Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MICHALA BOBEKA
przedstawiona w dniu 13 lipca 2017 r.[1]

Sprawa C-574/15

Mauro Scialdone

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunale di Varese (sąd rejonowy w Varese, Włochy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112 – Artykuł 4 ust. 3 TUE – Zasada lojalnej współpracy – Artykuł 325 TFUE – Ochrona interesów finansowych Unii – Konwencja w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (konwencja PIF) – Prawo krajowe przewidujące sankcje karne dotyczące braku zapłaty podatku u źródła dochodu i VAT w terminie ustawowym – Wyższy próg pieniężny mający zastosowanie do przestępstw dotyczących VAT – Prawo krajowe przewidujące wygaśnięcie odpowiedzialności karnej w razie zapłacenia VAT – Obowiązek państw członkowskich do określenia skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej – Artykuł 49 ust. 1 karty – Zasada legalności – Retroaktywne stosowanie łagodniejszej kary – Pewność prawa

Spis treści

I. Wprowadzenie 3

II. Ramy prawne 3

A. Prawo Unii 3

1. Karta 3

2. Artykuł 325 TFUE 4

3. Konwencja PIF 4

4. Dyrektywa VAT 5

5. Rozporządzenie nr 2988/95 5

B. Prawo włoskie 5

1 Język oryginału: angielski.

III. Stan faktyczny, postępowanie i pytania prejudycjalne 6

IV. Analiza 8

A. Przepisy prawa Unii mające zastosowanie do niniejszej sprawy 9

1. Konwencja PIF 9

a) Konwencja PIF a VAT 9

b) Pojęcie nadużycia w rozumieniu konwencji PIF 12

2. Artykuł 325 TFUE 13

a) W przedmiocie naruszenia interesów finansowych Unii 14

b) W przedmiocie stosowania art. 325 ust. 1 i 2 TFUE 14

c) W przedmiocie art. 325 ust. 1 TFUE w związku z art. 4 ust. 3 TUE 16

3. Dyrektywa VAT i zasada lojalnej współpracy 17

4. Wniosek częściowy 18

B. Odpowiedź na pytania prejudycjalne 18

1. Pierwsza część pytania trzeciego: konwencja PIF 19

2. W przedmiocie pytania pierwszego: zróżnicowane progi i obowiązek ustanowienia równoważnych sankcji 19

a) Czym jest „analogiczny" system krajowy? 19

b) Czy zróżnicowanie jest uzasadnione? 21

3. W przedmiocie pytania drugiego i drugiej części pytania trzeciego: wygaśnięcie odpowiedzialności karnej a skuteczne i odstraszające sankcje 22

a) Nowa przesłanka wygaśnięcia odpowiedzialności karnej 23

b) Istotność progu 50 000 EUR ustanowionego w konwencji PIF 25

c) Wniosek częściowy 26

C. Skutki potencjalnej niezgodności między przepisami krajowymi a prawem Unii 26

1. Istota zasady legalności: zakaz retroakcji 27

2. Szersze rozumienie zasady legalności: lex mitior i pewność prawa w sprawach karnych 28

3. Konsekwencje zasady lex mitior i zasady pewności prawa w niniejszej sprawie 31

V. Wnioski 34

I. Wprowadzenie

1. We Włoszech brak zapłaty prawidłowo zadeklarowanego VAT w terminie wyznaczonym przez prawo prowadzi do nałożenia sankcji karnych. Mauro Scialdone jako jedyny członek zarządu spółki, która nie dokonała płatności w przepisanych terminach, został zatem oskarżony o popełnienie przestępstwa.

2. Gdy toczyło się postępowanie karne przeciwko M. Scialdonemu, zmianie uległo mające zastosowanie prawo krajowe. Po pierwsze, zmiana polegała na istotnym podniesieniu progu, powyżej którego niedokonanie zapłaty VAT jest uznawane za przestępstwo. Ponadto ustanowiono różne progi w odniesieniu do VAT i podatku u źródła. Po drugie, dodano nową przesłankę wygaśnięcia odpowiedzialności karnej, jeśli zobowiązanie podatkowe, w tym sankcje administracyjne i odsetki, zostanie zapłacone w całości przez rozpoczęciem przewodu sądowego w pierwszej instancji.

3. Po wejściu nowej zmiany w życie czyn M. Scialdone nie byłby już zagrożony karą na podstawie zasady retroaktywnego stosowania kary łagodniejszej. Kwota VAT, której nie zapłacił w terminie, znajduje się poniżej nowego progu. Sąd odsyłający żywi jednak wątpliwości co do tego, czy zmiana ta jest zgodna z art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, dyrektywą VAT [2] oraz Konwencją w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich [3]. Czy nowy system sankcji za niedokonanie zapłaty VAT jest zgodny z obowiązkiem ustanowienia sankcji za naruszenie prawa Unii w sposób analogiczny do sankcji nałożonych za porównywalne naruszenia prawa krajowego? Czy jest on zgodny z obowiązkiem państw członkowskich do nałożenia sankcji odstraszających i skutecznych? Oto pytania, na które Trybunał powinien odpowiedzieć w niniejszej sprawie.

4. Ponadto sąd odsyłający twierdzi również, że gdyby sporna zmiana została uznana za niezgodną z prawem Unii, należałoby odstąpić od stosowania tej zmiany. Skutkiem tego byłoby kontynuowanie postępowania karnego przeciwko M. Scialdonemu. Niniejsza sprawa dotyczy zatem fundamentalnych zagadnień dotyczących zasad legalności i pewności prawa, a w szczególności zasady retroaktywnego stosowania w łagodniejszej kary, ustanowionej w art. 49 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Karta

5. Artykuł 49 karty ustanawia zasady legalności oraz proporcjonalności kar do czynów zabronionych pod groźbą kary. Jego akapit pierwszy stanowi: „Nikt nie może zostać skazany za popełnienie czynu polegającego na działaniu lub zaniechaniu, który według prawa krajowego lub prawa międzynarodowego nie stanowił czynu zabronionego pod groźbą kary w czasie jego popełnienia. Nie wymierza się również kary surowszej od tej, którą można było wymierzyć w czasie, gdy czyn zabroniony pod groźbą kary został popełniony. Jeśli ustawa, która weszła w życie po popełnieniu czynu zabronionego pod groźbą kary, przewiduje karę łagodniejszą, ta właśnie kara ma zastosowanie”.

2 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą VAT”).

3 Konwencja zawarta na podstawie art. K.3 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz.U. 1995, C 316, s. 49) (zwana dalej „konwencją PIF”).

2. Artykuł 325 TFUE

6. W myśl art. 325 ust. 1 TFUE: „Unia i państwa członkowskie zwalczają nadużycia finansowe i wszelkie inne działania nielegalne naruszające interesy finansowe Unii za pomocą środków podejmowanych zgodnie z niniejszym artykułem, które mają skutek odstraszający i zapewniają skuteczną ochronę w państwach członkowskich oraz we wszystkich instytucjach, organach i jednostkach organizacyjnych Unii".

7. Artykuł 325 ust. 2 TFUE stanowi, że „[p]aństwa członkowskie podejmują takie same środki do zwalczania nadużyć finansowych naruszających interesy finansowe Unii, jakie podejmują do zwalczania nadużyć finansowych naruszających ich własne interesy finansowe".

3. Konwencja PIF

8. Artykuł 1 konwencji PIF przewiduje, że:

„1. Do celów niniejszej Konwencji nadużycia finansowe naruszające interesy finansowe Wspólnot Europejskich polegają na:

[…]

b) w odniesieniu do przychodów, jakimkolwiek umyślnym działaniu lub zaniechaniu dotyczącym:

– wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów, które ma na celu bezprawne zmniejszenie środków budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetów zarządzanych przez, lub w imieniu, Wspólnot Europejskich,

– nieujawnienia informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku, w tym samym celu [z tym samym skutkiem],

– niewłaściwego wykorzystania [w sposób stanowiący nadużycie] korzyści uzyskanej zgodnie z prawem, w tym samym celu [z tym samym skutkiem].

2. Z zastrzeżeniem artykułu 2 ustęp 2, każde państwo członkowskie podejmuje niezbędne i odpowiednie środki w celu dokonania transpozycji ustępu 1 do swojego krajowego prawa karnego w taki sposób, aby postępowanie w nim określone stanowiło przestępstwo [czyn karalny].

[…]

4. Umyślny charakter działania lub zaniechania, określonego w ustępach 1 i 3, może zostać wywnioskowany na podstawie obiektywnych, faktycznych okoliczności".

9. Zgodnie z art. 2 ust. 1 konwencji PIF „[k]ażde państwo członkowskie podejmuje niezbędne środki w celu zapewnienia, że działanie określone w artykule 1 [w rozumieniu art. 1] oraz udział w, nakłanianie do, lub próba zachowania określonego w artykule 1 ustęp 1, są zagrożone przez skuteczne, proporcjonalne i odstraszające sankcje karne [karami o charakterze skutecznym, proporcjonalnym i odstraszającym], włącznie z, przynajmniej w przypadkach poważnego nadużycia finansowego, karami polegającymi na pozbawieniu wolności, które mogą prowadzić do ekstradycji, przy czym za poważne uważa się takie nadużycie finansowe, które wiąże się przynajmniej z minimalną kwotą określoną w każdym państwie członkowskim. Taka minimalna kwota nie może być ustalona na poziomie wyższym niż 50 000 [EUR]".

4. Dyrektywa VAT

10. Zgodnie z art. 206 dyrektywy VAT „[k]ażdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty".

11. Artykuł 250 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, że „[k]ażdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych […]".

12. Zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT „[p]aństwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic […]".

5. Rozporządzenie nr 2988/95

13. Zgodnie z art. 1 ust. 2 rozporządzenia (WE, Euratom) nr 2988/95 w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich[4]: „Nieprawidłowość oznacza jakiekolwiek naruszenie przepisów prawa wspólnotowego wynikające z działania lub zaniedbania ze strony podmiotu gospodarczego, które spowodowało lub mogło spowodować szkodę w ogólnym budżecie Wspólnot lub w budżetach, które są zarządzane przez Wspólnoty, albo poprzez zmniejszenie lub utratę przychodów, które pochodzą ze środków własnych pobieranych bezpośrednio w imieniu Wspólnot, albo też w związku z nieuzasadnionym wydatkiem".

B. Prawo włoskie

14. Artykuły 10 bis i 10 ter decreto legislativo (dekretu ustawodawczego) 74/2000[5] w momencie zaistnienia okoliczności faktycznych niniejszej sprawy i do dnia 21 października 2015 r. miały następujące brzmienie:

„Artykuł 10 bis

Podlega karze pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do lat dwóch ten, kto nie wpłaca, w terminie przewidzianym do złożenia rocznej deklaracji podatkowej płatnika podatku, zaliczek wynikających z zaświadczenia wydawanego podatnikom, w kwocie przekraczającej 50 000 EUR za każdy okres rozliczeniowy.

Artykuł 10 ter

Przepis art. 10 bis znajduje zastosowanie, w przewidzianych w nim granicach, do każdego, kto nie zapłacił podatku od wartości dodanej należnego na podstawie rocznej deklaracji w terminie zapłaty zaliczki dotyczącej następnego okresu rozliczeniowego".

4 Rozporządzenie Rady z dnia 18 grudnia 1995 r. (Dz.U. 1995, L 312, s. 1) (zwane dalej „rozporządzeniem nr 2988/95").

5 Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (dekret ustawodawczy nr 74 z dnia 10 marca 2000 r., nowe uregulowania dotyczące przestępstw w dziedzinie podatku dochodowego i VAT zgodnie z art. 9 ustawy nr 205 z dnia 25 czerwca 1999 r.) (GURI nr 76 z dnia 31 marca 2000 r.) (zwany dalej „dekretem ustawodawczym 74/2000").

15. Artykuł 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego 74/2000 przewidywał złagodzenie sankcji w razie wystąpienia okoliczności łagodzącej, powodujące obniżenie kary do jednej trzeciej i wyłączenie kar dodatkowych, jeśli zobowiązania podatkowe, w tym kary administracyjne, zostały zaspokojone w drodze zapłaty przed ogłoszeniem rozpoczęcia postępowania w pierwszej instancji.

16. Artykuły 10 bis i 10 ter dekretu ustawodawczego 74/2000, na mocy zmian wprowadzonych art. 7 i 8 dekretu ustawodawczego 158/2015 [6], przyjęły następujące brzmienie:

„Artykuł 10 bis

Podlega karze pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do lat dwóch, kto nie wpłaca, w terminie przewidzianym do złożenia rocznej deklaracji podatkowej płatnika podatku, zaliczek płatnych na podstawie tej deklaracji lub wynikających z zaświadczenia wydawanego podatnikom, w kwocie przekraczającej 150 000 EUR za każdy okres rozliczeniowy.

Artykuł 10 ter

Podlega karze pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do lat dwóch, kto nie wpłaca, w terminie przewidzianym do wpłacenia zaliczki odnoszącej się do kolejnego okresu rozliczeniowego, podatku od wartości dodanej należnego na podstawie deklaracji rocznej w kwocie przekraczającej 250 000 EUR za każdy okres rozliczeniowy".

17. Dekret ustawodawczy 158/2015 zmienił także art. 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego 74/2000. Wprowadził on nową przesłankę wygaśnięcia odpowiedzialności karnej. Ma on następujące brzmienie: „Przestępstwa, o których mowa w art. 10 bis, 10 ter i 10 quater ust. 1, nie podlegają karze, jeżeli przed ogłoszeniem rozpoczęcia przewodu sądowego w pierwszej instancji zobowiązanie podatkowe, wraz z nałożonymi sankcjami administracyjnymi oraz odsetkami, wygasa poprzez dokonanie zapłaty należnych kwot w pełnej wysokości […]".

18. Wreszcie, odrębny przepis reguluje podatkowe sankcje administracyjne. Zgodnie z art. 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 471/1997 [7]: „Kto nie dokonuje, w całości lub w części, w terminach przepisanych, wpłat podatku wynikającego z deklaracji, w formie zaliczek, wpłat okresowych, wpłat tytułem wyrównania lub tytułem pokrycia salda, odliczywszy w tych przypadkach kwotę wpłat okresowych i zaliczek, chociażby niedokonanych, podlega sankcji administracyjnej równej 30% wartości niewpłaconego podatku, także wtedy, gdy w następstwie korekty błędów rzeczowych lub rachunkowych, ujawnionych w toku kontroli rocznego zeznania podatkowego, wyniknie większy podatek lub mniejsza nadpłata podlegająca odliczeniu […]".

III. Stan faktyczny, postępowanie i pytania prejudycjalne

19. Agenzia delle Entrate (zwana dalej „komisją skarbową") przeprowadziła kontrolę spółki Siderlaghi Srl. Spółka ta prawidłowo zadeklarowała VAT za rok 2012. Kwota należnego VAT wyniosła 175 272 EUR. Prawo krajowe wymaga, aby kwota ta została zapłacona z upływem terminu płatności ustalonego w odniesieniu do kolejnego okresu rozliczeniowego, czyli do dnia 27 grudnia 2013 r. W ramach tej kontroli stwierdzono, że Siderlaghi Srl nie zapłaciła w tym terminie należnego VAT.

6 Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (dekret ustawodawczy nr 158 z dnia 24 września 2015 r., rewizja systemu sankcji na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy nr 23 z dnia 11 marca 2014 r.) (GURI nr 233 z dnia 7 października 2015 r. – dodatek zwyczajny nr 55) (zwany dalej „dekretem ustawodawczym 158/2015").

7 Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 [dekret ustawodawczy nr 471 z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawie reformy niepenalnych sankcji skarbowych w dziedzinie podatków bezpośrednich, podatku od wartości dodanej i poboru podatku zgodnie z art. 3 ust. 133 lit. q) ustawy nr 662 z dnia 23 grudnia 1996 r.] (GURI nr 5 z dnia 8 stycznia 1998 r. – dodatek zwyczajny nr 4).

20. Komisja skarbowa wystawiła skierowaną do Siderlaghi Srl decyzję stwierdzającą zadłużenie. Spółka wybrała zapłatę podatku w ratach. Zgodnie z przepisami prawa krajowego oznaczało to, że wysokość znajdujących zastosowanie sankcji administracyjnych mogła zostać obniżona o dwie trzecie.

21. Ponieważ M. Scialdone jest jedynym członkiem zarządu Siderlaghi Srl, prokurator wszczął postępowanie karne przeciwko niemu, jako przedstawicielowi prawnemu spółki, w sprawie braku zapłaty VAT w wyznaczonym terminie. Prokuratura oskarżyła M. Scialdonego o popełnienie przestępstwa z art. 10 ter dekretu ustawodawczego 74/2000. Wniosła ona do Tribunale di Varese (sądu rejonowego w Varese, Włochy) (sądu odsyłającego) o skazanie go na grzywnę w wysokości 22 500 EUR.

22. Po wszczęciu postępowania karnego przeciwko M. Scialdonemu dekret ustawodawczy 158/2015 znowelizował art. 10 bis i 10 ter dekretu ustawodawczego 74/2000 i wprowadził przesłankę wygaśnięcia odpowiedzialności karnej na podstawie art. 13 dekretu ustawodawczego 74/2000.

