



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 30 kwietnia 2015 r.¹

Sprawa C-105/14

Ivo Taricco i in.
[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym]

złożony przez Tribunale di Cuneo (Włochy)]

Ochrona interesów finansowych Unii — Przestępstwa podatkowe w dziedzinie podatku VAT — Obowiązek państw członkowskich stosowania skutecznych, proporcjonalnych i odstrasżających sankcji — Sankcje karne — Przedawnienie ścigania — Ograniczenie ustawowe łącznego okresu przedawnienia w wypadku przerwania jego biegu — Krajowe przepisy dotyczące przedawnienia, mogące w wielu przypadkach skutkować bezkarnością — Zasada legalności kar — Zasada niedziałania prawa wstecz — Artykuł 325 TFUE — Dyrektywa 2006/112/WE — Rozporządzenie (WE, Euratom) nr 2988/95 — Konwencja w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich

I – Wprowadzenie

1. Czy prawo Unii wymaga, aby sądy państw członkowskich nie stosowały niektórych przepisów prawa krajowego dotyczących przedawnienia czynów karalnych w celu zapewnienia skutecznego karania przestępstw podatkowych? Jest to istota pytania, którym ma zająć się Trybunał w niniejszej sprawie, działając na podstawie złożonego przez sąd włoski wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.
2. Pytanie to pojawiło się w kontekście wykrytych we Włoszech oszustw podatkowych w związku z handlem szampanem, popełnianych w zorganizowanej grupie przestępczej. Panu Tariccowi i wielu innym oskarżonym zarzuca się składanie w ramach zorganizowanej grupy przestępczej fałszywych deklaracji dotyczących podatku VAT, przy wykorzystaniu faktur na nieistniejące transakcje. Ich machinacje przypominały w oczywisty sposób oszustwa typu „karuzela podatkowa”.
3. Prawdopodobne jest, iż przypuszczalnie popełnione w tym kontekście czyny karalne przedawnią się jeszcze przed wydaniem prawomocnego wyroku karnego. Jak poinformował sąd odsyłający, wynika to nie tylko z okoliczności tej sprawy, lecz także ze strukturalnego problemu włoskiego prawa karnego, które przewiduje wiele możliwości przerwania biegu przedawnienia ścigania, jednak nie przewiduje zawieszenia jego biegu w trakcie toczącego się procesu karnego. Ponadto obowiązuje bezwzględny termin przedawnienia, który na podstawie regulacji ustawowej z 2005 r. w wypadku przerwania jego biegu ulega przedłużeniu jedynie o jedną czwartą w stosunku do uprzedniego terminu, a nie – jak to było wcześniej – o połowę. Najwyraźniej w szczególności powyższy bezwzględny termin przedawnienia prowadzi w wielu wypadkach do bezkarności sprawców.

¹ — Język oryginału: niemiecki.

4. Ponieważ sprawa ta dotyczy podatku VAT, którego część jest zaliczana do zasobów własnych Unii Europejskiej², stwarza ona okazję do wyjaśnienia niektórych zasadniczych kwestii w odniesieniu do ochrony interesów finansowych Unii. Należy przy tym w odpowiedni sposób uwzględnić prawa obwinionych w postępowaniu karnym. W tym kontekście sprawa ta może nieco przypominać słynną sprawę Berlusconi i in.³. Przy bliższym spojrzeniu okazuje się jednak, że podniesione w tej sprawie kwestie prawne różnią się od tych, którymi niegdyś zajmował się Trybunał.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

5. Unijne ramy prawne tej sprawy wyznaczane są zasadniczo przez różne przepisy dot. ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej (dawniej Wspólnot Europejskich). Podkreślenia wymagają art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 TFUE, rozporządzenie (WE, Euratom) nr 2988/95⁴ (zwane dalej „rozporządzeniem nr 2988/95”) oraz Konwencja w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (zwana dalej „konwencją PIF”)⁵. Ponadto należy wskazać na dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwaną dalej „dyrektywą 2006/112”)⁶.

6. Dodatkowo Trybunał zajmie się wykładnią art. 101 TFUE, 107 TFUE i 119 TFUE, jednak w dalszej części mojego wyводу zrezygnuję z przytoczenia ich dosłownego brzmienia.

Postanowienia Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej

7. Artykuł 325 TFUE przewiduje, co następuje:

„1. 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.

2. Państwa członkowskie podejmują takie same środki do zwalczania nadużyć finansowych naruszających interesy finansowe Unii, jakie podejmują do zwalczania nadużyć finansowych naruszających ich własne interesy finansowe.

[...]”.

2 — Zobacz. art. 2 ust. 1 lit. b) decyzji Rady 2007/436/WE, Euroatom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 163, s. 17), zwanej dalej „decyzją ws. zasobów własnych”.

3 — Wyrok Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270.

4 — Rozporządzenie (WE, Euratom) z dnia 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 312, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 1, t. 1, s. 340).

5 — Konwencja w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, podpisana w Luksemburgu dnia 26 lipca 1995 r. (Dz.U. C 316, s. 49). Skrót „PIF” stanowi francuski odpowiednik pojęcia „ochrony interesów finansowych” („protection des intérêts financiers”).

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

Rozporządzenie nr 2988/95

8. Rozporządzenie nr 2988/95 przewiduje ramy prawne jednolitych kontroli i środków administracyjnych oraz sankcji dotyczących nieprawidłowości w przestrzeganiu prawa Unii (dawniej prawa wspólnotowego). Jego art. 1 ust. 2 definiuje pojęcie nieprawidłowości:

„Nieprawidłowość oznacza jakiekolwiek naruszenie przepisów prawa wspólnotowego wynikające z działania lub zaniechania 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”.

9. Artykuł 3 rozporządzenia nr 2988/95 reguluje przedawnienie ścigania:

„1. Okres przedawnienia wynosi cztery lata od czasu dopuszczenia się nieprawidłowości określonej w art. 1 ust. 1. Zasady sektorowe mogą jednak wprowadzić okres krótszy, który nie może wynosić mniej niż trzy lata.

W przypadku nieprawidłowości ciągłych lub powtarzających się okres przedawnienia biegnie od dnia, w którym nieprawidłowość ustała. [...]

Przerwanie okresu przedawnienia jest spowodowane [następuje] przez każdy akt [wskutek każdego aktu] właściwego organu władzy, o którym zawiadamia się daną osobę, a który odnosi się do śledztwa lub postępowania w sprawie nieprawidłowości. Po każdym przerwaniu okres przedawnienia biegnie na nowo.

Upływ terminu przedawnienia [Przedawnienie] następuje najpóźniej w dniu, w którym mija okres odpowiadający podwójnemu terminowi okresu przedawnienia, jeśli do tego czasu właściwy organ władzy nie wymierzył kary [sankcji], nie dotyczy to przypadków, w których postępowanie administracyjne zostało zawieszone, zgodnie z art. 6 ust. 1.

[...]

3. Państwa członkowskie zachowują możliwość stosowania dłuższego okresu [dłuższego terminu] [...]”.

10. W art. 6 ust. 1 rozporządzenia nr 2988/95 zawarte są uregulowania odnośnie do postępowania administracyjnego w wypadku równoległe toczącego się postępowania karnego w związku z tym samym czynem:

„Bez uszczerbku dla administracyjnych środków i kar Wspólnoty przyjętych na podstawie zasad [przepisów] sektorowych istniejących [obowiązujących] w dniu wejścia w życie niniejszego rozporządzenia nakładanie kar finansowych, takich jak grzywny, może zostać zawieszone decyzją właściwego organu władzy, jeżeli przeciw danej osobie wszczęte zostało postępowanie karne w związku z tym samym stanem faktycznym [czynem]. Wstrzymanie [Zawieszenie] postępowania administracyjnego spowoduje [ma skutek w postaci] zawieszeni[a] okresu przedawnienia przewidzianego w art. 3.

[...]”.

Konwencja PIF

11. Ponadto szereg wspólnych przepisów dotyczących ochrony interesów finansowych Unii na gruncie prawa karnego zawiera podpisana w dniu 26 lipca 1995 r. w Luksemburgu konwencja PIF, która została pierwotnie zawarta przez 15 państw członkowskich Unii na podstawie art. K.3 ust. 2 lit. c) TUE⁷⁸ i weszła w życie z dniem 17 października 2002 r.

12. Artykuł 1 konwencji PIF, zatytułowany „Postanowienia ogólne”, definiuje pojęcie oszustwa i obliuguje państwa członkowskie do usankcjonowania prowadzących do nich działań jako czynów karalnych:

„1. Do celów konwencji PIF [oszustwo] naruszające interesy finansowe Wspólnot Europejskich polega na:

[...]

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

- wykorzystania lub przedstawienia nieprawdziwych, niepoprawnych lub niepełnych oświadczeń lub dokumentów, które ma na celu pobranie lub bezprawne zatrzymanie [ze skutkiem polegającym na bezprawnym uszczupleniu] środków z budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetów zarządzanych przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu;
- nieujawnienia informacji stanowiącego naruszenie określonych zobowiązań, w tym samym celu [z tym samym skutkiem],
- niewłaściwego wykorzystania [w sposób stanowiący nadużycie] korzyści uzyskanej zgodnie z prawem, w tym samym celu.

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].

3. Z zastrzeżeniem artykułu 2 ustęp 2 każde państwo członkowskie podejmuje niezbędne środki w celu zapewnienia, że umyślne przygotowanie [działanie] lub dostarczenie fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów mających skutek opisany w ustępie 1 stanowi przestępstwo, o ile nie jest to już zagrożone karą jako przestępstwo podstawowe lub jako udział w, nakłanianie do, lub próba popełnienia [oszustwa] określonego w ustępie 1.

[...]”.

13. Artykuł 2 konwencji PIF zawiera następujące zobowiązanie państw członkowskich do wprowadzenia sankcji:

„1. Każde 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 –

7 — Traktat o Unii Europejskiej w brzmieniu traktatu z Maastricht.

8 — Dz.U. 1995, C 316, s. 48.

przynajmniej w przypadkach poważnego [oszustwa] – karami polegającymi na pozbawieniu wolności, które mogą prowadzić do ekstradycji, przy czym za poważne uważa się takie [oszustwo], 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 ECU.

2. Jednakże w przypadkach niewielkich [drobnych oszustw, których przedmiotem jest] na łączną kwotę nieprzekraczającą 4000 ECU, któr[ym] z punktu widzenia prawa wewnętrznego nie towarzyszą szczególnie poważne okoliczności, państwo członkowskie może przewidzieć kary odmienne od określonych w ustępie 1.

[...]”.

Dyrektywa w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dyrektywa 2006/112/WE)

14. W tytule IX dyrektywy 2006/112 „Zwolnienia” art. 131 jako część „Przepisów ogólnych” w rozdziale 1 stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania [obchodzenia obowiązku podatkowego] i nadużyć”.

15. Artykuł 138 ust. 1 zawarty w tytule IX rozdział 4: „Zwolnienia związane z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi” stanowi w związku ze zwolnieniami z tytułu dostawy towarów:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

16. Ponadto w przepisach rozdziału 10 zatytułowanego „Zwolnienia transakcji związanych z międzynarodowym obrotem towarów” w tytule IX dyrektywy 2006/112 w sekcji 1 „Składy celne, składki inne niż celne oraz podobne procedury” zawarty jest art. 158, którego fragmenty brzmią następująco:

„1. W drodze odstępstwa od art. 157 ust. 2 państwa członkowskie mogą wprowadzić procedurę dotyczącą składów innych niż celne w następujących przypadkach:

- a) gdy towary przeznaczone są do sklepów wolnocłowych na potrzeby dostaw towarów, które mają być przewożone w osobistym bagażu podróżnego udającego się na terytorium trzecie lub do państwa trzeciego drogą powietrzną lub morską, w przypadku gdy takie dostawy są zwolnione zgodnie z art. 146 ust. 1 lit. b);
- b) gdy towary są przeznaczone dla podatników na potrzeby dokonywania dostaw dla podróżnych na pokładzie statków powietrznych lub jednostek pływających w czasie lotu lub podróży morskiej, w przypadku gdy miejsce zakończenia podróży znajduje się poza Wspólnotą;
- c) gdy towary są przeznaczone dla podatników na potrzeby dostaw dokonywanych ze zwolnieniem z VAT zgodnie z art. 151.

2. W przypadkach, gdy państwa członkowskie korzystają z możliwości zwolnienia przewidzianego w ust. 1 lit. a), podejmują one środki niezbędne do zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tego zwolnienia oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć.

[...]”.

B – Prawo włoskie

17. Artykuł 157 włoskiego Codice penale⁹ w brzmieniu ustawy nr 251 z dnia 5 grudnia 2005 r.¹⁰ (zwanej dalej „ustawą nr 251/2005”), noszący tytuł „Przedawnienie. Termin przedawnienia”, przewiduje:

„Czyn karalny ulega przedawnieniu w terminie, odpowiadającym maksymalnej karze przewidzianej w przepisie prawa karnego dotyczącym tego czynu; niezależnie od tego termin przedawnienia w wypadku przestępstw jest nie krótszy niż sześć lat, a w wypadku wykroczeń, nawet jeśli są one zagrożone wyłącznie karą grzywny, nie krótszy niż cztery lata.

Termin przedawnienia ustala się na podstawie kary przewidzianej w ustawie za popełnienie czynu karalnego lub za usiłowanie jego popełnienia bez uwzględnienia okoliczności łagodzących ani zaostrzających wymiar kary, z wyjątkiem takich okoliczności, dla których w ustawie przewidziany jest inny niż podstawowy wymiar kary [...]

[...]”.

18. W art. 158 Codice penale uregulowane jest rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia:

„Termin przedawnienia rozpoczyna bieg w dniu, w którym doszło do popełnienia czynu karalnego lub w odniesieniu do usiłowania lub ciągłych czynów karnych odpowiednio od dnia, w którym sprawca zaprzestał działania lub ustała ciągłość.

[...]”.

19. Artykuł 159 Codice penale wskazuje przypadki zawieszenia biegu terminu przedawnienia, do których należą przedłożenie sprawy innemu sądowi lub wystąpienie przeszkód po stronie obrońców i oskarżonych oraz stanowi, że „bieg terminu przedawnienia będzie dalej z dniem, w którym przyczyna zawieszenia przestała istnieć”.

20. W odniesieniu do przerwania biegu przedawnienia art. 160 Codice penale zawiera następującą regulację:

„Bieg przedawnienia zostaje przerywany na skutek wyroku lub nakazu karnego.

Ponadto bieg przedawnienia przerywany zostaje również w wypadku postanowienia dotyczącego zastosowania środków nadzoru względem osób lub utrzymania w mocy zatrzymania lub osadzenia w areszcie, przesłuchania w sądzie lub prokuraturze, wezwania na przesłuchanie do prokuratury, wyznaczenia rozprawy w sprawie rozstrzygnięcia wniosku o umorzenie postępowania, wniosku o wszczęcie postępowania głównego, decyzji wyznaczającej wstępną rozprawę [...].

9 — Kodeks karny (zwany dalej „Codice penale”).

10 — GURI nr 285 z dnia 7 grudnia 2005 r.

Bieg przerwanej terminu przedawnienia zostaje wznowiony z dnia jego przerwania, a w wypadku wielu zdarzeń powodujących przerwanie – bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od ostatniego z tych zdarzeń; terminy określone w art. 157 nie mogą być przedłużone poza terminy, o których mowa w art. 161 ust. 2 [...]”.

21. Przed nowelizacją przepisów dotyczących przedawnienia przez ustawę nr 251/2005 przerwanie biegu przedawnienia nie mogło prowadzić do przedłużenia czasu, który musi upłynąć, zanim dojdzie do przedawnienia, o więcej niż połowę.

22. Artykuł 161 Codice penale reguluje skutki zawieszenia i przerwania biegu przedawnienia następująco:

„Zawieszenie i przerwanie biegu przedawnienia odnosi skutki względem wszystkich osób, które popełniły czyn karalny.

Z wyjątkiem ścigania czynów karalnych z art. 51 ust. 3 lit. b) i c) kodeksu postępowania karnego przerwanie biegu przedawnienia nie może prowadzić do przedłużenia terminu przedawnienia o więcej niż jedną czwartą, o więcej niż połowę w przypadkach z art. 99 tiret drugie, o więcej niż dwie trzecie w przypadkach z art. 99 tiret czwarte lub do maksymalnie dwukrotnego przedłużenia terminu przedawnienia w przypadkach przewidzianych w art. 102, 103 i 105”.

23. Artykuł 416 Codice penale stanowi, że osoby tworzące organizację przestępczą, której celem jest popełnienie czynów karalnych, podlegają karze pozbawienia wolności od trzech do siedmiu lat. Kto bierze udział w takiej organizacji tylko jako członek, podlega karze pozbawienia wolności od jednego roku do lat pięciu.

24. Zgodnie z art. 2 Decreto legislativo¹¹ nr 74 prezydenta republiki z dnia 10 marca 2000 r. (zwanego dalej „dekret 74/2000”)¹² składanie fałszywych deklaracji dotyczących podatku VAT w związku z wykorzystaniem faktur lub innych dokumentów wystawianych na nieistniejące transakcje (fikcyjnych faktur) podlega karze pozbawienia wolności od jednego roku i sześciu miesięcy do lat sześciu. Zgodnie z art. 8 dekretu 74/2000 tym samym wymiarem kary zagrożone jest wystawianie fikcyjnych faktur w celu umożliwienia osobom trzecim uchylania się od płacenia podatku VAT.

III – Stan faktyczny i postępowanie główne

25. Ivowi Tariccowi i kilku innym osobom (zwanym dalej „oskarżonymi”) stawiany jest zarzut stworzenia w okresie od 2005 r. do 2009 r. organizacji przestępczej względnie udziału w tej organizacji jako jej członkowie. Celem tej organizacji przestępczej miało być popełnienie czynów karalnych wystawiania faktur na nieistniejące transakcje oraz składania fałszywych deklaracji dot. podatku VAT z wykorzystaniem faktur na nieistniejące transakcje.

26. Przedmiotem faktur na nieistniejące transakcje, których wartość opiewała na wiele milionów euro, był handel szampanem. Na podstawie porozumień między oskarżonymi krajowe transakcje sprzedaży szampana miały być niezgodnie z prawem wykazywane jako dostawy wewnątrzwspólnotowe przy udziale wielu przedsiębiorstw, w których w poszczególnych przypadkach ustawowymi przedstawicielami byli konkretni oskarżeni.

11 — Rozporządzenie wykonawcze z mocą ustawy lub dekret ustawodawczy.

12 — Dekret 74/2000 nosi tytuł: „Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto” (nowelizacja przepisów dotyczących przestępstw podatkowych w zakresie podatku dochodowego i podatku VAT) i opublikowany został w GURI nr 76 z dnia 31 marca 2000 r.

27. W centrum tych działań pozostawała spółka Planet s.r.l. Przyjmowała ona świadomie faktury na nieistniejące transakcje od kilku innych przedsiębiorstw – tzw. „missing traders”¹³ – które ze swej strony odgrywały rolę rzekomych importerów szampana. Planet uwzględniała te faktury w swoich księgach rachunkowych, korzystając w tych przypadkach z obniżenia kwoty płaconego podatku VAT w stosunku do podatku należnego i składając następnie fałszywe roczne deklaracje dotyczące podatku VAT. W ten sposób Planet mógł dokonywać obrotu szampanem po cenach dużo niższych niż cena rynkowa i w efekcie zakłócać konkurencję. „Missing traders” ze swej strony po części w ogóle nie składały rocznych deklaracji dotyczących podatku VAT lub, składając je, nie dokonywały zapłaty odpowiedniego podatku VAT.