23. W wyniku tych zmian, po pierwsze, zostały podniesione progi, powyżej których niedokonanie zapłaty podatku stanowi przestępstwo. Pierwotny próg określony na 50 000 EUR dla przestępstw odnoszących się do braku zapłaty podatku u źródła i VAT (warto zauważyć, że ten sam próg ma zastosowanie do obu rodzajów podatku) wzrósł do 150 000 EUR dla podatku u źródła oraz do 250 000 EUR dla VAT. Po drugie, sprawca przestępstwa nie podlega już karze, jeśli zobowiązanie podatkowe, w tym sankcje administracyjne i odsetki, zostanie zapłacone w całości przez rozpoczęciem przewodu sądowego w pierwszej instancji.

24. Sąd krajowy wyjaśnia, że w niniejszej sprawie pozwany jest ścigany za brak zapłaty VAT w wysokości odpowiadającej kwocie 175 272 EUR. W efekcie zmian wprowadzonych dekretem ustawodawczym 158/2015 jego czyn nie nosi już znamion przestępstwa, gdyż kwota ta jest niższa od nowego minimalnego progu 250 000 EUR. Ponieważ chodzi o przepis, który jest bardziej korzystny dla oskarżonego, zastosowanie znalazłby przepis późniejszy. Jeżeli jednak nowe przepisy zostaną uznane za niezgodne z prawem Unii, przepisy te nie zostaną zastosowane. Co za tym idzie, czyn pozwanego wciąż będzie mógł prowadzić do skazania.

25. W odniesieniu do nowej przesłanki wygaśnięcia odpowiedzialności karnej sąd krajowy wskazał, że z uwagi na fakt, iż Siderlaghi Srl wybrała spłatę zadłużenia w ratach, jest prawdopodobne, że płatność zostanie dokonana przed rozpoczęciem przewodu sądowego. W takiej sytuacji złożony przez prokuratora wniosek o wyrok nakazowy musiałby zostać oddalony. Jednakże jeśli nową przesłankę wygaśnięcia odpowiedzialności karnej należałoby uznać za niezgodną z prawem Unii, sąd krajowy będzie mógł orzec w przedmiocie odpowiedzialności karnej pozwanego.

26. Co więcej, gdyby przepisy prawa Unii były interpretowane w sposób proponowany przez sąd odsyłający, państwa członkowskie byłyby zobowiązane do karania braku zapłaty VAT w wysokości co najmniej 50 000 EUR karą pozbawienia wolności. Zdaniem tego sądu oznaczałoby to, że przestępstwo rozpatrywane w niniejszej sprawie musiałoby zostać zakwalifikowane jako szczególnie poważne. W związku z tym kara wnioskowana przez prokuratora mogłaby zostać oddalona przez sąd krajowy, ponieważ proponowana sankcja, która wiąże sąd krajowy, wyklucza pozbawienie wolności. Wykluczenie to w znacznym stopniu zmniejsza zdaniem sądu krajowego skuteczność sankcji.

27. W takim stanie faktycznym i prawnym Tribunale di Varese (sąd rejonowy w Varese) zawiesił postępowanie i zwrócił się o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następujących pytań:

„1) Czy prawo europejskie, a w szczególności art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 325 TFUE oraz przepisami dyrektywy 2006/112/WE, które przewidują obowiązek ujednolicenia przez państwa członkowskie polityki nakładania sankcji, może być interpretowane w ten sposób, że stoi na przeszkodzie promulgacji przepisu prawa krajowego, przewidującego, że przesłanką czynu

zabronionego, jakim jest niedokonanie zapłaty VAT, jest przekroczenie progu pieniężnego wyższego niż ten, który ustanowiony został w związku z niedokonaniem zapłaty podatku bezpośredniego od dochodów?

2) Czy prawo europejskie, a w szczególności art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 325 TFUE oraz przepisami dyrektywy 2006/112, które nakładają obowiązek ustanowienia przez państwa członkowskie skutecznych, odstraszających i proporcjonalnych sankcji celem ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, może być interpretowane w ten sposób, że stoi na przeszkodzie promulgacji przepisu prawa krajowego, wyłączającego karalność oskarżonego (będącego zarządcą, prawnym przedstawicielem, upoważnionym do pełnienia funkcji w zakresie kwestii podatkowych lub współdziałającym w czynie niedozwolonym), w sytuacji gdy podmiot posiadający osobowość prawną, reprezentowany przez oskarżonego, dokonał spóźnionej zapłaty podatku oraz sankcji administracyjnych należnych tytułem VAT – pomimo że nastąpiło już ustalenie podatku oraz wszczęte zostało postępowanie karne, wniesiony został akt oskarżenia, dochowano wymogu kontradyktoryjności – ale nie doszło jeszcze do rozpoczęcie przewodu sądowego, w systemie, który na rzeczonego zarządcę, przedstawiciela prawnego lub osobę przez nich upoważnioną lub współdziałającą w czynie niedozwolonym nie nakłada kary ani żadnej innej sankcji karnej, nawet w trybie administracyjnym?

3) Czy pojęcie czynu zabronionego – oszustwa, uregulowane w art. 1 konwencji PIF, należy interpretować w taki sposób, że obejmuje ono także niedokonanie zapłaty oraz częściową lub spóźnioną zapłatę VAT, oraz w związku z tym, czy art. 2 tejże konwencji zobowiązuje państwo członkowskie do nałożenia kary pozbawienia wolności za niedokonanie zapłaty oraz za częściową lub spóźnioną zapłatę VAT w kwocie przekraczającej 50 000 EUR?

W przypadku odpowiedzi przeczącej należy zadać pytanie, czy przepis art. 325 TFUE, który zobowiązuje państwa członkowskie – także w odniesieniu do sankcji karnych – do nałożenia odstraszających, proporcjonalnych i skutecznych sankcji, należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie krajowym przepisom, które zwalniają z odpowiedzialności karnej oraz administracyjnej zarządców i prawnych przedstawicieli osób prawnych, lub osoby przez nich upoważnione do działania i osoby współdziałające w czynie niedozwolonym, za niedokonanie zapłaty oraz częściową lub spóźnioną zapłatę podatku VAT w odniesieniu do kwot przekraczających trzykrotnie lub pięciokrotnie minimalne progi ustanowione w przypadku oszustwa w wysokości 50 000 EUR”.

28. Uwagi na piśmie przedstawiły rządy niemiecki, włoski, niderlandzki i austriacki, a także Komisja Europejska. Wszystkie zainteresowane strony, z wyjątkiem rządu austriackiego, zostały wysłuchane na rozprawie, która odbyła się w dniu 21 marca 2017 r.

IV. Analiza

29. Trzy zadane przez sąd odsyłający pytania zmierzają do ustalenia, czy zmiany wprowadzone dekretem ustawodawczym 158/2015 w odniesieniu do braku zapłaty zadeklarowanego VAT są zgodne z prawem Unii. Sąd odsyłający zadał pytania na temat art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, konwencji PIF i dyrektywy VAT.

30. Krajobraz prawny w niniejszej sprawie jest rzeczywiście dość złożony. W związku z tym najpierw zbadam, które z przepisów prawa Unii przywołanych przez sąd krajowy znajdują zastosowanie w niniejszej sprawie (część A), a następnie zaproponuję odpowiedzi na trzy pytania prejudycjalne zadane przez sąd odsyłający (część B). Na koniec zastanowię się nad konsekwencjami, jakie ewentualne stwierdzenie niezgodności z prawem Unii może (czy raczej jakich nie powinno) mieć w postępowaniu głównym (część C).

A. Przepisy prawa Unii mające zastosowanie do niniejszej sprawy

1. Konwencja PIF

31. Wszystkie zainteresowane strony, które przedstawiły uwagi Trybunałowi, zgodnie uznały, że konwencja PIF nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie. Jednakże powody, z jakich doszły do takiego wniosku, są różne.

32. Rząd niderlandzki podnosi, że konwencja PIF nie znajduje zastosowania do VAT. Pozostałe zainteresowane strony, które przedstawiły swoje uwagi (jak również, tytułem posiłkowym, rząd niderlandzki), podniosły, że przestępstwo związane z brakiem zapłaty VAT będące przedmiotem sporu w niniejszej sprawie nie jest objęte pojęciem „nadużycia" w rozumieniu konwencji PIF.

33. W ten sposób przedstawione zostały dwa różne argumenty. Pierwszy z nich kwestionuje zasadniczo zastosowanie konwencji PIF w zakresie VAT per se. Drugi argument brzmi, że chociaż VAT może być objęty konwencją PIF, to określony rodzaj czynu, rozpatrywany w niniejszej sprawie, już nie. Zbadam kolejno oba te argumenty.

a) Konwencja PIF a VAT

34. W wyroku Taricco i in. Trybunał stwierdził, że pojęcie „nadużycia" zdefiniowane w art. 1 konwencji PIF „obejmuje wpływy pochodzące z zastosowania jednolitej stawki podatku do zharmonizowanej podstawy opodatkowania […] VAT ustalonej według zasad Unii"[8].

35. W niniejszej sprawie rząd niderlandzki wezwał Trybunał do zrewidowania tego wniosku. Jego zdaniem VAT nie należy do zakresu pojęcia „przychodów" w rozumieniu konwencji PIF. Według rządu niderlandzkiego państwa członkowskie jako strony konwencji PIF ustaliły autentyczną wykładnię zakresu pojęcia „przychodów" zgodnie z art. 31 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów[9] w sprawozdaniu wyjaśniającym[10]. Sprawozdanie to w sposób wyraźny wyłącza VAT z zakresu pojęcia „przychodów" w rozumieniu art. 1 ust. 1 konwencji PIF[11]. Rząd niderlandzki wskazuje również, że Trybunał wziął już pod uwagę deklaracje i sprawozdania wyjaśniające jako elementy wykładni obowiązującej – powinien to również uczynić w niniejszym przypadku.

8 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 41).

9 Zawartej w dniu 23 maja 1969 r., *Recueil des traités des Nations unies*, vol.1155, s. 331. Rząd niderlandzki podkreśla, że traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrażeniom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu; łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę między innymi każde późniejsze porozumienie między stronami, dotyczące stosowania jego postanowień [art. 31 ust. 1 i art. 31 ust. 3 lit. a) konwencji wiedeńskiej]. Przytacza on również art. 31 ust. 4 konwencji wiedeńskiej, zgodnie z którym specjalne znaczenie należy przypisywać wyrażeniu wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron.

10 Sprawozdanie wyjaśniające do Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (tekst przyjęty przez Radę w dniu 26 maja 1997 r.) (Dz.U. 1997, C 191, s. 1) [tłumaczenie nieoficjalne, podobnie jak wszystkie cytaty z tego dokumentu poniżej].

11 Zgodnie z art. 1 ust. 1 tego sprawozdania „przychody oznaczają przychody pochodzące z dwóch pierwszych kategorii zasobów własnych, o których mowa w art. 2 ust. 1 decyzji Rady 94/728/WE Rady z dnia 31 października 1994 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich […]. Nie obejmują one przychodu z zastosowania jednolitej stawki podatku do podstawy opodatkowania państw członkowskich, ponieważ VAT nie jest zasobem własnym pobieranym bezpośrednio na rachunek Wspólnot. Nie obejmują też one przychodów ze stosowania stawki podstawowej do sumy PKB wszystkich państw członkowskich".

36. Nie zgadzam się z argumentem, że sprawozdanie wyjaśniające z 1997 r. stanowi „wykładnię autentyczną" konwencji zawartej między państwami członkowskimi dwa lata wcześniej. W moim przekonaniu argumenty rządu niderlandzkiego mogą zostać oddalone bez wypowiadania się przez Trybunał na temat złożonej kwestii roli konwencji wiedeńskiej w wykładni konwencji pomiędzy państwami członkowskimi [12].

37. Z pewnością zgadzam się z rządem niderlandzkim, gdy podnosi on, tytułem ogólnego założenia, że w porządku prawnym Unii wola lub zamiar autora aktu odgrywają *pewną* rolę w wykładni tego aktu [13]. Taki zamiar prawodawcy może zostać wyrażony w ramach tego samego dokumentu, tak jak w przypadku preambuły, lub w odrębnym dokumencie. Na przykład w przeszłości Trybunał odwoływał się do prac przygotowawczych [14], deklaracji załączonych do traktatów [15] lub niektórych dokumentów wyjaśniających w celu dokonania wykładni prawa pierwotnego [16].

38. Jednakże aby takie dokumenty lub wypowiedzi były postrzegane jako wyraz woli autorów, obecne muszą być dwa elementy: instytucjonalny i temporalny. *W sensie instytucjonalnym* takie dokumenty powinny być dyskutowane lub zatwierdzane przez te same strony lub organy, które przyjęły dany akt w postaci końcowej lub brały udział w jego przyjęciu. *W sensie temporalnym*, aby można było stwierdzić, że dokumenty takie rzeczywiście odzwierciedlają intencje autora (autorów) podczas procesu decyzyjnego, powinny one normalnie zostać sporządzone albo w trakcie opracowywania aktu, albo najpóźniej w momencie jego przyjęcia.

39. Problem z argumentem rządu niderlandzkiego jest taki, że brak w nim któregokolwiek z tych elementów. Rozpatrywane w niniejszej sprawie sprawozdanie wyjaśniające z 1997 r. nie zostało przyjęte przez te same strony, czyli państwa członkowskie, lecz zostało zatwierdzone przez Radę – która nie jest stroną konwencji [17]. Ponadto konwencja została zawarta w 1995 r., a sprawozdanie wyjaśniające pochodzi z 1997 r.

40. Okoliczność, że nie można uznać, iż sprawozdanie wyjaśniające posiada walor wykładni „autentycznej" w niniejszej sprawie, nie wyklucza jednak, że takie sprawozdanie wyjaśniające może mieć pewną siłę *oddziaływania*. Sprawozdanie wyjaśniające zostało bowiem przyjęte przez instytucję odpowiedzialną za przygotowanie projektu, który został przedłożony państwom członkowskim jako

12 Trybunał orzekł już, że jakkolwiek konwencja wiedeńska nie wiąże ani Unii Europejskiej, ani wszystkich jej państw członkowskich, jest ona wyrazem zasad międzynarodowego prawa zwyczajowego, które jako takie wiążą instytucje Unii. Stanowią one część porządku prawnego Unii Europejskiej – zob. na przykład wyrok z dnia 25 lutego 2010 r., Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, pkt 42, 43 i przytoczone tam orzecznictwo), lub, jako ostatnie potwierdzenie, wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Rada/Front Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973, pkt 86). W ramach ogólnej analizy zob. na przykład P.J. Kuijper, The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story, [w:] E. Cannizzaro (ed.) *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, OUP, 2011, s. 256–278. Jednakże Trybunał odwołuje się do konwencji wiedeńskiej zasadniczo w związku z umowami zawieranymi z państwami trzecimi. Trybunał orzekł również, że postanowienia zawarte w konwencji wiedeńskiej mają zastosowanie do umowy zawartej pomiędzy państwem członkowskim a organizacją międzynarodową (wyrok z dnia 11 marca 2015 r., Oberto and O'Leary, C-464/13 i C-465/13, EU:C:2015:163, pkt 36). Według posiadanych przeze mnie informacji konwencja wiedeńska została tylko raz przywołana w ramach konwencji przyjętej między państwami członkowskimi na podstawie dawnego art. 220 EWG, w wyroku z dnia 27 lutego 2002 r., Weber (C-37/00, EU:C:2002:122, pkt 29), w związku z terytorialnym stosowaniem Konwencji z dnia 27 września 1968 r. w sprawie jurysdykcji i uznawania orzeczeń sądowych oraz ich wykonywania w sprawach cywilnych i handlowych (Dz.U. 1972, L 299, s. 32, z późniejszymi zmianami wprowadzonymi na mocy kolejnych konwencji o przystąpieniu nowych państw członkowskich).

13 W systemie prawa Unii rola ta jednak różni się od *wiążącej* wykładni autentycznej w jakiejkolwiek postaci w rozumieniu art. 31 ust. 2 i art. 31 ust. 3 lit. a) i b) konwencji wiedeńskiej (więcej na temat tego postanowienia zob. na przykład M.E. Villinger, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff Leiden, 2009, s. 429–432).

14 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 27 listopada 2012 r., Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, pkt 135); z dnia 3 października 2013 r., Inuit Tapiriit Kanatami i in./Parlament i Rada (C-583/11 P, EU:C:2013:625, pkt 59).

15 Zobacz na przykład wyrok z dnia 2 marca 2010 r., Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104, pkt 40).

16 Zobacz w szczególności Wyjaśnienia do Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.U. 2007, C 303, s. 17), początkowo sporządzone pod egidą Prezydium Konwentu, który opracował projekt Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

17 Celem uzupełnienia należy dodać, że to samo rozumowanie znalazłoby zastosowanie do potencjalnego argumentu wywodzonego z art. 31 ust. 3 lit. a) lub art. 31 ust. 4 konwencji wiedeńskiej, przedstawionego przez rząd niderlandzki (przypis 9 powyżej).

umawiającym się stronom [18]. W podobnych sytuacjach Trybunał opierał się na sprawozdaniach wyjaśniających w różnych przypadkach w przeszłości [19]. W szczególności wziął pod uwagę sprawozdania wyjaśniające sporządzone przez Radę w odniesieniu do konwencji, które – tak jak konwencja PIF – zostały przyjęte na podstawie art. K.3 TUE [20].

41. Wartość interpretacyjna podobnych sprawozdań wyjaśniających jest jednak różna. Tego rodzaju sprawozdania wyjaśniające nie stanowią wykładni „autentycznej", lecz jeden spośród wielu argumentów dotyczących wykładni, które mogą być brane pod uwagę, a następnie oceniane łącznie i porównywane z innymi argumentami wywodzonymi z brzmienia, systematyki, kontekstu i celu interpretowanego przepisu. Co istotniejsze, stosowanie takich argumentów napotyka ograniczenia związane z brzmieniem interpretowanego przepisu. Tak więc na tego rodzaju sprawozdanie nie można powoływać się dla celów dokonania wykładni niezgodnej z brzmieniem oraz z systematyczną i teleologiczną wykładnią danego przepisu.

42. Jak już klarownie wyjaśniła to rzecznik generalna J. Kokott w opinii w sprawie Taricco i in. [21], do takiego właśnie rezultatu Trybunał doszedłby, gdyby przychylił się do argumentu przedstawionego przez rząd niderlandzki.

43. W istocie, wyłączenie VAT z zakresu pojęcia „przychodów" w definicji nadużycia w rozumieniu konwencji PIF nie wynika z jej brzmienia. Wprost przeciwnie, konwencja PIF przewiduje w art. 1 ust. 1 lit. b) szeroką wykładnię pojęcia „przychodów", ponieważ zawiera ogólne odniesienie do „środków budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetów zarządzanych przez, lub w imieniu, Wspólnot Europejskich". VAT jest częścią zasobów własnych Unii, które stanowią istotę pojęcia „przychodów" [22]. Ponadto konwencja PIF nie ustanawia żadnej przesłanki odnoszącej się do bezpośredniego poboru na rachunek Unii Europejskiej [23]. Taka szeroka interpretacja jest zgodna z celami określonymi w preambule konwencji PIF, która stwierdza, że „nadużycia finansowe mające wpływ na wspólnotowe dochody i wydatki w wielu przypadkach nie są ograniczone do jednego kraju i często są popełniane przez zorganizowane siatki przestępcze", wyraża przekonanie, że „ochrona interesów finansowych Wspólnot Europejskich wymaga, aby wszelkie przestępcze działania naruszające wspomniane interesy były przedmiotem ścigania karnego", i dodaje, że istnieje potrzeba „nałożenia na takie postępowanie skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji karnych". Reasumując, stwierdzenia te mogą być postrzegane jako obejmujące system VAT. Wreszcie, okoliczność, że konwencja PIF mówi o przestępstwach „podatkowych", jest kolejną wskazówką, że VAT nie jest wyłączony z zakresu pojęcia interesów finansowych Unii [24].

18 Konwencja PIF została przyjęta na podstawie art. K.3 ust. 2 lit. c) TUE (w wersji wynikającej z traktatu z Maastricht), zgodnie z którym Rada była uprawniona do sporządzania konwencji, których przyjęcie zaleca państwom członkowskim, zgodnie z ich odpowiednimi wymogami konstytucyjnymi.

19 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 26 maja 1981 r., Rinkau (157/80, EU:C:1981:120, pkt 8); z dnia 17 czerwca 1999 r., Unibank (C-260/97, EU:C:1999:312, pkt 16, 17); z dnia 11 lipca 2002 r., Gabriel (C-96/00, EU:C:2002:436, pkt 41 i nast.); z dnia 15 marca 2011 r., Koelzsch (C-29/10, EU:C:2011:151, pkt 40).

20 Trybunał odnosił się również do sprawozdań wyjaśniających przyjętych na podstawie tego postanowienia (spośród których pewne nigdy nie weszły w życie), które służyły jako źródło inspiracji dla późniejszych aktów prawa wtórnego. Zobacz na przykład wyroki: z dnia 8 maja 2008 r., Weiss und Partner (C-14/07, EU:C:2008:264, pkt 53); z dnia 1 grudnia 2008 r., Leymann i Pustovarov (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, pkt 74); z dnia 15 lipca 2010 r., Purrucker (C-256/09, EU:C:2010:437, pkt 84 i nast.); z dnia 11 listopada 2015 r., Tecom Mican i Arias Domínguez (C-223/14, EU:C:2015:744, pkt 40, 41); z dnia 25 stycznia 2017 r., Vilkas (C-640/15, EU:C:2017:39, pkt 50).

21 Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:293, pkt 99–102).

22 Decyzja Rady z dnia 21 kwietnia 1970 r. w sprawie zastąpienia wkładów finansowych państw członkowskich środkami własnymi Wspólnot (70/243/EWWiS, EWG, Euratom) (Dz.U. 1970, L 94, s. 19). Zobacz, w odniesieniu do aktualnie obowiązującego przepisu, art. 2 ust. 1 lit. b) decyzji Rady 2014/335/UE, Euratom z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (Dz.U. 2014, L 168, s. 105). Szacuje się, że w 2015 r. przychody z „tradycyjnych zasobów własnych" wyniosły 12,8%, a z VAT 12,4% łącznych przychodów w ramach zasobów własnych. Zobacz Komisja Europejska, Zintegrowany pakiet sprawozdawczości finansowej z 2015 r.

23 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 41). Tak jest w przypadku art. 2 rozporządzenia nr 2988/95, odnoszącego się do „przychodów, które pochodzą ze środków własnych pobieranych bezpośrednio w imieniu Wspólnot".

24 Artykuł 5 ust. 3 konwencji PIF.

44. W konsekwencji sprawozdanie wyjaśniające nie może zostać wykorzystane jako argument na rzecz istotnej zmiany zakresu stosowania przepisu w sposób niezgodny z jego brzmieniem, systematyką i celami określonymi w konwencji PIF. Wyłączenie jednego elementu systemu zasobów własnych Unii z zakresu stosowania konwencji PIF na podstawie tego typu sprawozdania wykraczałoby daleko poza samo „wyjaśnienie". W rzeczywistości prowadziłoby ono do modyfikacji zakresu stosowania konwencji PIF.

45. Należy dodać, że taka modyfikacja była oczywiście możliwa. Gdyby rzeczywiście wolą umawiających się stron było wykluczenie VAT z zakresu stosowania konwencji PIF, nic nie stało na przeszkodzie, aby zamieściły one zmodyfikowaną definicję pojęcia „przychodów" w kolejnym protokole. W istocie bowiem, w sytuacji gdy modyfikacje zakresu stosowania konwencji PIF uważano za niezbędne, w dwóch odrębnych przypadkach były one wprowadzane poprzez przyjęcie szczegółowych protokołów[25].

46. Dlatego nie widzę żadnego uzasadnionego powodu, aby zanegować stwierdzenie, że VAT jest objęty zakresem stosowania konwencji PIF.

b) Pojęcie nadużycia w rozumieniu konwencji PIF

47. Strony, które przedstawiły Trybunałowi uwagi, były zgodne co do tego, że brak zapłaty prawidłowo zadeklarowanego VAT nie stanowi nadużycia w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. b) konwencji PIF. Ponadto rząd włoski wyjaśnił w swoich uwagach pisemnych i ustnych, że przestępstwa dotyczące braku zadeklarowania lub przedstawienia fałszywych informacji, jak również inne przestępstwa dotyczące czynów noszących znamiona oszustwa zostały przewidziane w innych przepisach dekretu ustawodawczego 74/2000.

48. Podzielam pogląd, że nie można dokonać subsumpcji przestępstwa, o którym mowa w art. 10 ter dekretu ustawodawczego 74/2000 (zarówno przed zmianą dekretem ustawodawczym 158/2015, jak i po taj zmianie), pod pojęcie nadużycia w konwencji PIF.

49. Artykuł 1 ust. 1 lit. b) konwencji PIF definiuje nadużycie w rozumieniu tej konwencji. W odniesieniu do przychodów powołuje się on na trzy typy działania lub zaniechania, które skutkują niezgodnym z prawem zmniejszeniem zasobów Unii: (i) wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów; (ii) nieujawnienia informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku; (iii) wykorzystania w sposób stanowiący nadużycie korzyści uzyskanej zgodnie z prawem.

50. Żaden z trzech wyliczonych typów nadużycia nie odpowiada czynowi rozpatrywanemu w niniejszej sprawie. Artykuł 10 ter dekretu ustawodawczego 74/2000 dotyczy braku zapłaty prawidłowo zadeklarowanego VAT w terminie przewidzianym przez prawo. Chociaż taki brak zapłaty może być celowy i może nieść skutek w postaci zmniejszenia wpływów podatkowych, czyn ów nie obejmuje fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów, czy też nieujawnienia informacji. Wszystko zostało zadeklarowane prawidłowo. Jednak z jakiegoś powodu po prawidłowej deklaracji nie nastąpiła równie prawidłowa, czyli terminowa, płatność. Co więcej, nie można uznać, że poprzez brak zapłaty prawidłowo zadeklarowanego VAT nastąpiło „wykorzystanie w sposób stanowiący nadużycie korzyści uzyskanej zgodnie z prawem". Z definicji brak zapłaty w terminie wyznaczonym przez ustawę jest niezgodny z prawem.

25 Protokół sporządzony na podstawie art. K.3 Traktatu o Unii Europejskiej do Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz.U. 1996, C 313, s. 2) oraz Drugi protokół sporządzony na podstawie art. K.3 Traktatu o Unii Europejskiej do Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz.U. 1997, C 221, s. 12).

51. Z tych względów uważam, że pojęcie nadużycia w art. 1 ust. 1 lit. b) konwencji PIF nie obejmuje przestępstwa, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, czyli braku zapłaty prawidłowo zadeklarowanego VAT w terminie wyznaczonym przez ustawę. Dlatego zgadzam się z tym, że konwencja PIF nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie.

2. Artykuł 325 TFUE

52. Artykuł 325 TFUE stanowi konsolidację zadań Unii oraz państw członkowskich w celu ochrony interesów finansowych Unii. Określa on również kompetencje Unii w tej dziedzinie.

53. Artykuł 325 ust. 1 TFUE nakłada na Unię i państwa członkowskie obowiązek zwalczania *nadużyć finansowych* i *wszelkich innych działań nielegalny*ch naruszających interesy finansowe Unii za pomocą środków, które zarówno mają skutek odstraszający, jak i są skuteczne. Artykuł 325 ust. 2 TFUE stanowi, iż państwa członkowskie podejmują takie same środki do zwalczania *nadużyć finansowych* naruszających interesy finansowe Unii jak te, jakie podejmują do zwalczania nadużyć finansowych naruszających ich własne interesy finansowe.

54. Między stronami, które przedstawiły uwagi, istnieją rozbieżności dotyczące stosowania art. 325 ust. 1 i 2 TFUE w niniejszej sprawie.

55. Rząd niemiecki twierdzi, iż art. 325 ust. 1 i 2 TFUE nie ma zastosowania. Jest tak, po pierwsze, dlatego, że interesy finansowe Unii nie zostały naruszone, ponieważ VAT został zadeklarowany prawidłowo. Po drugie, przestępstwo rozpatrywane w niniejszej sprawie nie jest też objęte zakresem stosowania art. 325 ust. 2 TFUE, gdyż odnosi się on jedynie do „nadużycia". Po trzecie, przestępstwo to również nie jest objęte art. 325 ust. 1 TFUE, ponieważ postanowienie to należy interpretować w sposób systematyczny w tym sensie, że „inne działania nielegalne", do których się ono odnosi, dotyczą jedynie czynów noszących znamiona nadużycia o podobnej wadze. Rząd niderlandzki zajął podczas rozprawy podobne stanowisko.

56. Rząd włoski wyjaśnił podczas rozprawy, że art. 325 ust. 1 i 2 TFUE nie ma zastosowania do przestępstwa, którego dotyczy niniejsza sprawa. Wynika to z faktu, że czyn, o którym mowa w art. 10 ter dekretu ustawodawczego 74/2000, nie może być uznany za czyn o charakterze nadużycia w rozumieniu konwencji PIF.

57. Komisja jest przeciwnego zdania. Twierdzi, że art. 325 ust. 2 TFUE musi być interpretowany w sposób szeroki. Obejmuje on pojęcie „innych działań nielegalnych" w rozumieniu art. 325 ust. 1 TFUE, które to pojęcie z kolei obejmuje przestępstwa lub nieprawidłowości niemające charakteru nadużycia.

58. Moim zdaniem prawidłowa wykładnia art. 325 ust. 1 i 2 TFUE znajduje się w połowie drogi między tymi stanowiskami. Po pierwsze, przestępstwo będące przedmiotem niniejszej sprawy może naruszać interesy finansowe Unii (część a). Po drugie, przestępstwo to należy do zakresu art. 325 ust. 1 TFUE, lecz już nie do zakresu art. 325 ust. 2 TFUE (część b). Po trzecie, obowiązek wprowadzenia środków ochrony interesów finansowych Unii, analogicznych do tych, jakie są podejmowane do ochrony interesów finansowych, wynika nie tylko z art. 325 ust. 2 TFUE, lecz również z wykładni art. 325 ust. 1 TFUE w związku z art. 4 ust. 3 TUE (część c).

a) W przedmiocie naruszenia interesów finansowych Unii

59. Trybunał wyjaśnił już, że zakres pojęcia „interesów finansowym Unii" jest szeroki. Należą do niego wydatki i dochody w ramach budżetu Unii oraz te, które należą do budżetów innych organów i instytucji ustanowionych w traktatach [26]. Wpływy pochodzące z zastosowania jednolitej stawki podatku do zharmonizowanej podstawy opodatkowania VAT ustalonej według zasad Unii są objęte zasobami własnymi Unii. Na tej podstawie Trybunał stwierdził, że istnieje bezpośredni związek między poborem zgodnie z obowiązującym prawem Unii należności z tytułu VAT a wpłatą do budżetu Unii środków pochodzących z tego podatku: „wszelkie braki w poborze owych wpływów mogą powodować uszczuplenie wskazanych środków budżetowych" [27].

60. Trybunał uznał w ten sposób, że z ochroną interesów finansowych Unii zgodnie z art. 325 TFUE [28] powiązane są nie tylko sankcje podatkowe i postępowania karne związane z oszustwami podatkowymi dotyczącymi nieprawdziwych informacji na temat podatku VAT [29], lecz, bardziej ogólnie, *prawidłowy pobór* VAT. Następnie Trybunał potwierdził, że środki krajowe dotyczące przestępstw w dziedzinie VAT, które zmierzają do zapewnienia prawidłowego poboru tego podatku, takie jak przepisy prawa włoskiego dotyczące zapłaty VAT, będące przedmiotem sporu w niniejszej sprawie, stanowią implementację art. 325 TFUE w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty [30].

61. Przestępstwo rozpatrywane w niniejszej sprawie dotyczy *braku* płatności. Można zatem podnieść argument, że interesy finansowe Unii nie zostały tak naprawdę naruszone: płatność jest opóźniona, ale jednak nastąpi. Wziąwszy pod uwagę obowiązek zapłaty odsetek od kwoty należnego podatku w momencie jego zapłacenia, przychody Unii w ostatecznym rozrachunku nie powinny zostać naruszone. Zatem przestępstwo takie nie może być objęte art. 325 ust. 1 TFUE.

62. Należy podkreślić, że przestępstwo to nie dotyczy jedynie *opóźnionych* płatności, lecz, bardziej ogólnie, *braku* płatności, niezależnie od powodu. Należna kwota może faktycznie zostać zapłacona później, lecz może też nie zostać zapłacona w ogóle. W każdym razie kwoty te po prostu nie zostały zapłacone. Zdrowy rozsądek wskazuje, że nieotrzymanie przez kogoś pieniędzy ma bez wątpienia wpływ na jego interesy finansowe, zwłaszcza że, jak słusznie podkreśla Komisja, przestępstwo ma miejsce dopiero po osiągnięciu określonego progu, którego nie można nazwać nieistotnym ani marginalnym.

63. Zatem stanowisko rządu niemieckiego, że „opóźnienie w płatności" VAT nie może naruszyć interesów finansowych Unii, ponieważ VAT był prawidłowo zadeklarowany, nie może zostać uwzględnione.

b) W przedmiocie stosowania art. 325 ust. 1 i 2 TFUE

64. Z uwagi na swoją złożoną genezę prawodawczą [31] art. 325 TFUE prawdopodobnie nie jest najprościej sformułowanym postanowieniem traktatu.

26 Wyroki z dnia 10 lipca 2003 r.: Komisja/EBC (C-11/00, EU:C:2003:395, pkt 89); Komisja/EBI (C-15/00, EU:C:2003:396, pkt 120).

27 Zobacz wyroki: z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja/Niemcy (C-539/09, EU:C:2011:733, pkt 72); z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26); z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 38); z dnia 7 kwietnia 2016 r., Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, pkt 22); z dnia 16 marca 2017 r., Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, pkt 19).

28 Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 39).

29 Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 27).

30 Zobacz wyrok z dnia 5 kwietnia 2017 r., Orsi i Baldetti (C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264, pkt 16).

31 Artykuł 209a TWE (Maastricht) zawierał tylko obecne ust. 2 i 3. Traktat z Amsterdamu dodał obecny ust. 1 w ówczesnym art. 280 TWE, jak również ust. 4, który stanowi podstawę prawną dla przyjmowania środków wspólnotowych, pod warunkiem jednak, że „środki te nie dotyczą ani stosowania krajowego prawa karnego, ani krajowej administracji wymiaru sprawiedliwości". Traktat z Lizbony usunął to ograniczenie. W przedmiocie zmian brzmienia tego postanowienia w kolejnych wersjach traktatu przed traktatem z Lizbony zob. opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Komisja/EBC (C-11/00, EU:C:2002:556).