28. Po zakończeniu dochodzenia przeciwko oskarżonym został wniesiony akt oskarżenia. Wniosek o wszczęcie postępowania głównego został pierwotnie wniesiony do Tribunale di Mondovì, a następnie w wyniku szeregu wniosków złożonych przez obrońców oskarżonych podczas wstępnej rozprawy¹⁴ sprawa powróciła do etapu dochodzenia, tym razem przed Tribunale di Cuneo, który jest sądem odsyłającym¹⁵. Na tym etapie postępowania sędzia w trakcie wstępnej rozprawy¹⁶ musi zadecydować, czy wyniki dochodzenia uzasadniają wszczęcie postępowania głównego przeciwko oskarżonym i wyznaczenie terminu rozprawy głównej.

29. Stosownie do informacji sądu odsyłającego wszelkie przestępstwa podatkowe zarzucane oskarżonym stosownie do obowiązujących we Włoszech przepisów dotyczących przedawnienia ścigania – również biorąc pod uwagę przewidziane ustawowo przedłużenie okresu przedawnienia na podstawie różnych okoliczności, które doprowadziły do przerwania jego biegu – przedawniają się najpóźniej z dniem 8 lutego 2018 r. W odniesieniu do jednego z oskarżonych, pana Anakieva, przedawnienie nastąpiło już nawet z dniem 11 maja 2013 r.

30. Jak podkreśla sąd odsyłający, w niniejszej sprawie jest „zupełnie prawdopodobne”, że przedawnienie ścigania w stosunku do wszystkich oskarżonych nastąpi, zanim zostanie wydany prawomocny wyrok. Nie jest to – jak podkreśla sąd – szczególną okolicznością niniejszej sprawy, lecz dotyczy licznych postępowań w sprawach karnych prowadzonych we Włoszech, przede wszystkim w sprawach gospodarczych, które z natury rzeczy wymagają szczególnie obszernych dochodzeń, charakteryzujących się przez to dużą kompleksowością.

31. Sąd odsyłający zgłasza w tym kontekście obawę, że instytucja przedawnienia ścigania we Włoszech – wbrew jej właściwemu przeznaczeniu – w rzeczywistości staje się jego zdaniem „gwarancją bezkarności” dla przestępców gospodarczych i że Włochy w efekcie będą zaniedbywać wypełnianie swoich zobowiązań unijnych. Sąd sprowadza to szczególnie do przepisów ustawy nr 251/2005, w której ustanowione zostało przedłużenie terminów przedawnienia, w wypadku przerwania ich biegu, obecnie o jedną czwartą, podczas gdy poprzednio następowało przedłużenie o połowę.

13 — W języku niemieckim „veschwundene Händler” – „fasadowe przedsiębiorstwa” (czyli przedsiębiorstwa, których jedynym przedmiotem działalności jest wystawianie dokumentów podatkowych celem uchylania się od płacenia podatków).

14 — W języku postępowania „udienza preliminare”.

15 — Tribunale di Mondovì został w międzyczasie połączony z Tribunale di Cuneo.

16 — Giudice dell’Udienza Preliminare.

IV – Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

32. Postanowieniem z dnia 17 stycznia 2014 r., które wpłynęło w dniu 5 marca 2014 r., Tribunale di Cuneo przedłożył Trybunałowi następujące pytania w celu wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

- „1) Czy wprowadzając ustawą nr [251/2005] zmianę w art. 160 ostatni ustęp Codice penale – w części, w której przepis ten przewiduje przedłużenie terminu przedawnienia jedynie o jedną czwartą w następstwie przerwania biegu tego terminu, a zatem umożliwiając przedawnienie czynów zabronionych pomimo wniesienia w terminie skargi karnej i prowadząc do bezkarności – naruszony został przepis dotyczący ochrony konkurencji zawarty w art. 101 TFUE?
- 2) Czy wprowadzając ustawą nr [251/2005] zmianę w art. 160 ostatni ustęp Codice penale – w części, w której przepis ten przewiduje przedłużenie terminu przedawnienia jedynie o jedną czwartą w następstwie przerwania biegu tego terminu, a zatem wykluczając odpowiedzialność karną za czyny zabronione popełnione przez nieuczciwe podmioty gospodarcze – państwo włoskie wprowadziło formę pomocy zakazaną w art. 107 TFUE?
- 3) Czy wprowadzając ustawą nr [251/2005] zmianę w art. 160 ostatni ustęp Codice penale – w części, w której przepis ten przewiduje przedłużenie terminu przedawnienia jedynie o jedną czwartą w następstwie przerwania biegu tego terminu, a zatem ustanawiając bezkarność osób wykorzystujących dyrektywę wspólnotową – państwo włoskie nieprawidłowo wprowadziło kolejne zwolnienie względem zwolnień wyczerpująco wymienionych w art. 158 dyrektywy Rady 2006/112/WE [...]?
- 4) Czy wprowadzając ustawą nr [251/2005] zmianę w art. 160 ostatni ustęp Codice penale – w części, w której przepis ten przewiduje przedłużenie terminu przedawnienia jedynie o jedną czwartą w następstwie przerwania [biegu tego terminu], a zatem rezygnując z karania zachowań, które pozbawiają państwo dochodów koniecznych również w celu wywiązania się ze zobowiązań wobec Unii Europejskiej – została naruszona zasada zachowania zdrowych finansów publicznych ustanowiona w art. 119 TFUE?”.

33. Spośród oskarżonych w postępowaniu głównym tylko pan Anakiev wziął udział w postępowaniu o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zajmując stanowisko na piśmie. Ponadto w pisemnym etapie postępowania wzięły też udział rządy włoski, niemiecki i polski oraz Komisja Europejska. Z wyjątkiem pana Anakieva i rządu polskiego wymienione strony były reprezentowane także podczas rozprawy w dniu 3 marca 2015 r.

V – Wstępne uwagi natury proceduralnej

34. Zanim przejdę do merytorycznej oceny pytań prejudycjalnych istotne są, ze względu na wątpliwości zgłoszone przez wielu uczestników postępowania wstępne uwagi natury proceduralnej, dotyczące właściwości Trybunału w aspekcie udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne (w tej kwestii zob. śródtytuł A), a także dopuszczalność tych pytań (porównaj poniżej śródtytuł B).

A – Właściwość Trybunału w aspekcie odpowiedzi na pytania prejudycjalne

35. W postępowaniu o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Trybunał, zgodnie z art. 267 TFUE, jest właściwy do dokonywania wykładni traktatów, jak również wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii, tj. jego uprawnienia dotyczą w zasadzie wykładni całego prawa Unii¹⁷.

36. W niniejszej sprawie z tą właściwością nie stoi w sprzeczności fakt, że przedmiotem postępowania głównego są przestępstwa podatkowe według prawa krajowego. Nawet jeśli właściwość odnosząca się do prawa karnego i postępowania karnego w dużym zakresie pozostaje w kompetencji państw członkowskich, to instytucje krajowe mają obowiązek wykonywać swoje właściwe zadania w zgodzie z wymogami prawa Unii¹⁸. Szczególnie w odniesieniu do postępowań karnych dotyczących podatku VAT Trybunał właśnie niedawno stwierdził, że takie postępowania objęte są zakresem stosowania prawa Unii¹⁹.

37. W tym kontekście Trybunał jest właściwy dla dokonywania wykładni całego prawa Unii łącznie z konwencją PIF, o ile mogłaby ona mieć zastosowanie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy. Co prawda powyższa konwencja została zawarta w 1995 r. jeszcze w ramach dawnego „trzeciego filaru” Unii Europejskiej w oparciu o Traktat o Unii Europejskiej w jego pierwotnym brzmieniu²⁰. Stosownie do art. 9 Protokołu w sprawie postanowień przejściowych²¹ powyższa konwencja zachowuje jednak ważność także po zniesieniu struktury Unii opartej na filarach wraz z wejściem w życie traktatu z Lizbony. Jest to więc nadal integralna część prawa Unii.

38. Ponadto od dnia 1 grudnia 2014 r. nie istnieją już ograniczenia odnoszące się do właściwości Trybunału w zakresie wydawania orzeczeń w trybie prejudycjalnym w odniesieniu do sfery dawnego trzeciego filaru Unii (zob. art. 10 ust. 1 i 3 Protokołu w sprawie postanowień przejściowych). Dotyczy to również wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonych, tak jak niniejszy, przed dniem 1 grudnia 2014 r.²².

39. Niezależnie od powyższego Trybunał tak czy inaczej już przed dniem 1 grudnia 2014 r. był właściwy w sprawie wniosków wszystkich sądów włoskich o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, które dotyczyły wykładni konwencji PIF²³. Republika Włoska uznała bowiem na innej podstawie właściwość Trybunału dla tego rodzaju orzeczeń w trybie prejudycjalnym od początku, a mianowicie po pierwsze na podstawie protokołu dodatkowego do konwencji PIF, a po drugie na podstawie art. 35 ust. 2 TUE i art. 35 ust. 3 lit. b) TUE²⁴, przy czym przyznawała ona zawsze sądom krajowym prawo do składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym²⁵.

17 — Z tej właściwości, dotyczącej wydawania orzeczeń w trybie prejudycjalnym, wyłączone są tylko niektóre części prawa Unii należące do obszaru wspólnej polityki zagranicznej i bezpieczeństwa (art. 24 ust. 1 akapit drugi zdanie szóste TUE i art. 275 ust. 1 TFUE).