65. Kluczowym elementem, szeroko dyskutowanym w niniejszej sprawie, jest różnica w brzmieniu pomiędzy dwoma pierwszymi ustępami art. 325 TFUE. Artykuł 325 ust. 1 TFUE odnosi się zarówno do „nadużycia", jak i do „innych działań nielegalnych". Artykuł 325 ust. 2 TFUE odnosi się jedynie do „nadużycia".

66. Żadne z tych pojęć nie jest zdefiniowane w traktatach. Pojęcie nadużycia powinno być interpretowane jako autonomiczne pojęcie prawa Unii w świetle ogólnego celu art. 325 TFUE, polegającego na zapewnieniu solidnych ram ochronnych interesom finansowym Unii [32]. Zakres tego pojęcia nie musi koniecznie odpowiadać definicji nadużycia w krajowych przepisach karnych [33]. Pojęcie „nadużycia" w konwencji PIF, do którego Trybunał odnosi się w wyroku Taricco i in. [34], stanowi użyteczną wskazówkę w tym względzie, ponieważ jest to pierwsza jego definicja w prawie Unii. Jednakże pojęcie nadużycia w art. 325 TFUE nie musi być ograniczone do pojęcia istniejącego w konwencji PIF lub w prawie wtórnym [35]. Ogólne pojęcie „nadużycia" w art. 325 TFUE może również obejmować, w szczególnym obszarze VAT, celowe działanie lub zaniechanie, które ma na celu uzyskanie nienależnej korzyści gospodarczej lub podatkowej, ze szkodą dla interesów finansowych Unii [36].

67. Jednak Trybunał potwierdził, że opóźnienie zapłaty VAT nie może samo w sobie zostać zrównane z uchylaniem się od opodatkowania lub z oszustwem podatkowym czy nadużyciem [37].

68. Pojęcie „wszelkich innych działań nielegalnych", do którego odwołuje się art. 325 ust. 1 TFUE, jest niewątpliwie pojęciem szerszym niż nadużycie. W potocznym rozumieniu pojęcie to może obejmować wszelkie czyny nielegalne, czyli niezgodne z prawem, które naruszają interesy finansowe Unii.

69. Nie widzę powodu, dla którego brak zapłaty w terminie określonym przez prawo, który w tym sensie jest niewątpliwie nielegalny, nie powinien być rozumiany jako inne działanie nielegalne. Jak już wyjaśniono w pkt 59–63 niniejszej opinii, brak zapłaty po osiągnięciu progów takich jak te, które są przewidziane w prawie krajowym, może na pewno wpłynąć na interesy finansowe Unii w rozumieniu art. 325 ust. 1 TFUE.

70. Jednakże pojęcie „innych działań nielegalnych" nie jest obecne w art. 325 ust. 2 TFUE, który ustanawia jedynie obowiązek podejmowania przez państwa członkowskie takich samych środków do zwalczania *nadużyć finansowych* naruszających interesy finansowe Unii jak te, jakie państwa te podejmują do zwalczania nadużyć finansowych naruszających ich własne interesy finansowe. Istnieją dwie możliwości interpretowania owej różnicy w brzmieniu.

32 W przedmiocie szerokiego pojęcia „nadużycia" w rozumieniu art. 325 TFUE zob. na przykład C. Waldhoff, AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union], [w:] C. Calliess, M. Ruffert, *EUV/AEUV Kommentar*, 5 ed., C.H. Beck, Munich 2016 § 4; Magiera, Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung, [w:] E. Grabitz, M. Hilf, M. Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, C.H. Beck, Munich 2016, § 15 i nast.; Satzger, AEUV Artykuł 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung], [w:] Streinz, EUV/AEUV, C.H. Beck, Munich 2012, § 6; H. Spitzer, U. Stiegel, AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union], [w:] von der Groeben, Schwarze, Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden 2015, § 12 i nast.

33 W przedmiocie trudności w definicji „nadużycia" zob. na przykład: M. Delmas-Marty, Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation: Rapport final du groupe d'experts chargé d'une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté, [w:] *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community*, Brussels, listopad 1993, Oak Tree Press Dublin, 1994. Zobacz także, w ramach ogólnej analizy, *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law*, RS 2011/07, raport końcowy z dnia 4 maja 2012 r.

34 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 41).

35 Zobacz na przykład definicja zawarta we Wniosku dotyczącym dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie zwalczania nadużyć na szkodę interesów finansowych Unii za pośrednictwem prawa karnego, COM(2012) 363 final. Oryginalną podstawą prawną tego wniosku był art. 325 ust. 4 TFUE. Podstawa prawna została zmieniona w ramach negocjowania wniosku na art. 83 ust. 2 TFUE (stanowisko Rady w pierwszym czytaniu, dokument Rady 6182/17 z dnia 5 kwietnia 2017 r.).

36 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 39); z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 71); z dnia 17 lipca 2014 r., Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, pkt 39).

37 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 74); z dnia 20 czerwca 2013 r., Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, pkt 42).

71. Z jednej strony można by sądzić, że tak jak art. 325 ust. 1 TFUE, art. 325 ust. 2 TFUE obejmuje zarówno „nadużycie", jak i „inne działania nielegalne". Taka argumentacja opiera się na stwierdzeniu, że art. 325 ust. 1 TFUE jest swego rodzaju „parasolem", który stanowi punkt odniesienia dla całego art. 325 TFUE, włącznie z jego wszystkimi ustępami. Podkreśla ona, że art. 325 ust. 1 TFUE ustanawia ogólny obowiązek Unii i państw członkowskich do zwalczania nadużyć finansowych i wszelkich innych działań nielegalnych naruszających interesy finansowe Unii „za pomocą środków podejmowanych zgodnie z niniejszym artykułem". Wskazuje ponadto na złożoną genezę tego postanowienia [38], która powoduje, że w świetle szybkich kolejnych zmian tego postanowienia trudno jest o klarowne wnioski na temat woli prawodawcy.

72. Z drugiej strony równie dobrze można oprzeć się na wyraźnej różnicy w brzmieniu między art. 325 ust. 1 TFUE i art. 325 ust. 2 TFUE i podnieść, że art. 325 ust. 2 TFUE odnosi się jedynie do środków mających na celu zwalczanie nadużyć, *lecz już nie* do innych działań nielegalnych. Oba te postanowienia przewidują różny zakres obowiązku skuteczności i obowiązku zrównania, odpowiednio w nich ustanowionych. Jeżeli zamiarem autorów traktatów było, aby oba ustępy miały takie samo znaczenie, skąd zatem ich różne brzmienie? Gdyby ich zamiarem było, aby oba pojęcia z art. 325 ust. 1 TFUE były interpretowane jako „parasol" rozpostarty nad całym tym artykułem, dlaczego nie wprowadzili trzeciego, łącznego pojęcia, obejmującego obydwa z nich (ogólniejszego pojęcia prawnego)? Istnieją również dalsze argumenty systemowe: art. 325 ust. 3 i 4 TFUE zachowują to samo rozróżnienie i odnoszą się jedynie do nadużycia. W związku z tym trudno jest postrzegać nieobecność wyrażenia „inne działania nielegalne" w art. 325 ust. 2 jako zwykły „błąd pisarski" popełniony przez autorów traktatu, chyba że autorzy ci byli wyjątkowo nieobecni duchem i popełnili ten błąd trzy razy w tym samym artykule.

73. Ogólnie rzecz biorąc, uważam to drugie podejście w interpretacji za bardziej wiarygodne. Niemniej jednak w niniejszej sprawie nie jestem przekonany, że Trybunał potrzebuje wydawać jakiekolwiek rozstrzygnięcia w tej kwestii. Artykuł 325 ust. 2 TFUE, choć szeroko omawiany, jest w niniejszej sprawie mylnym tropem. W rzeczywistości bowiem zakres obowiązku ustanowionego w art. 325 ust. 1 TFUE, interpretowanym i rozpatrywanym łącznie z zasadą lojalnej współpracy zawartą w art. 4 ust. 3 TUE, prowadzi do, ogólnie rzecz biorąc, identycznego obowiązku przyjęcia analogicznych środków krajowych służących ochronie interesów finansowych Unii.

c) W przedmiocie art. 325 ust. 1 TFUE w związku z art. 4 ust. 3 TUE

74. Nawet gdyby uznać, że art. 325 ust. 2 TFUE nie ma zastosowania w niniejszej sprawie, istnieje jeszcze horyzontalnie stosowana zasada lojalnej współpracy zawarta w art. 4 ust. 3 TUE. Zasada ta, interpretowana w związku z ogólnym obowiązkiem wynikającym z art. 325 ust. 1 TFUE, oznacza obowiązek podjęcia środków przeciwko nielegalnym działaniom naruszającym interesy finansowe Unii, zgodnie z warunkami analogicznymi do tych, które mają zastosowanie w odniesieniu do nielegalnych działań naruszających krajowe interesy finansowe.

75. Pokrywanie się w dużym stopniu obowiązków nałożonych przez art. 325 ust. 2 TFUE z zasadą lojalnej współpracy zawartą w art. 4 ust. 3 TUE sięga korzeniami genealogii tego ostatniego postanowienia. Artykuł 325 ust. 2 TFUE stanowi poniekąd kodyfikację orzecznictwa Trybunału w dziedzinie zasady lojalnej współpracy [39].

38 Przypis 31 powyżej.

39 Wyrok z dnia 21 września 1989 r., Komisja/Grecja (68/88, EU:C:1989:339, pkt 24, 25). Odnośnie do potwierdzenia owego pokrywania się zob. wyrok z dnia 8 lipca 1999 r., Nunesa i de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, pkt 13), odnoszący się do art. 5 traktatu WE i do art. 209a akapit pierwszy traktatu WE.

76. Fakt, iż obowiązki z art. 4 ust. 3 TUE mają charakter horyzontalny, przenikający cały porządek prawny Unii, ma dalsze konsekwencje. Obowiązek podjęcia środków w celu zwalczania nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii zgodnie z warunkami analogicznymi do tych, które mają zastosowanie do krajowych interesów finansowych, ma zastosowanie nie tylko w połączeniu z obowiązkami nałożonymi przez art. 325 ust. 1 TFUE, lecz również w związku z bardziej szczególnymi obowiązkami wynikającymi z dyrektywy VAT. Ponieważ przepisy dyrektywy VAT są bez wątpienia bardziej szczegółowymi przepisami dotyczącymi płatności i poboru podatku, w świetle przepisów tej dyrektywy możliwa będzie bardziej dogłębna analiza. Do przepisów tych powrócę w następnej części niniejszej opinii.

77. Wcześniej warto jednak podkreślić pewną uwagę końcową: *środki* przyjmowane w celu zwalczania nadużyć lub innych działań nielegalnych na podstawie art. 325 ust. 1 TFUE i art. 4 ust. 3 TUE niekoniecznie są środkami o charakterze karnoprawnym. Wymagane jest, aby środki te były skuteczne i odstraszające. Zatem mogą one oczywiście obejmować w ostateczności sankcje karne. Jednakże zanim osiągnie się ten poziom, do skutecznego zwalczania nadużyć lub innych działań nielegalnych może wystarczyć szeroki wachlarz innych działań, takich jak środki administracyjne, cywilne lub organizacyjne [40]. Środki przyjmowane przez państwa członkowskie zgodnie z art. 325 TFUE nie są również ograniczone do środków związanych z działalnością przestępczą lub nieprawidłowościami administracyjnymi już objętymi przez przepisy sektorowe Unii [41].

3. Dyrektywa VAT i zasada lojalnej współpracy

78. Artykuł 206 dyrektywy VAT ustanawia ciążący na podatnikach obowiązek zapłaty VAT przy składaniu deklaracji podatkowej przewidzianej w art. 250 rzeczonej dyrektywy. Daje on jednak państwom członkowskim możliwość ustalenia innego terminu zapłaty. Artykuł 273 dyrektywy VAT przyznaje państwom członkowskim swobodę w odniesieniu do podjęcia niezbędnych środków w celu zapewnienia płatności – mogą one nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym.

79. Natomiast poza tymi przepisami dyrektywa VAT nie ustanawia żadnych szczególnych zasad zmierzających do zapewnienia prawidłowego poboru podatku. Nie przewiduje ona jakichkolwiek konkretnych środków ani ewentualnych sankcji, które powinny zostać przyjęte w braku zapłaty w terminie przewidzianym przez państwa członkowskie na podstawie art. 206 dyrektywy VAT.

80. Wybór odpowiedniej sankcji pozostaje zatem zależny od swobodnego uznania państw członkowskich. Uznanie to nie jest jednak nieograniczone: w braku przepisu szczególnego dotyczącego kar w przypadku naruszenia prawa art. 4 ust. 3 TUE zobowiązuje państwa członkowskie do podjęcia skutecznych środków przeciwko działaniom naruszającym interesy finansowe Unii [42]. Środki te powinny być stosowane na podstawie formalnych i materialnych przesłanek analogicznych do tych, które mają zastosowanie do naruszenia przepisów krajowych o podobnym charakterze i znaczeniu. W każdym razie kary nałożone przez te środki powinny być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające [43].

40 Zobacz na przykład wyrok z dnia 29 marca 2012 r., Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, pkt 52), w odniesieniu do art. 325 TFUE w związku ze środkami poboru odsetek w ramach odzyskiwania korzyści bezprawnie uzyskanej z budżetu Unii Europejskiej.

41 Zobacz podobnie wyrok z dnia 28 października 2010 r., SGS Belgium i in. (C-367/09, EU:C:2010:648, pkt 40, 42).

42 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 28 października 2010 r., SGS Belgium i in. (C-367/09, EU:C:2010:648, pkt 41).

43 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 21 września 1989 r., Komisja/Grecja (68/88, EU:C:1989:339, pkt 24); z dnia 3 maja 2005 r., Berlusconi i in. (C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).

81. W szczególnej dziedzinie VAT państwa członkowskie mają obowiązek zwalczania uchylania się od opodatkowania [44]. Co więcej, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT w związku z art. 4 ust. 3 TUE zobowiązują państwa członkowskie do podjęcia wszelkich działań ustawodawczych i administracyjnych właściwych dla zagwarantowania pełnego poboru należnego VAT na swoim terytorium [45]. Państwa członkowskie są odpowiedzialne za kontrolę deklaracji podatkowych, rachunkowości i innych właściwych dokumentów podatników oraz za obliczanie i pobieranie należnego podatku [46].

82. Podsumowując, z powyższych rozważań wynika, że obowiązki przewidziane w dyrektywie VAT w związku z art. 4 ust. 3 TUE niewątpliwie wykraczają poza zapobieganie nadużyciom podatkowym. Mają charakter bardziej ogólny. Dotyczą one prawidłowego poboru podatku *w szerokim znaczeniu*. Zatem obejmują nie tylko ustanowione przez państwa członkowskie zasady karania naruszeń obowiązków jedynie natury formalnej, takich jak błędne deklaracje, lecz również opóźnienia płatności, pod warunkiem że nie wykraczają one poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonych celów w postaci zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania [47].

83. Warto powtórzyć, że okoliczność, iż takie środki krajowe objęte są przytoczonymi wyżej przepisami szóstej dyrektywy VAT w związku z art. 4 ust. 3 TUE, nie przesądza z góry moim zdaniem charakteru środków krajowych. Dyrektywa VAT, podobnie jak art. 325 ust. 1 TFUE [48], a nawet a fortiori, nie zobowiązuje państw członkowskich do nałożenia sankcji karnych. Wybór środka także w tym przypadku leży w zakresie uznania państw członkowskich. Prawo Unii jest zainteresowane realnym wynikiem: skutecznymi, proporcjonalnymi i odstraszającymi środkami zapewniającymi prawidłowy pobór podatku i zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania.

4. Wniosek częściowy

84. W związku z powyższym uważam, że w niniejszej sprawie zastosowanie mają art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 ust. 1 TFUE oraz art. 206 i 273 dyrektywy VAT.

B. Odpowiedź na pytania prejudycjalne

85. Obecnie dokonam analizy konkretnych pytań zadanych przez sąd odsyłający w świetle wskazanych wyżej mających zastosowanie przepisów prawa Unii.

86. Poniższe rozumowanie zostało uporządkowane w następujący sposób: w pierwszej kolejności rozpatrzę pierwszą część trzeciego pytania zadanego przez sąd krajowy na temat konwencji PIF (część 1). W drugiej kolejności zajmę się pierwszym pytaniem, dotyczącym obowiązku ustanowienia sankcji równoważnych (część 2). W trzeciej kolejności dokonam analizy łącznie pytania drugiego i drugiej części pytania trzeciego zadanego przez sąd krajowy, które dotyczy obowiązku przyjęcia skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji za naruszenie prawa Unii (część 3).

44 Zobacz wyroki: z dnia 26 lutego 2014 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25); z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 36); z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 41).

45 Zobacz podobnie wyrok z dnia 7 kwietnia 2016 r., Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Zobacz na przykład wyrok Komisja/Włochy (C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37).