18 — Wyroki: Cowan, 186/87, EU:C:1989:47, pkt 19; Placanica, C-338/04, C-359/04 i C-360/04, EU:C:2007:133, pkt 68; Achughbabian, C-329/11, EU:C:2011:807, pkt 33.

19 — Wyrok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 27, 28.

20 — Traktat o Unii Europejskiej w brzmieniu traktatu z Maastricht.

21 — Protokół nr 36 do Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2008, C 115, s. 322).

22 — Zobacz wyrok Weryński, C-283/09, EU:C:2011:85, pkt 30, 31.

23 — Protokół w sprawie wykładni w trybie prejudycjalnym przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, podpisany w Brukseli w dniu 29 listopada 1996 r. (Dz.U. 1997, C 151, s. 1). Powyższy protokół dodatkowy, tak jak konwencja PIF, został zawarty na podstawie art. K.3 ust. 2 lit. c) TUE i wszedł w życie w dniu 17 października 2002 r.

24 — Traktat o Unii Europejskiej w brzmieniu traktatu z Amsterdamu.

25 — Zobacz z jednej strony oświadczenie Republiki Włoskiej na podstawie art. 35 ust. 2 i ust. 3 lit. b) Traktatu o Unii Europejskiej (Dz.U. 1999, L 114, s. 56) i z drugiej strony oświadczenie Republiki Włoskiej z dnia 19 lipca 2002 r. zgodnie z protokołem dodatkowym do konwencji PIF, której tekst widnieje na stronie internetowej Rady Unii Europejskiej (ostatnio odwołanej w dniu 20 lutego 2015 r.): <http://www.consilium.europa.eu/fr/documents-publications/agreements-conventions/ratification/?v=decl&aid=1996090&pid=I>.

40. Na tym tle bezsporna jest właściwość Trybunału w kwestii rozpatrzenia wszelkich problemów prawnych, zgłoszonych w związku z tym wnioskiem o wydanie postanowienia w trybie prejudycjalnym.

B – Dopuszczalność pytań prejudycjalnych

41. Ponadto wielu uczestników postępowania zgłasza zastrzeżenia w stosunku do dopuszczalności pytań przedłożonych Trybunałowi (art. 267 TFUE, art. 94 statutu Trybunału). Co do zasady podważają oni znaczenie tych pytań dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

42. W tej kwestii należy zauważyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wyłącznie do sądu odsyłającego w świetle konkretnych okoliczności każdej sprawy należy ocena niezbędności orzeczenia prejudycjalnego Trybunału, jak i znaczenia dla sprawy pytań skierowanych do Trybunału. W konsekwencji, w sytuacji gdy postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia. Jeśli sąd krajowy przedkłada Trybunałowi pytania dotyczące prawa Unii, to na rzecz wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przemawia ponadto domniemanie istotnego znaczenia dla sprawy²⁶.

43. Stosownie do powyższego nieuwzględnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez sąd krajowy jest więc możliwe tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wnosi sąd krajowy, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym czy przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej, bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, koniecznymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania²⁷.

44. Tego rodzaju sytuacji w niniejszej sprawie nie należy się obawiać.

45. Dane zawarte w postanowieniu odsyłającym w kwestii stanu faktycznego postępowania głównego, odnoszące się do mającego zastosowanie prawa krajowego i do konieczności wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym są wystarczające, by umożliwić Trybunałowi, jak również uczestnikom postępowania w rozumieniu art. 23 statutu Trybunału, uzasadnienie przedłożonych pytań.

46. Z wywodów sądu odsyłającego można bowiem łatwo wywnioskować, o co chodzi w postępowaniu głównym i co jest istotą sprawy: duża liczba osób jest oskarżona w ramach włoskiego postępowania karno-skarbowego i sąd odsyłający obawia się, że unikną oni przewidzianej ustawowo kary – podobnie jak wielu innych domniemyanych sprawców w podobnej sytuacji – ponieważ przepisy krajowe dotyczące przedawnienia ścigania przewidują zbyt krótkie terminy przedawnienia, szczególnie zbyt małe przedłużenie tych terminów w wypadku przerwania ich biegu, powodujące, że prawomocne skazanie oskarżonych przed nastąpieniem przedawnienia wydaje się iluzoryczne.

47. Nie można też żadną miarą uznać, że pytania przedłożone Trybunałowi są hipotetyczne, względnie, że brak im odniesienia do stanu faktycznego sporu w postępowaniu głównym. Od odpowiedzi Trybunału, stosownie do postanowienia odsyłającego w naprawdę dużej mierze zależy bowiem, czy przepisy krajowe dotyczące przedawnienia mogą zostać zastosowane w postępowaniu głównym i czy realistyczne jest prawomocne zakończenie postępowania głównego przed nastąpieniem przedawnienia.

26 — Wyroki: Beck i Bergdorf, C-355/97, EU:C:1999:391, pkt 22; Régie Networks, C-333/07, EU:C:2008:764, pkt 46; Križan i in., C-416/10, EU:C:2013:8, pkt 54.

27 — Wyroki: Bosman, C-415/93, EU:C:1995:463, pkt 61; Beck i Bergdorf, C-355/97, EU:C:1999:391, pkt 22; Régie Networks, C-333/07, EU:C:2008:764, pkt 46; Križan i in., C-416/10, EU:C:2013:8, pkt 53, 54.

48. Odwrotnie do opinii rządu włoskiego sąd odsyłający ma jednak prawo uczynić przedmiotem postanowienia odsyłającego do Trybunału dostrzeżone przezeń braki systemowe włoskiego prawa karnego, wychodząc z konkretnej zawisłej przed nim sprawy. Natomiast Trybunał wielokrotnie już zajmował się przedkładanymi mu problemami strukturalnymi krajowego systemu sankcji, a mianowicie także i właśnie na okoliczność wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w bieżących krajowych postępowaniach karnych²⁸.

49. Nawet jeśli ogólne zasady prawa Unii – jak choćby zasada legalności kar – miałyby zabraniać odstępstw od spornych krajowych przepisów dotyczących przedawnienia, wbrew stanowisku rządu włoskiego i pana Anakieva nie powinno to wpływać na dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, lecz jedynie dawać okazję do wyjaśnienia przez Trybunał, w ramach jego merytorycznej odpowiedzi na pytania prejudycjalne²⁹.

50. Wątpliwości odnośnie do znaczenia przedłożonych pytań dla rozstrzygnięcia sprawy mogą się wprawdzie pojawić o tyle, że treścią pytań sądu odsyłającego do Trybunału jest wykładnia kilku postanowień wynikających z prawa pierwotnego (art. 101 TFUE, 107 TFUE i 119 TFUE), które na pierwszy rzut oka nie mają nic wspólnego z będącymi przedmiotem tego postępowania problemami dotyczącymi przedawnienia w prawie karnym. Jednakże nie wydaje mi się *oczywiste*, że wymienione przepisy są pozbawione wszelkiego odniesienia do postępowania głównego. Tylko analiza *merytoryczna* przez Trybunał – nawet w ograniczonym zakresie – w aspekcie wspomnianych przepisów TFUE może wykazać, czy są one, czy nie są sprzeczne z przepisami dotyczącymi przedawnienia w prawie karnym, takimi jak włoskie³⁰.

51. Dla uzyskania pełnego obrazu należy jednak również zauważyć, że także stosunkowo wczesne stadium postępowania głównego – tj. etap *przed* dopuszczeniem aktu oskarżenia do rozprawy głównej – nie zakłóca dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym³¹.

52. Tym samym zgłoszone Trybunałowi wątpliwości odnośnie do dopuszczalności tego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy więc odrzucić.

VI – Ocena merytoryczna pytań prejudycjalnych

53. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, Tribunale di Cuneo wychodzi z założenia, że w odniesieniu do istotnych dla postępowania głównego czynów karalnych obowiązuje sześcioletni okres przedawnienia, natomiast w wypadku stworzenia organizacji przestępczej – siedmioletni okres przedawnienia. Jeśli bieg przedawnienia, jak w niniejszej sprawie, został przerwany w wyniku określonych czynności dochodzeniowych lub ścigania, to według postanowienia odsyłającego ulega on przedłużeniu o jedną czwartą, co wydłuża sześcioletni okres przedawnienia do siedmiu lat i sześciu miesięcy, a siedmioletni okres przedawnienia do ośmiu lat i dziewięciu miesięcy, przy czym bieg tych terminów w trakcie toczącego się postępowania karnego z zasady nie ulega przerwaniu. To uregulowanie bezwzględного przedawnienia najwyraźniej w wielu wypadkach prowadzi do bezkarności sprawców.

28 — Zobacz w szczególności wyroki: Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270 ; Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105.

29 — Zobacz podobnie wyrok Berlusconi i in., (C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270) i postanowienie Mulliez i in. (C-23/03, C-52/03, C-133/03, C-337/03 i C-473/03, EU:C:2006:285), w których Trybunał nie poświęcił ani słowa kwestii zastrzeżeń uczestników postępowania w przedmiocie dopuszczalności, lecz zaraz udzielił merytorycznej odpowiedzi na pytania prejudycjalne.

30 — Zobacz w tym względzie pkt 57–72 niniejszej opinii.

31 — W tym samym sensie Trybunał orzekł w wyroku E i F (C-550/09, EU:C:2010:382) w sprawie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym niemieckiego sądu, który również na podstawie aktu oskarżenia prokuratury miał zdecydować o rozpoczęciu karnego postępowania głównego. Zobacz ponadto – w szerszym kontekście – wyroki: AGM-COS.MET, C-470/03, EU:C:2007:213, pkt 45; Coleman, C-303/06, EU:C:2008:415, pkt 28–32.

54. W związku z powyższym sąd odsyłający, przedkładając swój wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, chce się zasadniczo dowiedzieć, czy prawo Unii jest sprzeczne z regulacją krajową w odniesieniu do przedawnienia ścigania w prawie karnym, taką jak art. 160 ust. 4 Codice penale w brzmieniu ustawy nr 251/2005, zgodnie z którą termin przedawnienia przestępstw podatkowych dotyczących podatku VAT w wypadku przerwania jego biegu przedłuża się tylko o jedną czwartą nominalnego terminu, a potem następuje bezwzględne przedawnienie.

55. Sąd odsyłający, przedkładając cztery pytania prejudycjalne, oczekuje zwłaszcza informacji dotyczącej wykładni art. 101 TFUE, 107 TFUE i 119 TFUE oraz art. 158 dyrektywy 2006/112.

56. Te przepisy rozpatrzę w dalszej części opinii (w tej kwestii zob. bezpośrednio następujący śródtytuł A), przede wszystkim zanim dokonam kilku dalszych wywodów dotyczących obowiązków państw członkowskich w zakresie stosowania skutecznych sankcji (zob. poniżej śródtytuł B), a w końcowej części zajmę się skutkami możliwych niezgodności krajowych uregulowań dotyczących przedawnienia z prawem Unii dla sporu prawnego w postępowaniu głównym (zob. poniżej śródtytuł C).

A – Regulacje prawa Unii przytoczone przez sąd odsyłający

57. Tribunale di Cuneo poświęcił swoje w sumie cztery pytania prejudycjalne prawu Unii w dziedzinie konkurencji (w tej kwestii por. bezpośrednio następujący śródtytuł 1), możliwościom zwolnienia z podatku VAT (por. poniżej śródtytuł 2) oraz zasadzie zdrowych finansów publicznych (por. poniżej śródtytuł 3).

1. Prawo Unii dotyczące konkurencji (pytania prejudycjalne pierwsze i drugie)

58. W drodze dwóch pierwszych pytań sąd odsyłający zmierza w szczególności do ustalenia, czy przepisy dotyczące przedawnienia, takie jak włoskie uregulowanie, ograniczają konkurencję na europejskim rynku wewnętrznym i naruszają tym samym art. 101 TFUE i art. 107 TFUE.

59. W tej kwestii należy zauważyć, że zbyt łagodne przepisy dotyczące przedawnienia i wynikający z nich brak skutecznych sankcji karnych w odniesieniu do nieprawidłowości w obszarze podatku VAT mogą niewątpliwie zapewnić zaangażowanym w te nieprawidłowości przedsiębiorstwom nieuczciwą przewagę konkurencyjną na rynku wewnętrznym. Nie oznacza to jednak naruszenia art. 101 TFUE lub 107 TFUE.

60. Co prawda art. 101 TFUE w związku z art. 4 ust. 3 TUE zabrania państwom członkowskim stwarzania sytuacji ułatwiających przedsiębiorstwom dokonywania uzgodnień sprzecznych z prawem konkurencji³². Oznaczałoby to jednak zbyt daleko idącą interpretację, gdyby wnioskować z ewentualnego mało skutecznego egzekwowania krajowych przepisów karnych dotyczących przestępstw podatkowych z dziedziny podatku VAT, że stymulują one tym samym działanie przedsiębiorstw polegające na zмовie. Jeśli mimo to miałyby dojść do niezgodnych z prawem uzgodnień między przedsiębiorstwami, to mogą one także być ścigane w pełnej niezależności od przepisów prawa karno-skarbowego, stosownie do procedur przewidzianych w prawie konkurencji i według przewidzianych w nim sankcji.

32 — Wyroki: Asjes i in., od 209/84 do 213/84, EU:C:1986:188, pkt 71, 72; van Vlaamse Reisbureaus, 311/85, EU:C:1987:418, pkt 10; Cipolla i in., C-94/04 i C-202/04, EU:C:2006:758, pkt 46, 47; API i in., od C-184/13 do C-187/13, C-194/13, C-195/13 i C-208/13, EU:C:2014:2147, pkt 28, 29.

61. Jeśli chodzi o zakaz pomocy państwa zgodnie z art. 107 TFUE, to wprowadzić mało skuteczne egzekwowanie kar w odniesieniu do podatku VAT mogłoby ewentualnie prowadzić do finansowych korzyści przedsiębiorstw. Te korzyści nie mają jednak charakteru wybiórczego, ponieważ nie faworyzują one określonych przedsiębiorstw lub części przedsiębiorstw w stosunku do innych, lecz obowiązują w taki sam sposób względem wszystkich przedsiębiorstw, które podlegają krajowemu prawu karnemu³³.

62. Należy przyznać sądowi odsyłającemu rację, że systemowe braki w państwie członkowskim w odniesieniu do ścigania przestępstw podatkowych z obszaru podatku VAT mogłyby prowadzić do zakłócenia konkurencji w stosunku do przedsiębiorstw z innych państw unijnych, w których instytucje krajowe reagują bardziej zdecydowanie na nieprawidłowości. Tej problematyki nie można jednak oceniać według zasad wynikających z prawa antymonopolowego lub prawa pomocy państwa, lecz musi ona być interpretowana w aspekcie systemu podatku VAT i związanego z tym systemem obowiązku stosowania skutecznych sankcji³⁴.

2. Przesłanki zwolnienia w dyrektywie w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (trzecie pytanie prejudycjalne)

63. Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy uregulowanie dotyczące przedawnienia, takie jak włoskie przepisy, prowadzi do utworzenia nowego zwolnienia od podatku VAT, nieprzewidzianego w dyrektywie 2006/112.

64. W tej kwestii należy wstępnie zauważyć, że Tribunale di Cuneo najprawdopodobniej pomylił się co do mogącego mieć zastosowanie przepisu dyrektywy 2006/112, ponieważ art. 158 tej dyrektywy, przytoczony w postanowieniu odsyłającym, dotyczy zwolnienia z podatku VAT określonych transakcji pod szczególnymi warunkami, np. w punktach sprzedaży Tax-free, na pokładzie samolotu lub statku, czy też w obrocie dyplomatycznym lub konsularnym. Takie okoliczności w sposób oczywisty w tej sprawie nie zachodzą.

65. Należałoby jednak – jak słusznie stwierdziła Komisja – wziąć pod uwagę art. 138 dyrektywy 2006/112, który reguluje, pod jakimi warunkami wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów są zwolnione z podatku VAT. Ta regulacja odnosi się o tyle do przedmiotu postępowania głównego, że oskarżonym zarzuca się w ramach krajowego handlu szampanem pozorowanie wewnątrzwspólnotowych dostaw celem dokonania oszustw.

66. Jednakże opisana przez sąd odsyłający okoliczność, iż w ramach postępowania karno-skarbowego w związku z systemowymi brakami prawa krajowego następowało w wielu przypadkach przedawnienie ścigania, sama w sobie nie prowadziła do uzyskania przez dane przedsiębiorstwa zwolnień z podatku VAT, ponieważ istota roszczeń o zapłatę podatku wobec nich nie zależy od formalnej możliwości egzekucji jakichkolwiek roszczeń karnych przez państwo.

3. Zasada zdrowych finansów publicznych (czwarte pytanie prejudycjalne)

67. Kończąc, sąd odsyłający w drodze pytania czwartego zamierza ustalić, czy regulacja dotycząca przedawnienia, taka jak włoska, jest zgodna z zasadą zdrowych finansów publicznych, wynikającą z art. 119 TFUE.

33 — Podobnie wyroki: Niemcy/Komisja, C-156/98, EU:C:2000:467, pkt 22; Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 72, 73; 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 41–44; P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 18.

34 — Zobacz w tym względzie pkt 74–121 niniejszej opinii.

68. Artykuł 119 TFUE jako przepis wprowadzający do postanowień unii gospodarczej i walutowej w tytule VIII w ust. 3 ustanawia określone „zasady przewodnie” działania państw członkowskich i Unii, do których między innymi należą zdrowe finanse publiczne.

69. Inaczej niż wydaje się uważać Komisja, wskazuje to państwom członkowskim nie tylko orientację polityczną, lecz także nadaje im w wiążący prawnie sposób wytyczne w aspekcie prawa Unii w odniesieniu do kształtowania ich budżetów publicznych. W prawnej naturze tych wytycznych nie czyni wyłomu to, że nie są one szczególnie skonkretyzowane merytorycznie, ani to, że wymagają one sprecyzowania przez inne przepisy i akty prawne³⁵. Jednakże ze stosunkowo ogólnego charakteru art. 119 ust. 3 TFUE wynika w sposób nieuchronny, że państwom członkowskim pozostaje duży zakres swobodnego działania w odniesieniu do wyboru środków krajowych, które – na podstawie kompleksowych ocen gospodarczych – uznają za najbardziej wskazane, by zapewnić pozostające w ich właściwości zdrowe finanse publiczne³⁶.

70. Nie każde działanie instytucji państwowych, skuteczne z punktu widzenia przychodów lub wydatków, w tym także nie każda rezygnacja z zaspokojenia zasadniczo należnych roszczeń z tytułu podatków, musi być w nieuchronny sposób rozumiana jako naruszenie zasady zdrowych finansów publicznych. Chodzi raczej o to, czy finanse danego państwa członkowskiego mogą być w całości określane jako „zdrowe”, co oceniane jest w szczególności według postanowień i kryteriów dotyczących zapobiegania nadmiernemu deficytowi budżetowemu (art. 126 ust. 1 i 2 TFUE w związku z protokołem nr 12 do traktatu UE i traktatu FUE).

71. Tym samym jedynie okoliczność, że obowiązujące we Włoszech zasady przedawnienia w odniesieniu do prawa karno-skarbowego wykazują ewentualnie braki systemowe wskazane przez sąd odsyłający, nie mogą stanowić podstawy założenia naruszenia zasady zdrowych finansów publicznych, zawartej w art. 119 ust. 3 TFUE.