47 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 69); z dnia 20 czerwca 2013 r., Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, pkt 38 i nast.); z dnia 17 lipca 2014 r., Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, pkt 46).

48 Punkt 77 niniejszej opinii.

1. Pierwsza część pytania trzeciego: konwencja PIF

87. Sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy pojęcie nadużycia w art. 1 konwencji PIF obejmuje niedokonanie zapłaty albo częściową lub spóźnioną zapłatę VAT. Sąd ów zastanawia się zatem, czy art. 2 tejże konwencji zobowiązuje państwo członkowskie do karania tego czynu, gdy dotyczy on kwoty przekraczającej 50 000 EUR, karą pozbawienia wolności.

88. Odpowiedź brzmi „nie". Jak wyjaśniłem powyżej w pkt 48–51 niniejszej opinii, konwencja PIF nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie. Zgodnie z moim rozumieniem nie można dokonać subsumpcji przestępstwa rozpatrywanego w niniejszej sprawie do nadużycia z art. 1 ust. 1 lit. b) tejże konwencji.

89. Proponuję zatem, aby na część pierwszą pytania trzeciego udzielić następującej odpowiedzi: pojęcie nadużycia w art. 1 ust. 1 lit. b) konwencji PIF nie obejmuje przestępstwa, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, polegającego na braku zapłaty prawidłowo zadeklarowanego VAT w terminie wyznaczonym przez ustawę.

2. W przedmiocie pytania pierwszego: zróżnicowane progi i obowiązek ustanowienia równoważnych sankcji

90. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 10 ter dekretu ustawodawczego 74/2000 (zmieniony dekretem ustawodawczym 158/2015), który ustanawia wyższy próg penalizacji w odniesieniu do braku zapłaty podatku VAT (250 000 EUR) niż w przypadku podatku u źródła (150 000 EUR), jest zgodny z prawem Unii.

91. Pytanie to dotyczy zasadniczo obowiązku ustanowienia sankcji za naruszenia prawa Unii analogicznych lub równoważnych do tych, które są przewidziane dla porównywalnych naruszeń prawa krajowego. W kontekście niniejszej sprawy obowiązek ten wynika z art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 325 ust. 1 TFUE i z wyżej wymienionych przepisów dyrektywy VAT.

92. Powołując się konkretnie na zasadę lojalnej współpracy, wyrażoną w art. 4 ust. 3 TUE, Trybunał stwierdził, że państwa członkowskie muszą zapewnić, iż naruszenia prawa Unii są karane na podstawie formalnych i materialnych przesłanek, „analogicznych do tych, które mają zastosowanie do naruszenia przepisów krajowych o podobnym charakterze i wadze […]". Co więcej, organy krajowe powinny działać w odniesieniu do naruszeń prawa Unii „z taką samą starannością jak ta, którą stosują przy egzekwowaniu odpowiednich przepisów krajowych" [49].

a) Czym jest „analogiczny" system krajowy?

93. Trudność w niniejszej sprawie polega na znalezieniu punktu odniesienia, zgodnie z którym należy skonkretyzować obowiązek ustanowienia analogicznych sankcji. Jakie naruszenia przepisów krajowych można uznać za naruszenia o *podobnym* charakterze i *podobnej* wadze? Jakie inne krajowe ramy prawne mogą stanowić punkt odniesienia w niniejszej sprawie?

94. Z uwag przedstawionych Trybunałowi wynika, że zróżnicowane progi ustanowione przez dekret ustawodawczy 158/2015 nie naruszają obowiązku ustanowienia sankcji analogicznych lub równoważnych. Powody dojścia do takiego wniosku są jednak różne.

49 Zobacz wyroki: z dnia 21 września 1989 r., Komisja/Grecja (68/88, EU:C:1989:339, pkt 24, 25); z dnia 8 lipca 1999 r., Nunes i de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, pkt 10, 11).

95. Rząd włoski twierdzi, że oba przestępstwa są całkowicie nieporównywalne. Komisja wskazuje, że zróżnicowane progi ustanowione w art. 10 bis i 10 ter dekretu ustawodawczego 74/2000 są porównywalne, ale różnica ta może być uzasadniona. Rząd austriacki podnosi bardziej niespotykany argument, twierdząc, że dziedzina VAT z definicji nie może sprawiać żadnych trudności w odniesieniu do obowiązku ustanowienia równoważnych sankcji. VAT stanowi przychód zarówno dla państw członkowskich, jak i dla Unii. W związku z tym interesy finansowe Unii w zakresie VAT są zawsze chronione w dokładnie ten sam sposób, co krajowe interesy finansowe.

96. W niniejszej sprawie ocena sankcji analogicznych sprowadza się zasadniczo do ustalenia, czy system VAT może być porównywany z podatkami bezpośrednimi dla celów konkretyzacji obowiązku ustanowienia analogicznych sankcji.

97. W tym względzie można wyobrazić sobie dwie koncepcje.

98. Po pierwsze, w ramach koncepcji węższej, odpowiadającej stanowisku rządu austriackiego, system VAT może zostać uznany za samotną wyspę [50]. Jego niepowtarzalne i wyjątkowe cechy oraz sposób działania powodują, że porównanie z jakimkolwiek innym systemem opodatkowania lub źródłem przychodów jest niemożliwe. Ponieważ VAT jest źródłem przychodów zarówno krajowym, jak i Unii, obowiązek ustanowienia analogicznych sankcji jest zawsze wypełniony sam z siebie.

99. Rozumiem powody, dla których w odniesieniu do bardziej konkretnych i specyficznych aspektów, gdzie może istnieć więcej różnic niż podobieństw w ramach systemu i poboru VAT, można proponować takie podejście. W obecnym stanie prawnym takie podejście byłoby jednak nielogiczne i problematyczne. Pozbawiałoby ono kluczowy wymóg przyjęcia analogicznych lub podobnych środków – obowiązek zrównania – jakiejkolwiek treści. W takiej sytuacji nie można by już badać zagadnienia zrównania (równoważności). Kryterium to miałoby charakter błędnego koła, gdyż byłoby badane samo na sobie [51].

100. Druga, *szersza* koncepcja porównywalności umiejscawia punkt odniesienia na wyższym poziomie abstrakcji, szukając najbardziej zbliżonej analogii do odpowiedniego naruszenia prawa Unii w krajowym porządku prawnym. W tej bardziej abstrakcyjnej i panoramicznej perspektywie staje się również jasne, że żaden podatek nie jest samotną wyspą, lecz każdy podatek jest fragmentem (podlegającego opodatkowaniu) kontynentu – częścią stałego lądu.

101. Moim zdaniem „obowiązek zrównania" wymaga tego rodzaju szerszego podejścia do porównywalności w celu ustalenia odpowiednich naruszeń prawa krajowego o podobnym charakterze i podobnej wadze, zwłaszcza w dziedzinie ochrony interesów finansowych Unii. W tej dziedzinie odpowiednim podejściem jest z natury rzeczy porównanie o charakterze strukturalnym i systemowym. Wymóg pełnej identyczności znacznie utrudniłby znalezienie równoważnych źródeł przychodów lub wydatków w państwach członkowskich. Naruszeń związanych z VAT, ze względu na specyfikę systemu poboru tego podatku, nigdy nie można uznać za analogiczne do naruszeń dotyczących innych podatków.

50 W przedmiocie podobnego podejścia zobacz również M. Delmas-Marty, Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation, op.cit., s. 97; C. Waldhoff, AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union], [w:] C. Calliess, M. Ruffert, *EUV/AEUV Kommentar*, 5 ed., C.H. Beck, Munich 2016, § 10; H. Spitzer, U. Stiegel, AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union], [w:] von der Groeben, Schwarze, Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden 2015, § 44.

51 Oczywiście do czasu, gdy badanie zrównania (lub równoważności) byłoby już prowadzone nie w sposób *wewnętrzny* (w państwie członkowskim), lecz *zewnętrzny* (porównanie podejścia stosowanego w państwach członkowskich). W kategoriach *praktycznych* taka zmiana prawa może być pewnego dnia konieczna, w przypadku gdy coraz więcej krajowych systemów prawnych będzie zharmonizowanych, przez co znikną wszelkie odpowiednie krajowe kryteria porównawcze. W kategoriach *systemowych* taki sposób oceny odpowiedniości procedur lub środków zaradczych być może lepiej służyłby idei podobieństwa, która powinna być osadzona w krajowej egzekucji prawa Unii, niż kryterium, które w istocie uwydatnia ewentualne rozbieżności.

102. Natomiast w indywidualnych sprawach dotyczących stosowania zasady niedyskryminacji lub zasady równoważności w odniesieniu do odrębnych przepisów lub środków proceduralnych brany pod uwagę zakres jest z definicji znacznie bardziej precyzyjny i węższy. W takim przypadku konkretne i szczególne różnice pomiędzy opodatkowaniem bezpośrednim i pośrednim, oceniane z poziomu abstrakcji, mogą doprowadzić do nieporównywalności indywidualnych sytuacji [52].

103. W każdym razie taką szerszą koncepcję Trybunał przyjął już w wyroku Taricco i in. Udzielając sądowi krajowemu wskazówek na temat przeprowadzenia oceny tych równoważności systemów w odniesieniu do terminów przedawnienia w sprawach związanych z unikaniem płacenia VAT, Trybunał odniósł się do terminów przedawnienia mających zastosowanie do podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych [53].

104. W niniejszej sprawie najbardziej zbliżoną analogią do przestępstwa braku zapłaty VAT z art. 10 ter dekretu ustawodawczego 74/2000 jest przestępstwo związane z brakiem zapłaty podatku u źródła przez płatnika podatku z art. 10 bis tego samego dekretu. W obu przestępstwach występuje szereg podobieństw: ich ogólnym celem jest zapewnienie poboru podatku. Oba przestępstwa dotyczą czynów związanych z brakiem zapłaty w terminie określonym przez ustawę. Systemowy paralelizm obu przepisów wynika z samego ustawodawstwa włoskiego, które reguluje oba przestępstwa w tym samym akcie prawodawczym i w ściśle ze sobą powiązanych przepisach.

105. Nie widzę zatem żadnej szczególnej trudności logicznej, aby przyjąć, że art. 10 bis jest przepisem „analogicznym" do art. 10 ter dekretu ustawodawczego 74/2000. Oba przestępstwa są porównywalne. W tej sytuacji pojawia się kolejne zagadnienie: czy zróżnicowany próg przewidziany w obu tych przepisach może zostać uzasadniony?

b) Czy zróżnicowanie jest uzasadnione?

106. Rząd włoski starał się wyjaśnić powody, które zainspirowały ustawodawcę do ustanowienia różnych progów odnoszących się do naruszeń polegających na niedokonaniu zapłaty VAT i podatku u źródła.

107. Po pierwsze, tytułem wstępu, rząd włoski wyjaśnił podczas rozprawy, że nie ma katalogu przestępstw polegających na braku zapłaty podatków bezpośrednich, któremu podlegaliby podatnicy. Przestępstwo, do którego odnosi się art. 10 bis, dotyczy nie podatnika, lecz płatnika zobowiązanego zamiast niego do zapłaty podatku u źródła.

108. Po drugie, niezależnie od ogólnych różnic strukturalnych wynikających z bezpośredniego lub pośredniego charakteru opodatkowania, rząd włoski przedstawił konkretne powody tego zróżnicowania. Odnoszą się one do wyższego stopnia wagi naruszenia i większych trudności w ich wykryciu i poborze.

52 Właśnie w takim szczególnym kontekście rozpatruję stwierdzenie włoskiego trybunału konstytucyjnego o braku porównywalności art. 10 bis i 10 ter dekretu ustawodawczego, będących przedmiotem sporu w niniejszej sprawie. Zobacz wyrok włoskiego trybunału konstytucyjnego z dnia 12 maja 2015 r., 100/2015 (IT:COST:2015:100). Mówiąc ogólniej, podatki bezpośrednie i pośrednie zostały również uznane za nieporównywalne w orzecznictwie Trybunału, jednak znów w innym kontekście (również w dziedzinie VAT, lecz w sprawie związanej z prawem podatnika do zwrotu, a nie w odniesieniu do nałożenia kar przez państwa członkowskie). Zobacz wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 44, 45).

53 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 48). Ponadto Trybunał uznał w wyroku z dnia 29 marca 2012 r., Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, pkt 52), że państwa członkowskie są zobowiązane na podstawie art. 325 TFUE, w braku szczególnych przepisów prawa Unii, „gdy ich prawo krajowe przewiduje naliczanie odsetek przy dochodzeniu zwrotu korzyści tego samego rodzaju nienależnie uzyskanych z ich budżetu krajowego, pobierać w analogiczny sposób odsetki przy dochodzeniu zwrotu korzyści uzyskanych nienależnie z budżetu Unii".

109. Z jednej strony, w odniesieniu do braku zapłaty podatku u źródła, wynikającego z zaświadczenia wydawanego podatnikowi, na rachunek którego podatek został pobrany, rząd włoski wyjaśnił, że art. 10a dotyczy nie tylko braku zapłaty, ale także wystawienia błędnego dokumentu. Wykrycie uchybienia i pobór podatku są zatem utrudnione z racji tego, że podatnik otrzymuje zaświadczenie zwalniające go z obowiązku zapłaty wobec administracji.

110. Z drugiej strony, w odniesieniu do braku zapłaty podatku u źródła wynikającego z deklaracji rocznej złożonej przez płatnika, rząd włoski wskazuje, że wyższy stopień wagi czynu wynika z konsekwencji, które z niedokonania płatności mogą wyniknąć dla podatników, którzy ponoszą ryzyko dwukrotnej zapłaty należnego podatku.

111. Mając na względzie oba te zagadnienia, ustawodawca krajowy uznał, że trudności w wykryciu tego naruszenia [54] oraz odrębność chronionych interesów uzasadniają zróżnicowanie omawianych progów.

112. Oczywiście pewne argumenty przedstawione przez rząd włoski mogą być postrzegane jako bardziej przekonujące niż inne. Tak samo może nie być do końca jasne, co takiego dokładnie nastąpiło w 2015 r., że doprowadziło to do powstania gwałtownej potrzeby zróżnicowania wysokości progów dla obydwu przestępstw, która to potrzeba dotychczas nie istniała w okresie, gdy oba naruszenia były uregulowane w ten sam sposób.

113. Niemniej jednak uważam, że właśnie tego rodzaju kwestie należą do sfery, w której państwa członkowskie są uprawnione do swoich własnych wyborów legislacyjnych. Rząd włoski przedstawił moim zdaniem wiarygodne powody, dla których pragnął zróżnicować te uregulowania. Wykazał również, że została w tym względzie przeprowadzona debata na poziomie krajowym. Jeśli zakres uznania proceduralnego i autonomia instytucjonalna nie mają być pozbawione znaczenia w tym obszarze, to rola Trybunału nie powinna polegać na zgadywaniu takich wyborów legislacyjnych, które są ponadto osadzone w szerszej i bardziej złożonej strukturze przepisów podatkowych państw członkowskich.

114. W rezultacie uważam, że art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 325 ust. 1 TFUE i dyrektywą VAT nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, które do celów określenia karalnego charakteru czynu polegającego na braku zapłaty podatku w terminie ustawowym ustanawiają próg pieniężny, który jest wyższy w odniesieniu do podatku VAT niż próg przewidziany dla podatku u źródła.

3. W przedmiocie pytania drugiego i drugiej części pytania trzeciego: wygaśnięcie odpowiedzialności karnej a skuteczne i odstraszające sankcje

115. Sąd krajowy wyraża również wątpliwości co do znaczenia dwóch zmian wprowadzonych dekretem ustawodawczym 158/2015 dla skuteczności i odstraszającego charakteru sankcji karnych przewidzianych przez dekret ustawodawczy 74/2000.

116. Po pierwsze, poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 325 ust. 1 TFUE oraz dyrektywą VAT stoi na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który przewiduje wygaśnięcie odpowiedzialności karnej osób odpowiedzialnych za sprawy podatkowe, jeżeli podmiot reprezentowany przez te osoby zapłaci należny VAT powiększony o odsetki i sankcje administracyjne należne w związku z opóźnieniem płatności przed rozpoczęciem przewodu sądowego w pierwszej instancji. Sąd krajowy podkreśla, że prawo włoskie nie nakłada na te osoby innych sankcji, nawet o charakterze administracyjnym.

54 W przedmiocie znaczenia trudności w wykryciu naruszenia zob. wyrok z dnia 25 lutego 1988 r., Drexl (299/86, EU:C:1988:103, pkt 22, 23).

117. Po drugie, w drugiej części pytania trzeciego sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 325 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które zwalnia osoby odpowiedzialne za sprawy podatkowe z odpowiedzialności karnej i administracyjnej za niedokonanie zapłaty, za niepełną zapłatę lub opóźnienie w zapłacie VAT w odniesieniu do kwot trzy lub pięć razy wyższych od minimalnego progu 50 000 EUR ustanowionego w konwencji PIF.

118. Oba pytania dotyczą ciążącego na państwach członkowskich obowiązku przyjmowania skutecznych i odstraszających sankcji. W tej części analizuję po kolei oba pytania.

a) Nowa przesłanka wygaśnięcia odpowiedzialności karnej

119. Komisja uważa, że pytanie drugie, dotyczące nowej przesłanki wygaśnięcia odpowiedzialności karnej, wprowadzonej dekretem ustawodawczym 158/2015 (nowy art. 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego 74/2000), powinno zostać uznane za niedopuszczalne. Twierdzi ona, że biorąc pod uwagę, iż próg przestępstwa związanego z VAT (250 000 EUR) nie został w niniejszej sprawie osiągnięty (należna kwota wynosiła 175 272 EUR), przesłanka ta nie mogła znaleźć zastosowania do niniejszej sprawy.