4. Wniosek częściowy

72. Podsumowując, należy stwierdzić, iż żaden z przytoczonych przez sąd odsyłający przepisów prawa Unii nie pozostaje w sprzeczności z uregulowaniem dotyczącym przedawnienia ścigania, wprowadzoną do włoskiego prawa karnego w art. 160 ustęp ostatni Codice penale w brzmieniu ustawy nr 251/2005.

73. Samo to stwierdzenie nie wystarczy jednak, by udzielić sądowi odsyłającemu odpowiedzi właściwej dla sprawy, która ułatwiłaby mu rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym. Potrzebne są jednak rozważania dodatkowe dotyczące obowiązków państw członkowskich w zakresie stosowania skutecznych sankcji (w tej kwestii zob. bezpośrednio następujący śródtytuł B). Ponadto należy też krótko rozważyć wpływ możliwej sprzeczności przepisów krajowych dotyczących przedawnienia z prawem Unii na spór w postępowaniu głównym (zob. poniżej śródtytuł C).

B – Obowiązek państw członkowskich w zakresie stosowania skutecznych sankcji

74. Sąd odsyłający w swoim wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie poruszył bezpośrednio kwestii obowiązku państw członkowskich w zakresie stosowania skutecznych sankcji w przypadkach przestępstw podatkowych w odniesieniu do podatku VAT.

35 — Tę ostatnią kwestię podkreśla wyrok Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, pkt 46), odnosząc się do zawartej również w art. 119 TFUE zasady otwartej gospodarki rynkowej z wolną konkurencją.

36 — Podobnie wyrok Échirolles Distribution (C-9/99, EU:C:2000:532, pkt 25), znów w odniesieniu do zawartej w art. 119 TFUE zasady otwartej gospodarki rynkowej z wolną konkurencją.

75. Z pewnością w wyłącznej gestii sądu odsyłającego pozostaje kwestia określenia przedmiotu pytań, z jakimi zamierza się zwrócić do Trybunału³⁷, a Trybunał ze swej strony nie jest powołany do zajmowania się problemami prawnymi, które sędzia krajowy wyłączył bezpośrednio lub pośrednio, formułując wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym³⁸.

76. Niezależnie od tego Trybunał, zajmując się wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, może udzielić sądowi odsyłającemu stosownie do akt sprawy wskazań, służących do rozstrzygnięcia postępowania głównego i wskazać przy tym na przepisy, których sąd odsyłający nie przytoczył³⁹.

77. W niniejszej sprawie jako motyw przewodni w całym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przewija się troska sądu odsyłającego, że zawarte w art. 160 ustęp ostatni Codice penale w brzmieniu ustawy nr 251/2005 uregulowanie dotyczące przedawnienia, mogłoby stanowić wyraz braku systemowego, który w przypadku wielu przestępstw podatkowych we Włoszech mógłby prowadzić do bezkarności sprawców.

78. Tym samym wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym narzuca – co najmniej w sposób domniemany – dodatkowe pytanie, czy regulacja dotycząca przedawnienia, taka jak włoska, jest zgodna z zawartym w prawie Unii obowiązkiem państw członkowskich odnośnie do stosowania sankcji w związku z nieprawidłowościami w obszarze podatku VAT. Bez rozpatrzenia tej kwestii dodatkowej niewyobrażalne jest udzielenie użytecznej odpowiedzi na wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

79. W dalszej części wyводу rozważę najpierw, czy uregulowanie, takie jak włoskie przepisy, spełnia wymogi *powszechnego obowiązku* państw członkowskich stosowania skutecznych sankcji w wypadku naruszeń prawa Unii (w tej kwestii zob. bezpośrednio następujący śródtytuł 1), zanim zajmę się *szczególnym obowiązkiem* państw członkowskich dotyczącym ścigania karnego oszustw na szkodę interesów finansowych Unii (zob. poniżej śródtytuł 2).

1. Powszechny obowiązek stosowania skutecznych sankcji

80. Ogólnej zasadzie prawa Unii, sprowadzającej się ostatecznie do obowiązku lojalnej współpracy (art. 4 ust. 3 TUE), odpowiada, że państwa członkowskie muszą przewidywać skuteczne, proporcjonalne i odstraszające sankcje⁴⁰ w wypadku naruszania przez podmioty przepisów prawa Unii i że naruszenia prawa Unii ponadto będą co najmniej ścigane stosownie do podobnych rzeczowych i proceduralnych reguł, jak analogiczne naruszenia prawa krajowego o tym samym charakterze i randze⁴¹. Ostatecznie chodzi bowiem przy tym o szczególne formy zasad skuteczności i równoważności.

37 — Wyroki: Franzén, C-189/95, EU:C:1997:504, pkt 79; Belgian Electronic Sorting Technology, C-657/11, EU:C:2013:516, pkt 28; postanowienie Szabó, C-204/14, EU:C:2014:2220, pkt 16.

38 — Wyroki: Alsatel, 247/86, EU:C:1988:469, pkt 7, 8; Hennen Olie, C-302/88, EU:C:1990:455, pkt 20; zobacz także wydana niedawno opinia rzecznika generalnego P. Mengozziego w sprawie Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2014:2476, pkt 16–48.

39 — Wyroki: SARPP, C-241/89, EU:C:1990:459, pkt 8; Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, pkt 29; Promusicae, C-275/06, EU:C:2008:54, pkt 42; Aventis Pasteur, C-358/08, EU:C:2009:744, pkt 50; Centre public d'action sociale d'Ottignies-Louvain-La-Neuve, C-562/13, EU:C:2014:2453, pkt 37.

40 — Wyroki: Komisja/Grecja, 68/88, EU:C:1989:339, pkt 24; Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, pkt 65; Adeneler i in., C-212/04, EU:C:2006:443, pkt 94; Fiamingo i in., C-362/13, C-363/13 i C-407/13, EU:C:2014:2044, pkt 62, 64.

41 — Wyroki: Komisja/Grecja, 68/88, EU:C:1989:339, pkt 23, 24; Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, pkt 64, 65; podobnie wyrok SGS Belgium i in., C-367/09, EU:C:2010:648, pkt 41.

81. Jeśli chodzi, po pierwsze, o *zasadę równoważności*, to Komisja na rozprawie podniosła, iż włoskiemu prawu oczywiście znane są czyny karalne, w których przypadku nie znajduje zastosowania bezwzględny termin przedawnienia. Jeśli miałyby w tych przypadkach chodzić o przestępstwa gospodarcze, takie jak oszustwa w zakresie podatku VAT, to także w wypadku oszustwa w zakresie podatku VAT należałoby zrezygnować z bezwzględnego terminu przedawnienia.

82. Trybunał w ostatnim okresie jednoznacznie podkreślił wynikający z *zasady skuteczności* wymóg skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji także w odniesieniu do podatku VAT. Czyniąc to, oparł się poza różnymi przepisami dyrektywy 2006/112 ponownie na obowiązku lojalnej współpracy państw członkowskich stosownie do art. 4 ust. 3 TUE⁴².

83. W zakresie podatku VAT działający system sankcji w stosunku do naruszeń prawa Unii ma szczególne znaczenie, ponieważ służy nie tylko równorzędnemu traktowaniu przedsiębiorstw działających na rynku wewnętrznym, lecz ponadto ma także chronić finansowe interesy Unii, do której zasobów własnych należy udział w pobieranym przez państwa członkowskie podatku VAT⁴³. Zgodnie z art. 325 TFUE państwa członkowskie w celu zwalczania nielegalnych działań, naruszających interesy finansowe Unii, muszą zatem podjąć środki, „które mają skutek odstraszający i zapewniają skuteczną ochronę”⁴⁴. To samo wynika z rozporządzenia nr 2988/95, służącego również ochronie interesów finansowych Unii.

84. Wprawdzie ani z postanowień prawa pierwotnego (art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 TFUE), ani z odpowiednich przepisów prawa wtórnego (rozporządzenie nr 2988/95 i dyrektywa 2006/112) nie wynika jakikolwiek obowiązek państw członkowskich odnośnie do konieczności *ścigania karnego* naruszeń prawa w zakresie podatku VAT. Państwa członkowskie – z zastrzeżeniem tego, co wynika z konwencji PIF⁴⁵ – mogą wybierać swobodnie możliwe do zastosowania sankcje, także w systemie krajowym można używać zasadniczo również kombinacji sankcji administracyjnych i karnych⁴⁶. Jednakże z natury pojęcia „sankcji” wynika, że należy zrobić więcej, niż tylko wystąpić o zapłatę zaległego podatku VAT, ewentualnie wraz z odsetkami za zwłokę.

85. Jednakże stosowane w poszczególnych państwach członkowskich sankcje – niezależnie od tego, czy mają charakter administracyjny czy karny – muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające⁴⁷. Jest niezgodne z wytycznymi Unii opieranie się przez państwo członkowskie swojego krajowego systemu sankcji administracyjnych i karnych na dwóch filarach, które ani same w sobie, ani łącznie nie spełniają kryteriów skuteczności, proporcjonalności i odstraszania.

86. To, czy przewidziane w systemie krajowym sankcje są skuteczne, proporcjonalne i odstraszające, musi ocenić sąd odsyłający. Należy przy tym w każdym wypadku, kiedy taka wątpliwość powstaje, dokonać oceny danego przepisu przewidującego sankcje z uwzględnieniem jego miejsca w całym systemie uregulowań prawnych, łącznie z przebiegiem i specyfiką procedury, przeprowadzanej przed różnymi organami krajowymi⁴⁸.

42 — Wyrok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25, 36.

43 — Artykuł 2 ust. 1 lit. b) decyzji ws. zasobów własnych; zob. dodatkowo wyroki: Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 39; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, pkt 22; Komisja/Niemcy, C-539/09, EU:C:2011:733, pkt 71, 72.

44 — Wyrok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26, 36.

45 — Zobacz w tym względzie pkt 92–105 niniejszej opinii.

46 — Wyrok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 34. Państwa członkowskie mogą zgodnie z art. 6 rozporządzenia nr 2988/95 zastosować sankcje *karne*.

47 — Podobnie – chociaż w innym kontekście – wyroki: von Colson i Kamann, 14/83, EU:C:1984:153, pkt 28; Adeneler i in., C-212/04, EU:C:2006:443, pkt 102–104; Fiamingo i in., C-362/13, C-363/13 i C-407/13, EU:C:2014:2044, pkt 61 na końcu.

48 — Zobacz moja opinia w sprawach połączonych Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2004:624, pkt 91.

87. Jak stwierdziłam w mojej opinii w sprawie Berlusconi i inni⁴⁹, nie budzi istotnych wątpliwości stosowanie przedawnienia przez państwa członkowskie w odniesieniu do sankcji, które są zobowiązane wprowadzić na podstawie prawa Unii, ponieważ terminy przedawnienia służą bezpieczeństwu prawnemu i ochronie obwinionych oraz nie wykluczają co do zasady skutecznego stosowania sankcji. Ponadto także rozporządzenie nr 2988/95 w art. 3 przewiduje zastosowanie przedawnienia w aspekcie przewidzianych tam sankcji administracyjnych.

88. Należy natomiast zapewnić, by stosowane zasady dotyczące przedawnienia nie zdyskredytowały w sumie skuteczności i odstraszającego skutku sankcji przewidzianych w przepisach. Nieprawidłowości w zakresie podatku VAT nie mogą zatem podlegać sankcjom tylko teoretycznie. System sankcji należy jednak interpretować w ten sposób, że każdy, kto składa nieprawdziwe deklaracje w odniesieniu do podatku VAT lub uczestniczy w stosownych oszustwach podatkowych, musi faktycznie obawiać się nałożenia sankcji⁵⁰.

89. Ponadto – jak słusznie zauważa Komisja – należy uwzględnić wszelkie możliwe wzajemne zależności między sankcjami karnymi i administracyjnymi. I tak niepełna skuteczność systemu sankcji karnych może się odbijać na skuteczności systemu sankcji administracyjnych. Ma to miejsce przykładowo wówczas, gdy w prawie krajowym jest przewidziane, że postępowanie administracyjne zostaje zawieszone na czas biegu postępowania karnego⁵¹, a później – po nastąpieniu przedawnienia na podstawie przepisów karnych – nie może ono być kontynuowane, ponieważ dane naruszenie ulega przedawnieniu również w aspekcie prawa administracyjnego.

90. W tym kontekście należy wspomnieć wcześniejsze orzecznictwo w odniesieniu do włoskich procedur w zakresie prawa podatkowego. Zgodnie z nim państwa członkowskie mogą wprowadzić przy spełnieniu określonych warunków zakończyć długotrwałe postępowania podatkowe⁵², nie mogą jednak generalnie i bez zróżnicowania zrzec się praw do kontroli czynności podlegających opodatkowaniu dokonanych w kilku okresach podatkowych w aspekcie ewentualnego obowiązku uiszczenia podatku VAT⁵³.

91. Jeśli krajowa regulacja dotycząca przedawnienia przy uwzględnieniu wszelkich tych aspektów prowadzi do tego, że faktyczne stosowanie skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji z powodów systemowych może nastąpić tylko w rzadkich przypadkach, to taka sytuacja jest sprzeczna z powszechnym obowiązkiem państw członkowskich stosowania skutecznych sankcji w razie naruszeń prawa Unii⁵⁴.

2. Szczególny obowiązek stosowania skutecznych sankcji karnych

92. Oprócz rozważanego właśnie powszechnego obowiązku stosowania skutecznych sankcji istnieje także szczególny obowiązek państw członkowskich w zakresie ścigania *karnego* oszustw ze szkodą dla finansowych interesów Unii.

93. Ten obowiązek stosowania sankcji karnych wynika z konwencji PIF, a mianowicie z jej art. 2 ust. 1, który przewiduje konieczność ścigania oszustw na szkodę finansowych interesów Unii poprzez stosowanie skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających kar; w przypadku poważnych oszustw przewidziane są nawet kary pozbawienia wolności.

49 — Odnosnie do tej kwestii zobacz również moja opinia w sprawach połączonych Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2004:624, pkt 107.

50 — Zobacz moja opinia w sprawach połączonych Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2004:624, pkt 108.

51 — Taką możliwość dla państw członkowskich stwarza art. 6 rozporządzenia nr 2988/95.

52 — Wyrok Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, pkt 28.

53 — Wyrok Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 43–47, 52.

54 — Podobnie moja opinia w sprawach połączonych Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2004:624, pkt 110.

94. Wprawdzie Rada Unii Europejskiej dokonuje wąskiej wykładni zakresu stosowania konwencji PIF i chciałaby wyłączyć z niego podatek VAT. W swym sprawozdaniu wyjaśniającym⁵⁵ zajęła ona jednak stanowisko, że jako dochody w rozumieniu konwencji PIF należy uznawać tylko dwie pierwsze kategorie zasobów własnych Unii, tj. z jednej strony cła, a z drugiej określone opłaty i inne należności w sferze rolnictwa. Natomiast przychody Unii w rozumieniu konwencji PIF zdaniem Rady nie obejmują tych, które wynikają z zastosowania jednolitej dla wszystkich państw członkowskich stawki podatku VAT, ponieważ te zasoby własne nie są pobierane bezpośrednio na rzecz Unii.

95. Stosownie do poglądu Unii reprezentowanego w sprawozdaniu wyjaśniającym, do którego przyłączyły się także Niemcy na rozprawie przed Trybunałem, wynikający z prawa Unii obowiązek stosowania sankcji karnych w przypadku naruszeń w zakresie podatku VAT nie znajdowałby zatem zastosowania⁵⁶.

96. Jednakże sprawozdanie wyjaśniające Rady stanowi jedynie niewiążącą prawnie opinię instytucji Unii, który ponadto sam nie jest stroną konwencji PIF, lecz tylko brał udział w dotyczących jej pracach przygotowawczych, wypracowując tekst konwencji i zalecając jego przyjęcie państwom członkowskim, zgodnie z ich ustawodawstwem konstytucyjnym (art. K.3 ust. 2 lit. c) TUE).

97. Sprawozdanie wyjaśniające Rady nie może być zatem traktowane jako wykładnia autentyczna konwencji PIF, zwłaszcza że ani sama konwencja, ani jej protokół dodatkowy w żadnym stopniu nie odnoszą się do tego sprawozdania. Do dokonania prawnie wiążącej wykładni konwencji PIF w ramach Unii uprawniony jest wyłącznie Trybunał; wynikało to już wcześniej z protokołu dodatkowego do konwencji PIF, który uprawniał Trybunał do dokonywania wykładni tej konwencji, a obecnie wynika z art. 19 ust. 1 zdanie drugie i art. 19 ust. 3 lit. b) TUE oraz art. 267 TFUE.

98. W moim przekonaniu Trybunał nie powinien traktować sprawozdania wyjaśniającego Rady do konwencji PIF inaczej, niż oświadczenia prasowe instytucji Unii w odniesieniu do aktów prawnych lub oświadczeń do protokołu z okazji przyjmowania takich aktów prawnych: tego rodzaju oświadczenia zgodnie z utrwalonym orzecznictwem nie mogą być brane pod uwagę przy wykładni przepisu prawa wtórnego, jeśli nie znalazły odzwierciedlenia w tym przepisie⁵⁷.

99. Taka sytuacja ma miejsce w niniejszej sprawie. Aby uzasadnić wyłączenie podatku VAT z zakresu obowiązywania konwencji PIF, Rada w sprawozdaniu wyjaśniającym odnosi się jedynie do okoliczności, że podatek VAT „nie jest częścią zasobów własnych, pobieranych bezpośrednio na rzecz [Unii]”⁵⁸. Jednak to rozumowanie nie znajduje odzwierciedlenia w brzmieniu konwencji PIF i nie może uzasadnić ścisłej wykładni jej zakresu stosowania.

100. Zakres stosowania konwencji PIF jest jednak ujęty raczej możliwie szeroko. Stosownie do art. 1 ust. 1 lit. b) obejmuje on całościowo i bez ograniczeń „zasoby” Unii dotyczące „środków” z jej „budżetu ogólnego”. Do tych zasobów należą także, jako nie mniej ważne, zasoby własne Unii pochodzące z podatku VAT⁵⁹. Istnieje bowiem bezpośredni związek między poborem podatku VAT przez państwo członkowskie a przekazywaniem do budżetu Unii stosownych środków pochodzących z podatku VAT⁶⁰.

55 — Sprawozdanie wyjaśniające dotyczące Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, zatwierdzone przez Radę w dniu 26 maja 1997 r. (Dz.U. C 191, s. 1); zob. tam w szczególności wyjaśnienia dotyczące art. 1 ust. 1 konwencji (s. 4, ustęp ostatni).

56 — Zdaniem rządu niemieckiego dopiero nierozpatrzone jeszcze wnioski legislacyjne Komisji doprowadziłyby do włączenia podatku VAT do kręgu spraw, w których prawo Unii wymaga od państw członkowskich wprowadzenia sankcji karnych: wniosek dotyczący dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady o ochronie karnej interesów finansowych Wspólnoty, COM(2001) 272 wersja ostateczna (Dz.U. C 240 E, s. 125).