120. Zgadzam się. Jeżeli bowiem Trybunał postanowi przychylić się do proponowanej przeze mnie odpowiedzi na pytania pierwsze i trzecie, nie będzie potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie. Jednakże aby w pełni wspomóc Trybunał, przedstawię w sposób zwięzły i schematyczny odpowiedź na to pytanie, na wypadek gdyby Trybunał doszedł do innego wniosku.

121. W sposób ogólny [55] obowiązek zapewnienia skutecznych, odstraszających i proporcjonalnych sankcji w celu ochrony interesów finansowych Unii wynika z dwóch źródeł w prawie Unii. Zasada lojalnej współpracy z art. 4 ust. 3 TUE pociąga za sobą wymóg ścigania w sposób skuteczny i odstraszający naruszeń obowiązku zapłaty VAT na podstawie art. 206 i 273 dyrektywy VAT: istnieje ogólny obowiązek podejmowania wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór należnego VAT na swoim terytorium [56]. Ten sam obowiązek wynika też z art. 325 ust. 1 TFUE, który wymaga, aby państwa członkowskie zwalczały nadużycia finansowe i wszelkie inne działania nielegalne naruszające interesy finansowe Unii za pomocą środków skutecznych i odstraszających [57].

122. Moim zdaniem rozpatrywana nowa przesłanka wygaśnięcia odpowiedzialności karnej nie narusza obowiązku nałożenia skutecznych i odstraszających sankcji.

123. Po pierwsze, mówiąc ogólnie, obowiązek ustanowienia proporcjonalnych, skutecznych i odstraszających sankcji w dziedzinie VAT niekoniecznie oznacza obowiązek nakładania sankcji karnych [58]. W niektórych przypadkach waga przestępstw może wymagać penalizacji jako jedynego sposobu zapewnienia skuteczności i odstraszającego skutku [59]. Jednakże poza takimi szczególnymi i poważnymi sytuacjami stosowane sankcje mogą przybrać formę sankcji administracyjnych, karnych lub kombinacji obu z nich [60].

55 Zobacz pkt 52–84 niniejszej opinii.

56 Wyroki: z dnia 17 lipca 2008 r., Komisja/Włochy (C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37); z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25); z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 36).

57 Wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26); z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 37).

58 Zobacz pkt 77 i 83 niniejszej opinii.

59 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 39). Zobacz także opinia rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera w sprawie Komisja/Rada (C-176/03, EU:C:2005:311, pkt 43).

60 Wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 34); z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 39).

124. W kontekście VAT brak zapłaty *prawidłowo* zadeklarowanego podatku w terminie ustawowym nie może zostać uznany za tak poważny, że obowiązek podjęcia odstraszających i skutecznych środków będzie zawsze wymagał wprowadzenia sankcji karnych [61]. Państwa członkowskie mogą oczywiście, biorąc pod uwagę swoją sytuację gospodarczą i społeczną, ustanowić tego rodzaju sankcje w przypadkach, które uznają za wystarczająco poważne, przy poszanowaniu zasady proporcjonalności. Jednakże nie można stwierdzić, że penalizacja takiego czynu jest wymagana na gruncie prawa Unii.

125. Po drugie, skuteczny i odstraszający charakter środków ustanowionych przez przepisy włoskie w celu zagwarantowania poboru VAT powinien być rozpatrywany w szerszej perspektywie systemowej. Należy wziąć pod uwagę oddziaływanie między różnymi sankcjami karnymi i administracyjnych znajdującymi zastosowanie w przypadku niedokonania zapłaty VAT w terminie ustanowionym w ustawie [62].

126. Rząd włoski wyjaśnił, że zgodnie z art. 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego 471/1997 podmioty zobowiązane do zapłaty podatku w każdym wypadku podlegają systemowi sankcji administracyjnych, które mogą sięgać 30% niezapłaconej kwoty wraz z odsetkami. Na podstawie genezy prawodawczej rozpatrywanej zamiany wydaje się, że istnienie administracyjnych sankcji – znajdujących zastosowanie w tych przypadkach, w których próg zastosowania sankcji karnych nie został osiągnięty – zostało należycie uwzględnione w drodze modyfikacji tego progu, wprowadzonej przez dekret ustawodawczy 158/2015 [63]. W tym samym duchu nowa przesłanka wygaśnięcia odpowiedzialności karnej związanej z zapłatą jest decyzją prawodawcy dotyczącą zapewnienia możliwości uniknięcia odpowiedzialności karnej w przypadku, gdy osoba zobowiązana do zapłaty podatku spłaci swoje zadłużenie, łącznie z należnym podatkiem, odsetkami oraz zapłatą sankcji administracyjnych. Również w takiej sytuacji sankcje administracyjne nałożone na podatników zostały przez prawodawcę uznane za wystarczające [64].

127. Innymi słowy, nawet gdyby odpowiedzialny za sprawy podatkowe członek zarządu osoby prawnej, na której ciąży obowiązek zapłaty podatku, mógł uniknąć odpowiedzialności karnej, jeżeli owa osoba prawna dokonałaby zapłaty, osoba prawna, która jest zobowiązana jako dłużnik główny, nadal będzie miała obowiązek zapłaty odsetek i sankcji administracyjnych za opóźnienie płatności.

128. Na tym etapie dobrze byłoby zrobić krok do tyłu i spróbować dojrzeć cały las, a nie tylko poszczególne drzewa. Jaki jest cel penalizacji opóźnienia w zapłacie kwot należnych skarbowi państwa? W przeciwieństwie, być może, do innych czynów przestępnych, w przypadku których nie da się naprawić wyrządzonej szkody i gdzie zasadniczym celem sankcji jest ukaranie i odmiana przestępcy, w odniesieniu do przestępstw skarbowych i podatkowych celem jest *również* wykorzystanie groźby zastosowania sankcji karnych w celu wymuszenia płatności w konkretnym przypadku i przez to zapewnienia poszanowania prawa ogólnie w przyszłości. Innymi słowy, penalizacja nie stanowi celu samego w sobie. Innym możliwym celem sankcji jest zagwarantowanie solidności podatkowej i wymuszenie przestrzegania prawa podatkowego. Jeżeli zaakceptuje się to rozumowanie, to fakt, że przestępcy dano ostatnią szansę naprawienia swych błędów przed rozpoczęciem przewodu sądowego, w istocie nie pogarsza skuteczności egzekucji, a wręcz przeciwnie [65].

61 W tym względzie należy zauważyć, że z porównawczego punktu widzenia nie wszystkie państwa członkowskie przewidziały sankcje karne za czyn związany z brakiem zapłaty VAT w ustawowym terminie. Wydaje się, że w tym względzie istnieje duża różnorodność.

62 Można dodać, że powiązana kwestia dotycząca zasady ne bis in idem jest przedmiotem zawisłej sprawy Menci. Mając na względzie wagę pytań wynikających z wyroku Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 15 listopada 2016 r. w sprawie A i B przeciwko Norwegii (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, wielka izba) w odniesieniu do wykładni art. 50 karty, sprawa została przydzielona wielkiej izbie, a ustny etap postępowania został wznowiony. Zobacz postanowienie Trybunału (wielka izba) z dnia 25 stycznia 2017 r., Menci (C-524/15, niepublikowane, EU:C:2017:64).

63 Zobacz wyjaśnienie do art. 8 (zmieniającego art. 10 ter dekretu ustawodawczego 74/2000) w uzasadnieniu projektu dekretu ustawodawczego (Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio) z dnia 26 czerwca 2015 r.

64 Zobacz idem, wyjaśnienie do art. 11 (zmieniającego art. 13 dekretu ustawodawczego 74/2000).

65 Może to być także powód, dla którego w porządkach prawnych wielu państw członkowskich można znaleźć różnie sformułowane przepisy dotyczące umorzenia postępowania karnego w sprawie uchybienia obowiązkowi zapłaty podatku lub składek na ubezpieczenie społeczne, jeśli zadłużenie zostanie spłacone przez rozpoczęciem przewodu sądowego.

129. W tym kontekście przesłanka wygaśnięcia odpowiedzialności karnej ustanowiona w art. 13 dekretu ustawodawczego 74/2000 sprzyja przestrzeganiu prawa, a zatem sprzyja skuteczności i odstraszającemu charakterowi systemu egzekucji. Skuteczność sankcji wiąże się z zachętą do zapłaty podatku. Charakter odstraszający jest zapewniony przez konieczność uiszczenia nie tylko kwoty głównej, ale również narosłych odsetek i odpowiedniej kwoty sankcji administracyjnych.

130. Należy przypomnieć, że w przeszłości Trybunał uznał, iż system sankcji progresywnych może skłaniać do wywiązywania się z obowiązku zapłaty [66]. Uznał on również odsetki za sankcję odpowiednią w sprawach dotyczących naruszeń o charakterze formalnym [67].

131. Wreszcie, należy pamiętać, że przy nakładaniu skutecznych i odstraszających sankcji w zakresie prawa Unii państwa członkowskie muszą również przestrzegać zasady proporcjonalności. Zgodnie z tym, co wynika z prac przygotowawczych dotyczących dekretu ustawodawczego 158/2015, włoski prawodawca postanowił przyjąć progresywną skalę sankcji administracyjnych i karnych. Biorąc pod uwagę względy proporcjonalności, zastrzegł sankcje karne dla przypadków najpoważniejszych. W tym kontekście można uznać, że rozważana w niniejszej sprawie przesłanka wygaśnięcia odpowiedzialności karnej w jeszcze większym stopniu ugruntowuje względy proporcjonalności w ogólnym systemie egzekucji.

b) Istotność progu 50 000 EUR ustanowionego w konwencji PIF

132. Co do części drugiej trzeciego pytania zadanego przez sąd odsyłający, nie uważam, że próg z konwencji PIF jest odpowiednim punktem odniesienia dla oceny skuteczności sankcji poza zakresem określonym w tym konkretnym akcie.

133. Przede wszystkim, jak zostało to wyjaśnione w pkt 48–51 niniejszej opinii, rozpatrywane przestępstwo nie wchodzi w zakres stosowania konwencji PIF. Próg ustalony w konwencji PIF jest istotny tylko dla szczególnego przestępstwa nadużycia.

134. Po drugie, na marginesie, próg 50 000 EUR, o którym mowa w art. 2 konwencji PIF, stosuje się jedynie jako kryterium ustalenia minimalnej kwoty, powyżej której nadużycie powinno być uważane za na tyle poważne, aby prowadzić do *kar polegających na pozbawieniu wolności, które może prowadzić do ekstradycji*. Jednakże próg 50 000 EUR nie znajduje zastosowania nawet jako ogólny próg penalizacji jako takiej.

135. W związku z tym nie uważam, aby próg, o którym mowa w konwencji PIF, mógł być przywoływany nawet jako element szerszej analogii. Jest on całkowicie pozbawiony znaczenia w sprawie takiej jak niniejsza.

66 Wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, pkt 40).

67 W odniesieniu do naruszeń obowiązków formalnych zob. wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

c) Wniosek częściowy

136. W konsekwencji proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie drugie i drugą część pytania trzeciego następująco: obowiązek ustanowienia skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT, nałożony przez art. 325 ust. 1 TFUE i art. 4 ust. 3 TUE w związku z dyrektywą VAT, nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak przepisy będące przedmiotem sporu w niniejszej sprawie, które – chociaż ustanawiają system sankcji administracyjnych – zwalniają osoby fizyczne odpowiedzialne za sprawy podatkowe:

– z odpowiedzialności karnej i administracyjnej za niedokonanie zapłaty prawidłowo zadeklarowanego VAT w terminie określonym ustawą w odniesieniu do kwot trzy lub pięć razy wyższych od minimalnego progu 50 000 EUR ustanowionego w konwencji PIF;

– z odpowiedzialności karnej, jeśli podmiot, z ramienia którego działają, dokonał opóźnionej zapłaty należnego VAT wraz z odsetkami i kwotami nałożonymi w drodze sankcji administracyjnych przed rozpoczęciem przewodu sądowego w pierwszej instancji.

C. Skutki potencjalnej niezgodności między przepisami krajowymi a prawem Unii

137. W niniejszej opinii zaproponowałem, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne zadane przez sąd odsyłający w ten sposób, że istotne przepisy prawa Unii *nie* stoją na przeszkodzie modyfikacjom wprowadzonym przez dekret ustawodawczy 158/2015. Gdyby Trybunał doszedł do tego samego wniosku, nie byłoby potrzeby rozważania ewentualnych (temporalnych) skutków stwierdzenia niezgodności w niniejszej sprawie.

138. Jeżeli Sąd miałby orzec w inny sposób, konieczne będzie zbadanie skutków niezgodności prawa krajowego z prawem Unii. W szczególności należałoby zbadać praktyczne skutki wynikające z zasady pierwszeństwa prawa Unii, to znaczy obowiązek niestosowania przepisów krajowych sprzecznych z prawem Unii. Należałoby to zrobić pod kątem okoliczności niniejszej sprawy, w której przepisy krajowe będące przedmiotem sporu są *łagodniejszymi* przepisami karnymi w ramach toczącego się postępowania karnego.

139. Aby w pełni pomóc Trybunałowi, przedstawię wnioski, które wyciągnąłem na temat tego zagadnienia, ponieważ zostało ono podniesione w sposób wyraźny przez sąd odsyłający oraz omówione przez zainteresowane strony na rozprawie.

140. Sąd krajowy wyraził pogląd, że w przypadku gdy zmiany wprowadzone dekretem ustawodawczym 158/2015 zostały uznane za niezgodne z prawem Unii, wynikający stąd brak stosowania łagodniejszych uregulowań nie byłby niezgodny ani z zasadą legalności, ani z zasadą lex mitior ustanowioną w art. 49 ust. 1 karty. Po pierwsze, wyłączenie stosowania przepisów prawa krajowego w brzmieniu zmienionym dekretem ustawodawczym 158/2015 pociąga za sobą ponowne zastosowanie poprzedniej wersji tych przepisów, obowiązującej w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy. Po drugie, jeśliby nowe przepisy zostały uznane za niezgodne z prawem Unii, to należałoby je traktować tak, jak gdyby nigdy zgodnie z prawem nie należały do włoskiego porządku prawnego. Ponieważ orzeczenia Trybunału wydane w trybie prejudycjalnym są skuteczne ex tunc, przepis, który został zinterpretowany w ten sposób, musi być stosowany w sposób określony przez Trybunał również do stosunków prawnych poprzedzających wyrok, które nie zostały jeszcze zakończone.

141. Podczas rozprawy Komisja i rząd włoski ustosunkowały się do tych argumentów. Ich zdaniem, jak się wydaje, stosowanie łagodniejszych przepisów prawa krajowego nie może być w niniejszej sprawie wyłączone, *nawet jeśli* przepisy te zostałyby uznane za niezgodne z prawem Unii.

142. Przychylam się do stanowiska Komisji oraz rządu włoskiego. Moim zdaniem zasada legalności wyklucza możliwość wyłączenia łagodniejszych przepisów karnych w toku toczącego się postępowania karnego, nawet jeżeli owe łagodniejsze normy zostałyby uznane za sprzeczne z prawem Unii. Innymi słowy, w sytuacji takiej jak w niniejszej sprawie zasada pierwszeństwa przepisów prawa Unii nakładających na państwa członkowskie obowiązek wprowadzenia skutecznych, odstraszających i analogicznych sankcji musi być stosowana w sposób zgodny z innymi zasadami o takiej samej wadze w porządku prawnym Unii: zasadą lex mitior, przewidzianą w art. 49 ust. 1 karty, w związku z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa, rozpatrywanych w szczególnym kontekście prawa karnego.

143. Bezsporne jest, że zgodnie z zasadą pierwszeństwa prawa Unii postanowienia traktatów i bezpośrednio obowiązujące przepisy prawa wtórnego, przez sam fakt wejścia w życie, wyłączają zastosowanie sprzecznych z nimi przepisów prawa krajowego [68].

144. Obowiązek niestosowania takich przepisów jest prawdopodobnie najbardziej wyrazistą emanacją tej zasady. Praktyczne skutki pierwszeństwa prawa Unii w poszczególnych sprawach powinny być jednak zrównoważone i uzgodnione z ogólną zasadą pewności prawa, a w szczególności, w dziedzinie prawa karnego, z zasadą legalności. Obowiązki zapewnienia przez państwa członkowskie skutecznego poboru zasobów własnych Unii nie mogą bowiem stać w konflikcie z prawami wynikającymi z karty [69], która również zawiera podstawowe zasady legalności, lex mitior i pewności prawa.

145. W poniższej analizie stwierdzam, że zasada legalności, którą należy rozumieć nie w sposób minimalistyczny (część 1), lecz w sposób ogólniejszy, jako obejmującą również zasadę lex mitior wraz z koniecznością wzmożonej pewności prawa w sprawach karnych (część 2), wymaga, aby w niniejszym przypadku stosowanie łagodniejszych przepisów dekretu ustawodawczego 158/2015 nie mogło zostać wyłączone (część 3). Ten ostatni wniosek zachowuje ważność niezależnie od tego, czy ostatecznie niezgodność z prawem Unii zostanie orzeczona w świetle prawa pierwotnego (art. 325 ust. 1 TFUE) czy w stosunku do dyrektywy VAT.

1. Istota zasady legalności: zakaz retroakcji

146. Zasada legalności kar ustanowiona w art. 49 ust. 1 karty pociąga za sobą przede wszystkim zakaz retroakcji. Został on ustalony w dwóch pierwszych zdaniach tego postanowienia [70]. Odpowiada on w rozumieniu art. 52 ust. 3 karty artykułowi 7 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (EKPC).

147. Można powiedzieć, że „istota" zasady legalności kar, która stanowi najsilniejszy i najbardziej szczególny wyraz zasady pewności prawa [71], odnosi się jedynie do *materialnoprawnych* elementów definicji przestępstw i kar. Wymaga ona, aby ustawodawstwo jasno określało przestępstwa i kary, które mają zastosowanie w momencie, gdy popełniony został czyn zabroniony polegający na działaniu lub zaniechaniu. Wymóg ten jest spełniony, jeśli jednostki są w stanie określić, za jakie działania lub

68 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 9 marca 1978 r., Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, pkt 17); z dnia 14 czerwca 2012 r., ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

69 Zobacz podobnie wyrok z dnia 29 marca 2012 r., Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, pkt 23).

70 Przed wejściem karty w życie zasada, że przepisy prawa karnego nie działają z mocą wsteczną, była również uważana za jedną z ogólnych zasad prawa, których przestrzeganie zapewnia Trybunał. Zobacz na przykład wyroki: z dnia 10 lipca 1984 r., Kirk (63/83, EU:C:1984:255, pkt 22); z dnia 13 listopada 1990 r., Fédesa i in. (C-331/88, EU:C:1990:391, pkt 42); z dnia 7 stycznia 2004 r., X (C-60/02, EU:C:2004:10, pkt 63); z dnia 15 lipca 2004 r., Gerekens i Procola (C-459/02, EU:C:2004:454, pkt 35); z dnia 29 czerwca 2010 r., E i F (C-550/09, EU:C:2010:382, pkt 59).

71 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 3 czerwca 2008 r., Intertanko i in. (C-308/06, EU:C:2008:312, pkt 70); z dnia 28 marca 2017 r., Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, pkt 162).

zaniechania grozi im odpowiedzialność karna na podstawie treści danego przepisu i, w razie potrzeby, na podstawie wykładni wynikającej z orzecznictwa [72]. Wymogi te nie zakazują jednak stopniowego uszczegóławiania zasad odpowiedzialności karnej za pomocą wykładni sądowej, pod warunkiem że interpretacje te są racjonalnie przewidywalne [73].

148. W konsekwencji, w sytuacji gdy prawo krajowe w brzmieniu znajdującym zastosowanie do okoliczności zaistniałych w postępowaniu głównym nie zawiera wyraźnych przepisów przewidujących odpowiedzialność karną za określony czyn, „zasada legalności kar ustanowiona w art. 49 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej zakazuje wymierzania sankcji karnych za takie zachowanie nawet w przypadku, gdy przepis krajowy jest sprzeczny z prawem Unii” [74].

149. Tak więc istota zasady legalności, odzwierciedlona w art. 49 ust. 1 zdania pierwsze i drugie karty, sprzeciwia się retroaktywnemu stosowaniu nowych przepisów karnych odnoszących się do określenia przestępstw i kar, które nie obowiązywały w momencie popełnienia czynu przestępnego. Warto podkreślić w tym miejscu dwa elementy: ograniczenie do *materialnoprawnych* elementów czynu i kary oraz skoncentrowanie się na *określonym momencie* – w którym działanie lub zaniechanie zostało popełnione.

2. Szersze rozumienie zasady legalności: lex mitior i pewność prawa w sprawach karnych

150. Niemniej jednak treść gwarancji przewidzianych w art. 49 ust. 1 nie kończy się w tym miejscu. W moim przekonaniu prawdziwa treść gwarancji przewidzianych w art. 49 ust. 1 ma szerszy zakres, w obu nakreślonych wyżej wymiarach: materialnoprawnym i temporalnym.

151. Nie wdając się w jakiekolwiek głębsze dyskusje na temat tego, co zasada ta dokładnie obejmuje w kategoriach *materialnoprawnych*, można jednak przypomnieć, że na gruncie EKPC dokładny zakres art. 7 ust. 1 jest również daleki od jednoznaczności. W szczególności pojęcie „kary” i jego zakres przeszły pewną ewolucję w orzecznictwie. Ostatnio w wyroku Del Río Prada przeciwko Hiszpanii wielka izba Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (ETPC) przypomniała, że granica między „karą” (elementem „materialnoprawnym”, który powinien być objęty art. 7 ust. 1 EKPC) a przepisem, który odnosi się do wykonania kary (bliższym elementom „proceduralnym”), nie jest jasno wytyczona [75]. Europejski Trybunał Praw Człowieka dokonał szerszej oceny na podstawie między innymi rodzaju i celu przepisu, jego kwalifikacji w świetle prawa krajowego i jego skutków.

152. Wiele argumentów przemawia za taką oceną opartą na skutkach lub wpływie przepisu, która w mniejszym stopniu odnosi się do subtelności kategoryzacji w poszczególnych krajowych systemach prawnych, mogących różnić się w państwach członkowskich, lecz bada konkretnie rzeczywiste działanie przepisów. Przede wszystkim jednak najlepiej chyba wychwytuje to, na czym powinna skupiać się skuteczna ochrona praw podstawowych: jednostka i wpływ, jaki przepis ma na jej sytuację, a nie nalepki z nazwami kategorii naklejone na nie przez odnośne prawo krajowe.

153. Ze względu na to, chociaż art. 49 ust. 1 zdanie trzecie karty mówi o „karze łagodniejszej”, nie uważam, że postanowienie to może być interpretowane jako odnoszące się tylko i wyłącznie do surowości kary. Należy je interpretować w taki sposób, aby obejmowało również co najmniej wszystkie elementy konstytutywne przestępstwa, a to z prostego powodu: jeśli po popełnieniu przestępstwa

72 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 3 maja 2007 r., Advocaten voor de Wereld (C-303/05, EU:C:2007:261, pkt 50); z dnia 31 marca 2011 r., Aurubis Balgaria (C-546/09, EU:C:2011:199, pkt 42); z dnia 28 marca 2017 r., Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, pkt 162).

73 Zobacz wyrok z dnia 28 marca 2017 r., Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, pkt 167 i przytoczone tam orzecznictwo).

74 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 7 stycznia 2004 r., X (C-60/02, EU:C:2004:10, pkt 63); z dnia 28 czerwca 2012 r., Caronna (C-7/11, EU:C:2012:396, pkt 55).

75 Zobacz wyrok ETPC z dnia 21 października 2013 r. w sprawie Del Río Prada przeciwko Hiszpanii [wielka izba] (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, § 85 i nast., odnoszące się w szczególności do wyroku z dnia 12 lutego 2008 r. w sprawie Kafkaris przeciwko Cyprowi [wielka izba] CE:ECHR: 2008:0212JUD002190604, § 142).

zostanie uchwalona nowa ustawa, która zmienia definicję przestępstwa na korzyść oskarżonego, jego czyn nie będzie już (w ogóle) zabroniony pod groźbą kary. Jeżeli nie będzie zabroniony pod groźbą kary, oznacza to, że nie będzie można wymierzyć żadnej kary. *Brak* kary jest oczywiście karą *łagodniejszą*. W takich okolicznościach podkreślanie faktu, że nowa ustawa w sensie technicznym nie reguluje bezpośrednio kary, byłoby pozbawione logiki.

154. W niniejszej sprawie bardziej istotny jest jednak drugi element: *temporalny* wymiar przedmiotu ochrony przez zasadę legalności kar. W tym względzie brzmienie art. 49 ust. 1 zdanie trzecie karty jasno wskazuje już, że zasada ta dotyczy również czasu *po* popełnieniu przestępstwa. Zdanie trzecie przewiduje retroaktywne stosowanie łagodniejszej kary: lex mitior.

155. Zasada lex mitior została już uznana przez Trybunał za zasadę ogólną prawa Unii wynikającą z tradycji konstytucyjnych wspólnych dla państw członkowskich [76]. Okazało się, że ta linia orzecznictwa razem z art. 49 ust. 1 karty miały duży wpływ na rozwój orzecznictwa ETPC. Wydaje się, że ETPC odszedł od własnego orzecznictwa, zgodnie z którym zasada lex mitior nie była objęta art. 7 EKPC, i uznał, że stanowi ona element dorozumiany tego postanowienia, również pod wpływem szerszej ochrony przewidzianej w prawie Unii [77].

156. W rzeczywistości lex mitior stanowi wyjątek od zakazu retroaktywnego stosowania przepisów karnych. Zezwala on na retroakcję in bonam partem. Zatem logiczne jest, że retroakcja in malam partem jest zakazana.

157. Zgodnie z najnowszym orzecznictwem ETPC zasada retroakcji łagodniejszego prawa karnego oznacza, że „w sytuacji, w której istnieją różnice między ustawą karną obowiązującą w momencie popełnienia przestępstwa i ustawami karnymi przyjętymi przed wydaniem wyroku kończącego postępowanie w sprawie, sąd powinien stosować ustawę, której przepisy są najbardziej korzystne dla oskarżonego” [78]. Dla ETPC obowiązek stosowania „spośród kilku ustaw karnych tej, której przepisy są najbardziej korzystne dla oskarżonego, stanowi wyjaśnienie zasad sukcesji ustaw karnych, które jest zgodne z innym istotnym elementem art. 7, mianowicie przewidywalnością sankcji”. Podobnie jak zakaz stosowania z mocą wsteczną, zasada lex mitior znajduje zastosowanie w odniesieniu do przepisów definiujących przestępstwa i kary [79].

158. Jednak dokładna treść zasady lex mitior zdecydowanie nie jest ustalona. Zasada ta wywodzi się ze szczególnego założenia: „zakłada zmianę ustawodawstwa w czasie i opiera się na stwierdzeniu, że prawodawca zmienił zdanie albo co do kwalifikacji karnej danych czynów, albo co do kary, którą zagrożone jest przestępstwo” [80]. Ta jej specyficzna cecha doprowadziła do powstania koncepcji, które

76 Zobacz wyroki: z dnia 3 maja 2005 r., Berlusconi i in. (C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, pkt 68); z dnia 8 marca 2007 r., Campina (C-45/06, EU:C:2007:154, pkt 32); z dnia 11 marca 2008 r., Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, pkt 59); z dnia 4 czerwca 2009 r., Mickelsson i Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, pkt 43).

77 Wyrok wielkiej izby ETPC z dnia 17 września 2009 r. w sprawie Scoppola przeciwko Włochom (nr 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, §§ 105–109).

78 Zobacz wyroki wielkiej izby ETPC: z dnia 17 września 2009 r. w sprawie Scoppola przeciwko Włochom (nr 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 109); z dnia 18 marca 2014 r. w sprawie Öcalan przeciwko Turcji (nr 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, § 175). Zobacz także wyroki ETPC: z dnia 12 stycznia 2016 r. w sprawie Gouarré Patte przeciwko Andorze (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, § 28); z dnia 12 lipca 2016 r. w sprawie Ruban przeciwko Ukrainie (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, § 37); z dnia 24 stycznia 2017 r. w sprawie Koprivnikar przeciwko Słowenii (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, § 49).

79 Wyrok wielkiej izby ETPC z dnia 17 września 2009 r. w sprawie Scoppola przeciwko Włochom (nr 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 108).

80 Wyrok z dnia 6 października 2016 r., Paoletti i in. (C-218/15, EU:C:2016:748, pkt 27).

podkreślają różne uzasadnienia kryjące się za zakazem retroaktywnego stosowania prawa karnego i za zasadą lex mitior. Zgodnie z tymi poglądami zasada lex mitior nie wynika w istocie z wymogów przewidywalności lub pewności prawa. Opiera się ona jedynie na względach słuszności i odzwierciedla zmianę stanowiska ustawodawcy w odniesieniu do naganności czynów [81].

159. Niezależnie od tego, jakiej konkretnie wartości broni zasada lex mitior, jej działanie nie jest trudno zrozumieć: o ile nie mamy do czynienia z oczywistym przypadkiem ustawy „na indywidualne zamówienie" lub nawet z nadużyciem procedur prawodawczych [82], lex mitior to z definicji „bilet w jedną stronę" do łagodniejszego miejsca przeznaczenia. Oznacza to, że po popełnieniu czynu nowe przepisy prawa karnego mogą być stosowane tylko na korzyść oskarżonego. W pewnych mało prawdopodobnych przypadkach może się tak stać *wielokrotnie* na korzyść oskarżonego. Jest to do pogodzenia z brzmieniem i duchem art. 49 ust. 1 zdanie trzecie karty. Niemniej jednak wydaje mi się, że z przepisem tym nie można pogodzić ani powrotu do surowszego przepisu po tym, jak zasada lex mitior znalazła należyte zastosowanie, ani przyjęcia nowych, surowszych przepisów karnych i ich zastosowania retroaktywnego. Gdyby tak było, spowodowałoby to, że zasada lex mitior stałaby się zasadą niestabilną i odwracalną, pozwalającą na zmienianie przepisów karnych w tę i z powrotem po popełnieniu czynu.

160. Zasada lex mitior i zasada pewności prawa nie są zatem ograniczone do momentu, w którym czyn został popełniony. Rozciągają się one na cały czas trwania postępowania karnego [83].

161. Ponadto należy przypomnieć, że stosowanie zasady lex mitior jest elementem szerszej zasady pewności prawa, z której wynika, że normy prawne muszą być jasne i precyzyjne, a ich stosowanie powinno być przewidywalne dla osób, które im podlegają [84]. Chodzi o to, aby umożliwić zainteresowanym zapoznanie się z zakresem obowiązków, które się na nich nakłada, oraz aby mogli oni poznać jednoznacznie swoje prawa i obowiązki i podjąć w związku z tym odpowiednie działania [85].

162. W związku z tym zasada lex mitior stanowi część podstawowych zasad prawa regulujących intertemporalną skuteczność przyjętych później przepisów karnych. Wymagania przewidywalności i pewności prawa obejmują zatem również jej zastosowanie jako części krajowych i unijnych systemów prawnych. Byłoby sprzeczne z tymi wymogami, które są istotne dla zasady pewności prawa, gdyby w przypadku uchwalenia i wprowadzenia w życie łagodniejszej ustawy karnej jej zastosowanie zostało wyłączone, aby zastosowanie znalazła ponownie bardziej rygorystyczna ustawa karna, nawet jeśli obowiązywała ona w momencie popełnienia czynów.

81 Zobacz w szczególności częściowo rozbieżne zdanie odrębne sędziego Nicolaou, do którego dołączyli sędziowie Bratza, Lorenzen, Jočienė, Villiger i Sajó, w sprawie Scoppola przeciwko Włochom (nr 2) (przypis 77), jak również odrębne stanowisko sędziego Sajò w wyroku ETPC z dnia 24 stycznia 2017 r. w sprawie Koprivnikar przeciwko Słowenii (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Niemniej jednak szersze spojrzenie na tę zasadę zostało przyjęte w odrębnym stanowisku sędziego Pinta de Albuquerque'a, do którego dołączył sędzia Vučinić w wyroku wielkiej izby ETPC z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie Maktouf i Damjanović przeciwko Bośni i Hercegowinie (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208).

82 I tak, przykładowo, zawłaszczenie procesu legislacyjnego i przyjęcie przepisów zgodnie z indywidualnymi potrzebami konkretnych osób będzie wyłączone z zakresu prawidłowego zastosowania zasady lex mitior. Osoby te nie działają w dobrej wierze, a zatem nie mogą korzystać z ochrony uzasadnionych oczekiwań. Natomiast w odniesieniu do „zwyczajnych" adresatów takiej ustawy istnieje powiązanie pomiędzy możliwością stosowania zasady lex mitior oraz pewnością prawa i przewidywalnością prawa.

83 W tym względzie należy zauważyć, że Europejski Trybunał Praw Człowieka uznał w ramach badania art. 7 ust. 1 EKPC, że znaczenie ma sposób określenia kary nie tylko w momencie popełnienia przestępstw, ale w niektórych przypadkach również w momencie wydania i ogłoszenia wyroku. Wyrok ETPC z dnia 21 października 2013 r. w sprawie Del Río Prada przeciwko Hiszpanii (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, §§ 112, 117), powołujący się na okoliczność, że zmiany w orzecznictwie (prowadzące do wydłużenia czasu pozbawienia wolności) nie mogły zostać przewidziane przez skarżącą w czasie, kiedy została ona skazana, ani wtedy, gdy została powiadomiona o postanowieniu o połączeniu jej kar i ustaleniu maksymalnej długości kary.

84 Zobacz na przykład wyrok z dnia 13 października 2016 r., Polkomtel (C-231/15, EU:C:2016:769, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

85 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 9 marca 2017 r., Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 28 marca 2017 r., Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, pkt 161).

163. Podsumowując, jestem zdania, iż zasada lex mitior zagwarantowana w art. 49 ust. 1 zdanie trzecie karty stoi na przeszkodzie powrotowi do poprzednich, surowszych przepisów dotyczących znamion przestępstwa i określenia kar, jeśli późniejsze, właściwie uchwalone prawo krajowe zrodziło uzasadnione oczekiwania w sferze osobistej oskarżonego. Taka gwarancja może być postrzegana jako szerszy aspekt zasady legalności lub jako odrębne prawo wynikające z wymogów zasady pewności prawa i przewidywalności przepisów karnych.

164. Leżąca u jej podstawy zasadnicza racja jest jasna: jednostki muszą być w stanie polegać na prawidłowo promulgowanych przepisach prawa karnego [86] i dostosować do nich swoje zachowanie. Jest to w istocie całkiem możliwe, że biorąc w rachubę łagodniejsze uregulowania przyjęte w prawie krajowym, osoba, względem której toczy się postępowanie karne, lub jej pełnomocnik podjęli pewne decyzje proceduralne lub zmienili sposób swojego działania w sposób mający wpływ na dalszy tok tego postępowania.

165. Z pewnością prawo Unii stanowi część krajowych porządków prawnych. Należy zatem brać je pod uwagę przy ocenie legalności danego przepisu krajowego. Można powiedzieć, że ignoratia legis europae non excusat. Jednostka, która nie płaci podatków, nie powinna mieć „prawa do bezkarności" zagwarantowanego przez prawo krajowe niezgodne z prawem Unii.

166. Stwierdzam, że w przypadkach takich jak niniejszy założenie takie bardzo trudno zaakceptować – z wielu różnych powodów. Biorąc pod uwagę wyłącznie praktyczne konsekwencje, czy można racjonalnie oczekiwać, że jednostki będą stale samodzielnie oceniać promulgowane ustawy krajowe przyjęte pod kątem ich zgodności z prawem unijnym i na tej podstawie ustalać swoją odpowiedzialność karną? Nawet gdyby stwierdzić, że faktycznie tego należy się spodziewać, w przypadku gdy ustawodawstwo krajowe nakazuje X, a klarowny przepis prawa Unii nakazuje, aby nie było X, to czy należy tego oczekiwać również w odniesieniu do zgodności przepisów krajowych z nieco „oszczędnymi w słowach" postanowieniami i przepisami prawa Unii, takimi jak art. 325 ust. 1 TFUE, których wykładnia wymaga (w rzeczywistości wielokrotnie) zajęcia stanowiska przez wielką izbę Trybunału?

3. Konsekwencje zasady lex mitior i zasady pewności prawa w niniejszej sprawie

167. Trybunał rozpatrywał już zagadnienie, czy zasada retroaktywnego stosowania łagodniejszych kar ma zastosowanie w sytuacji, w której kara ta jest sprzeczna z innymi przepisami prawa Unii, w wyroku Berlusconi [87]. Jednakże ponieważ sprawa ta dotyczyła dyrektywy, odpowiedź, której udzielono, oparta była na fakcie, iż przepisy dyrektywy nie mogą być powoływane w celu zwiększenia ani ustalenia podstawy odpowiedzialności karnej jednostek [88].

168. W niniejszej sprawie istotne przepisy prawa Unii to nie tylko dyrektywa VAT w związku z art. 4 ust. 3 TUE, lecz również przepisy prawa pierwotnego, mianowicie art. 325 ust. 1 TFUE, które „nakładają na państwa członkowskie obowiązek osiągnięcia szczegółowego rezultatu, który nie jest związany z żadnym warunkiem dotyczącym stosowania ustanowionej przez niego zasady […]" [89]. Trybunał orzekł zatem, że art. 325 ust. 1 i 2 TFUE powodują, „w stosunku do prawa krajowego państw

86 W odróżnieniu od wyroku ANAFE, w niniejszym przypadku nie chodzi o postępowanie administracyjne, lecz o prawo karne. Zobacz wyrok z dnia 14 czerwca 2012 r., ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, pkt 70 i nast.), w którym Trybunał oddalił możliwość powołania się na uzasadnione oczekiwania posiadaczy pozwoleń na ponowny wjazd wydanych przez francuski organ administracji z naruszeniem kodeksu Schengen.

87 Zobacz wyrok z dnia 3 maja 2005 r., Berlusconi i in. (C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, pkt 70).

88 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 11 czerwca 1987 r., X (14/86, EU:C:1987:275, pkt 20); z dnia 8 października 1987 r., Kolpinghuis Nijmegen (80/86, EU:C:1987:431 pkt 13); z dnia 26 września 1996 r., Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363, pkt 37); z dnia 12 grudnia 1996 r., X (C-74/95 i C-129/95, EU:C:1996:491, pkt 24); z dnia 7 stycznia 2004 r., X (C-60/02, EU:C:2004:10, pkt 61); z dnia 3 maja 2005 r., Berlusconi i in. (C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, pkt 74); z dnia 22 listopada 2005 r., Grøngaard i Bang (C-384/02, EU:C:2005:708, pkt 30). Zobacz też, w odniesieniu do decyzji ramowych, wyroki: z dnia 16 czerwca 2005 r., Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, pkt 45); z dnia 8 listopada 2016 r., Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, pkt 64).

89 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 51).

członkowskich, niestosowanie z mocy prawa – ze względu na samo ich wejście w życie – wszelkich sprzecznych z nimi istniejących przepisów prawa krajowego”[90]. Stwierdzenie to zostało jednakże od razu ograniczone: w takim scenariuszu sąd krajowy powinien również czuwać nad tym, aby przestrzegane były prawa podstawowe zainteresowanych osób[91].

169. Bezwzględny wymóg poszanowania zasad legalności, w tym zasady lex mitior, i zasady pewności prawa wyklucza moim zdaniem możliwość odstąpienia od stosowania w postępowaniu głównym łagodniejszych krajowych przepisów karnych. Do takiego wniosku można dojść na dwa sposoby, jeśli okaże się to konieczne.

170. Po pierwsze, zmiana, która zmodyfikowała próg penalizacji przestępstwa niedokonania zapłaty zadeklarowanego VAT (jednocześnie dodając nową przesłankę wygaśnięcia odpowiedzialności karnej), zmieniła według mnie znamiona czynu przestępnego. Określenie progu pieniężnego odpowiedzialności karnej jest przedmiotowym elementem definicji przestępstwa. W związku z tym można uznać, że zmiana ta wchodzi w zakres istoty zasady legalności, interpretowanej łącznie z zasadą lex mitior.

171. Po drugie, nawet jeżeli późniejszą zmianę należałoby postrzegać jako znajdującą się poza zakresem węższego spojrzenia na zasadę legalności kar, ponieważ, mówiąc ściśle, zmiana ta wykracza poza moment, w którym został popełniony pierwotny czyn, to z pewnością jest ona objęta szerszym rozumieniem tej zasady. Z chwilą wejścia w życie nowelizacja przepisów krajowych spowodowała zastosowanie zasady lex mitior, która zrodziła w sferze osobistej oskarżonego uzasadnione oczekiwania, że stosuje się do niego nowy, łagodniejszy przepis.

172. Warte poczynić jeszcze dwie uwagi końcowe.

173. Po pierwsze, w sytuacji takiej jak ta w niniejszej sprawie to, czy ewentualna niezgodność prawa krajowego z prawem Unii zostanie orzeczona względem prawa wtórnego prawa Unii, czy też względem prawa pierwotnego Unii, ma znikome znaczenie. Powyższe rozważania i granice określone w art. 49 ust. 1 karty mają charakter horyzontalny i znajdują zastosowanie niezależnie od źródła obowiązku wynikającego z prawa Unii.

174. Trybunał podkreślił co prawda, iż „normy prawa Unii podlegające bezpośredniemu stosowaniu, stanowiące bezpośrednie źródło praw i obowiązków wszystkich podmiotów, których dotyczą, zarówno państw członkowskich, jak i jednostek będących stronami stosunków prawnych podlegających prawu Unii, winny wywierać w całości właściwe im skutki prawne, w sposób jednolity we wszystkich państwach członkowskich, od momentu wejścia w życie i przez cały okres obowiązywania”[92].

175. Jednocześnie przyznano jednak, że niemożność powołania się na niektóre przepisy prawa Unii w celu ustalenia lub zaostrzenia odpowiedzialności karnej nie może zostać ograniczona sama w sobie do dyrektyw. Analogiczne względy zostały podniesione w odniesieniu do przepisów rozporządzenia upoważniającego państwa członkowskie do nakładania sankcji za naruszenia jego przepisów, właśnie w celu zapewnienia poszanowania zasad pewności prawa i zakazu retroakcji ustanowionego w art. 7 EKPC[93].

90 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 52).

91 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 53).

92 Zobacz wyrok z dnia 8 września 2010 r., Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

93 Zobacz wyrok z dnia 7 stycznia 2004 r., X (C-60/02, EU:C:2004:10, pkt 62, 63).

176. Moim zdaniem nie można automatycznie zakładać, że postanowienia traktatu, które nakładają na państwa członkowskie precyzyjny i bezwarunkowy obowiązek osiągnięcia rezultatu, jak ma to miejsce w przypadku art. 325 ust. 1 i 2 TFUE, automatycznie spełniają w każdej sytuacji wymóg przewidywalności wynikający z zasad legalności i pewności prawa w szczególnej dziedzinie prawa karnego [94].

177. Zasada legalności nie może być interpretowana w ten sposób, iż zakazuje ona stopniowego uszczegóławiania zasad odpowiedzialności karnej. Może jednakże „sprzeciwiać się retroaktywnemu stosowaniu nowej wykładni normy określającej naruszenie" [95]. Kluczowym elementem jest znów przewidywalność poszczególnej rozpatrywanej normy.

178. Rozpatrując to zagadnienie w kategoriach bardziej ogólnych i systemowych, trudno jest mi dojrzeć powód, dla którego orzecznictwo w sprawie różnego charakteru bezpośredniego skutku postanowień traktatu w przeciwieństwie do przepisów dyrektyw, który sam w sobie jest owocem uwarunkowanego historycznie rozwoju orzecznictwa Trybunału, a nie zasadniczych decyzji opartych na widocznych różnicach w treści tych źródeł prawa unijnego, miałoby być czynnikiem decydującym w sprawach takich jak niniejsza. Czy doktrynalne szufladki z przeszłości, które trudno jest wyjaśnić nawet pojętnemu studentowi prawa Unii, mają faktycznie rozstrzygać w przedmiocie ustalenia odpowiedzialności karnej (lub jej braku) w sprawach w dużej mierze niepowiązanych ze szczególnymi zagadnieniami bezpośredniego skutku? Szczególnie w sytuacji takiej jak ta w niniejszej sprawie, gdzie w praktycznym sensie treść obu warstw obowiązków (traktat i dyrektywa VAT) jest dość podobna, a ich analiza jest w rzeczywistości przeprowadzana łącznie?

179. Po drugie, podstawowe pytanie podniesione w niniejszej sprawie dotyczy kwestii temporalnych skutków orzeczeń Trybunału [96]. Jak sąd krajowy przypomniał w postanowieniu odsyłającym, domyślną zasadą stosowania ratione temporis orzeczeń Trybunału jest w istocie zasada *incydentalnej retrospektywności*: Trybunał dokonuje interpretacji przepisów prawa Unii ex tunc, która stosuje się niezwłocznie do wszystkich zawisłych (czasem nawet zakończonych [97]) spraw, w których przepis ów znajduje zastosowanie. Jednakże podejście to ma swoje granice, które sprowadzają się ponownie do tego samego zagadnienia: przewidywalności. Im dalej Trybunał wykracza w swej wykładni poza językową treść interpretowanych przepisów, tym niewątpliwie trudniej jest utrzymać zasadę pełnego stosowania ex tunc tych orzeczeń sądowych [98].

180. Ewentualna niezgodność prawa krajowego z prawem Unii nie powoduje, że przepisy krajowe przestają istnieć [99]. Okoliczność, że przepisy krajowe, które następnie zostały uznane za niezgodne z prawem Unii, mogą wywoływać skutki prawne, które w pewnych przypadkach mogą rodzić oczekiwania, potwierdza okoliczność, że Trybunał w niektórych przypadkach ograniczał skutki

94 Mogą jednakże istnieć postanowienia traktatu wyraźnie wskazujące „naruszenia oraz charakter i zakres sankcji", spełniające wymogi określone w art. 49 ust. 1 karty. Zobacz wyrok z dnia 29 marca 2011 r., ThyssenKrupp Nirosta/Komisja (C-352/09 P, EU:C:2011:191, pkt 82 i nast.), w którym Trybunał uznał, że „w momencie zaistnienia okoliczności faktycznych art. 65 ust. 1 i 5 [Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Węgla i Stali] przewidywał wyraźną podstawę prawną dla sankcji nałożonej w niniejszym przypadku, tak że wnosząca odwołanie nie mogła nie znać skutków swego zachowania".

95 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 28 czerwca 2005 r., Dansk Rørindustri i in./Komisja (C-189/02 P, C-202/02 P, od C-205/02 P do C-208/02 P i C-213/02 P, EU:C:2005:408, pkt 217); z dnia 10 lipca 2014 r., Telefónica i Telefónica de España/Komisja (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, pkt 147).

96 Zobacz ogólnie, w przedmiocie ograniczeń w czasie orzeczeń wydanych w trybie prejudycjalnym, D. Düsterhaus, Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure, *Yearbook of European Law*, vol. 35, 2016, s. 1–38.

97 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 13 stycznia 2004 r., Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, pkt 28); z dnia 18 lipca 2007 r., Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, pkt 63).

98 Należy dodać, że problem z pewnością nie jest nowy i w żadnym razie nie ogranicza się do porządku prawnego Unii. Komparatystyczny przegląd tej problematyki można znaleźć na przykład w: E. Steiner, *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015; P. Popelier i in. (eds), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge 2014.

99 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 22 października 1998 r., IN. CO. GE.'90 i in. (od C-10/97 do C-22/97, EU:C:1998:498, pkt 21); z dnia 19 listopada 2009 r., Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, pkt 83).

wyroków w czasie w celu ochrony wymagań wynikających z zasady pewności prawa. W tym kontekście należy przypomnieć, że Trybunał uznał, iż „wyjątkowo, z nadrzędnych względów pewności prawa" (wyłącznie) Trybunał może „orzec o tymczasowym zawieszeniu skutku w postaci wyłączenia, który norma prawa Unii wywiera w odniesieniu do sprzecznego z nią przepisu krajowego" [100].

181. Należy podkreślić, że przyjęcie, iż na gruncie prawa Unii zasada lex mitior i wymóg pewności prawa w dziedzinie karnej uniemożliwiają niestosowanie łagodniejszych przepisów prawa krajowego, nie wymaga żadnej zasadniczej rewizji w istocie dość restrykcyjnego podejścia do ograniczenia w czasie skutków wyroków Trybunału. Wprowadzi to jedynie ograniczony wyjątek dla indywidualnych toczących się postępowań karnych, pozostając bez wpływu na ogólne normatywne skutki niezgodności. Ustalenia Trybunału mogą naturalnie prowadzić do wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia uchybienia wynikającym stąd zobowiązaniom [101], a w każdym razie powodować powstanie obowiązku wprowadzenia odpowiedniej zmiany w krajowym porządku prawnym w przyszłości.

V. Wnioski

182. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne zadane przez Tribunale di Varese (sąd rejonowy w Varese) w sposób następujący:

– Pojęcie nadużycia w art. 1 ust. 1 lit. b) Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich nie obejmuje przestępstwa, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, polegającego na braku zapłaty prawidłowo zadeklarowanego VAT w terminie wyznaczonym przez ustawę.

– Artykuł 4 ust. 3 TUE w związku z art. 325 ust. 1 TFUE i dyrektywą VAT nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, które do celów określenia karalnego charakteru czynu polegającego na braku zapłaty podatku w terminie ustawowym ustanawiają próg pieniężny, który jest wyższy w odniesieniu do podatku od wartości dodanej (VAT) niż próg przewidziany dla podatku u źródła.

– Obowiązek ustanowienia skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT, nałożony przez art. 325 ust. 1 TFUE i art. 4 ust. 3 TUE w związku z dyrektywą VAT, nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak przepisy będące przedmiotem sporu w niniejszej sprawie, które – chociaż ustanawiają system sankcji administracyjnych – zwalniają osoby fizyczne odpowiedzialne za sprawy podatkowe:

– z odpowiedzialności karnej i administracyjnej za niedokonanie zapłaty prawidłowo zadeklarowanego VAT w terminie określonym ustawą w odniesieniu do kwot trzy lub pięć razy wyższych od minimalnego progu 50 000 EUR ustanowionego w konwencji PIF;

– z odpowiedzialności karnej, jeśli podmiot, z ramienia którego działają, dokonał opóźnionej zapłaty należnego VAT wraz z odsetkami i kwotami nałożonymi w drodze sankcji administracyjnych przed rozpoczęciem przewodu sądowego w pierwszej instancji.

100 Zobacz wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, pkt 33), odnoszący się do wyroku z dnia 8 września 2010 r., Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, pkt 67).

101 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 21 września 1989 r., Komisja/Grecja (68/88, EU:C:1989:339, pkt 24); z dnia 18 października 2001 r., Komisja/Irlandia (C-354/99, EU:C:2001:550, pkt 46–48); z dnia 17 lipca 2008 r., Komisja/Włochy (C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 52).