57 — Wyroki: Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, pkt 18; Skov i Bilka, C-402/03, EU:C:2006:6, pkt 42; Quelle, C-404/06, EU:C:2008:231, pkt 32.

58 — Zobacz fragment sprawozdania wyjaśniającego (Dz.U. 1997, C 191, s. 4, ustęp ostatni).

59 — Artykuł 2 ust. 1 lit. b) decyzji ws. zasobów własnych.

60 — Wyroki: Komisja/Niemcy, C-539/09, EU:C:2011:733, pkt 72; Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26.

101. Szeroko rozumiany zakres stosowania z włączeniem podatku VAT odpowiada ponadto celom konwencji PIF, która generalnie służy zwalczaniu oszustw na szkodę interesów finansowych Unii i przy której pomocy dąży się do możliwie skutecznego zwalczania tych oszustw⁶¹.

102. Natomiast ograniczenie zakresu stosowania konwencji PIF jedynie do przypadków oszustw w odniesieniu do celów oraz opłat i innych należności z dziedziny rolnictwa, ograniczyłoby znacznie zastosowanie tego instrumentu prawnego dla ochrony finansowych interesów Unii. Tak wąskie pojmowanie zakresu stosowania konwencji PIF, jak wydaje się mieć na myśli Rada, sprzeciwiałoby się zasadzie, zgodnie z którą proponowana przez instytucję Unii wykładnia przepisu prawa Unii nie może ograniczać jego praktycznej skuteczności⁶².

103. Tym samym konwencja PIF uzasadnia obowiązek państw członkowskich w zakresie ścigania karnego przypadków oszustw na szkodę interesów finansowych Unii w zakresie podatku VAT – a w każdym razie przypadków oszustw o określonym ciężarze gatunkowym. Obowiązek ten ma tu szczególne znaczenie, ponieważ sankcje administracyjne same w sobie – a w szczególności grzywny i dodatkowe opłaty z tytułu zwłoki – w obliczu okoliczności stanowiących często podstawę przypadków oszustw w zakresie podatku VAT, nie mogłyby raczej mieć wystarczająco odstraszającego oddziaływania. Tak czy inaczej bowiem wiele osób i przedsiębiorstw zamieszanych w tego rodzaju oszustwa znajduje się już w skrajnie trudnej sytuacji finansowej.

104. Zadaniem sądu odsyłającego jest dokonanie oceny, czy przewidziane w systemie krajowym sankcje karne są „skuteczne, proporcjonalne i odstraszające” w rozumieniu art. 2 ust. 1 konwencji PIF. Należy przy tym uwzględnić powyższe wywody⁶³: przepis przewidujący sankcje należy ocenić z uwzględnieniem jego miejsca w całym systemie uregulowań prawnych, łącznie z przebiegiem i specyfiką procedury przeprowadzanej przed różnymi organami krajowymi w każdym wypadku, gdy powstaje takie pytanie.

105. Jeśli krajowe przepisy dotyczące przedawnienia prowadzą do tego, że z powodów systemowych tylko rzadko można spodziewać się faktycznego nałożenia skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających kar, to taka sytuacja jest sprzeczna z obowiązkiem państwa członkowskiego, wynikającym z art. 2 konwencji PIF odnośnie do zapobiegania oszustwom na szkodę finansowych interesów Unii poprzez stosowne sankcje karne.

C – Skutki ewentualnej niezgodności z prawem Unii krajowych przepisów dotyczących przedawnienia dla sporu w postępowaniu głównym

106. W wypadku gdyby się miało okazać, że sąd odsyłający na podstawie przedstawionych powyżej kryteriów dojdzie do wniosku, że krajowe przepisy dotyczące przedawnienia, a szczególnie wskazany we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym art. 160 ustęp ostatni Codice penale w brzmieniu ustawy nr 251/2005 jest sprzeczny z prawem Unii, należy na zakończenie rozważyć, jakie skutki są z tym związane dla sporu w postępowaniu głównym.

107. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądy krajowe są zobowiązane do zapewnienia pełnego stosowania prawa Unii⁶⁴.

61 — Motywy pierwszy i drugi decyzji Rady dotyczącej opracowania konwencji PIF (Dz.U. 1995, C 316, s. 48).

62 — Wyrok Komisja/Belgia, C-437/04, EU:C:2007:178, pkt 56 na końcu.

63 — Zobacz pkt 86–90 niniejszej opinii.

64 — Opinia 1/09, EU:C:2011:123, pkt 68; szczególnie w odniesieniu do dyrektyw zob. także, zamiast wielu, wyrok Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, pkt 48.

108. W tym celu mają w pierwszej kolejności obowiązek dokonywania wykładni i stosowania całości prawa krajowego zgodnie z prawem Unii. Sądy krajowe powinny przy tym dokonywać wykładni prawa krajowego na ile to możliwe na podstawie dosłownego brzmienia i celów odpowiednich przepisów prawa Unii, aby osiągnąć realizowany przez nie cel⁶⁵. Zobowiązane są one, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni, do zapewnienia w ramach swojej właściwości pełnej skuteczności wymogów prawa Unii i dokonania rozstrzygnięcia zgodnego z realizowanymi przez nie celami⁶⁶.

109. W szczególności sąd odsyłający będzie musiał przeanalizować, czy w drodze dokonania wykładni zgodnie z prawem Unii może zostać osiągnięta taka skuteczność, która doprowadzi do zawieszenia biegu przedawnienia na taki okres, jak długo przed włoskimi sądami karnymi – bądź przynajmniej w określonych instancjach sądowych – toczy się postępowanie główne.

110. Zobowiązanie do dokonywania wykładni zgodnej z prawem Unii jest jednak ograniczone przez ogólne zasady prawa i nie może służyć jako podstawa dla wykonywania wykładni prawa krajowego *contra legem*⁶⁷.

111. Gdyby sąd odsyłający, stosując wykładnię prawa krajowego, nie był w stanie osiągnąć wyniku zgodnego z prawem Unii, to jego obowiązkiem byłoby zapewnienie pełnej skuteczności prawa Unii poprzez niestosowanie z własnej inicjatywy żadnego sprzecznego z nim przepisu prawa krajowego – także późniejszego – bez potrzeby zwracania się o jego uprzednie usunięcie w drodze procedury ustawodawczej lub w ramach innej procedury konstytucyjnej ani oczekiwania na jego usunięcie⁶⁸.

112. W takim wypadku sąd odsyłający musiałby zatem zrezygnować z zastosowania przepisu takiego jak art. 160 ustęp ostatni Codice penale w brzmieniu ustawy nr 251/2005 w postępowaniu głównym, gdyby ten przepis miał stanowić wyraz braku systemowego, który uniemożliwiałby osiągnięcie wyniku zgodnego z prawem Unii z powodu zbyt krótkich terminów przedawnienia.

113. Dokładniejszej analizy wymaga jednak jeszcze kwestia, czy z takim sposobem postępowania nie są sprzeczne ogólne zasady prawa Unii, a mianowicie zasada legalności kar (*nullum crimen, nulla poena sine lege*). Zasada ta należy do ogólnych zasad prawa, będących podstawą tradycji konstytucyjnych wspólnych dla państw członkowskich⁶⁹ i korzysta tymczasem zgodnie z art. 49 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą praw podstawowych”) z rangi unijnego prawa podstawowego. Zgodnie z nakazem homogeniczności (art. 52 ust. 3 zdanie pierwsze karty praw podstawowych) przy dokonywaniu wykładni art. 49 karty praw podstawowych należy brać po uwagę również art. 7 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (EKPC) i odnoszące się do niego orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (ETPC).

65 — Odnośnie do wykładni zgodnej z prawem pierwotnym zob. wyroki: *Murphy i in.*, 157/86, EU:C:1988:62, pkt 11; *ITC*, C-208/05, EU:C:2007:16, pkt 68; odnośnie do wykładni zgodnej z prawem wtórnym zob. wyroki: *Marleasing*, C-106/89, EU:C:1990:395, pkt 8; *Pfeiffer i in.*, od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, pkt 113; *Dominguez*, C-282/10, EU:C:2012:33, pkt 24; *Asociația Accept*, C-81/12, EU:C:2013:275, pkt 71.

66 — Wyroki: *Pfeiffer i in.*, od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, pkt 115–119; *Adeneler i in.*, C-212/04, EU:C:2006:443, pkt 111; *Dominguez*, C-282/10, EU:C:2012:33, pkt 27; *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, pkt 38; *Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti*, C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 52; podobnie stanowił już wyrok *von Colson i Kamann*, 14/83, EU:C:1984:153, pkt 28: „w ramach maksymalnego zakresu uznania, jakie daje mu prawo krajowe”.

67 — Wyrok *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, pkt 39; zob. także wyroki: *Kolpinghuis Nijmegen*, 80/86, EU:C:1987:431, pkt 13; *Adeneler i in.*, C-212/04, EU:C:2006:443, pkt 110.

68 — Wyroki: *Simmenthal*, 106/77, EU:C:1978:49, pkt 21, 24; *Melki i Abdeli*, C-188/10 i C-189/10, EU:C:2010:363, pkt 43; *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 45.

69 — Wyroki: *Advocaten voor de Wereld*, C-303/05, EU:C:2007:261, pkt 49; *Intertanko i in.*, C-308/06, EU:C:2008:312, pkt 70.

114. Zasada legalności kar stanowi, że 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 chwili jego popełnienia. Nie wymierza się również kary surowszej od tej, którą można było wymierzyć w czasie, gdy czyn zabroniony pod groźbą kary został popełniony (art. 49 ust. 1 zdania pierwsze i drugie karty praw podstawowych). Zgodna z tym jest zasada, że dyrektywy nie mogą być stosowane bezpośrednio do uzasadniania lub wymierzania surowszych kar⁷⁰.

115. Odwrotnie niż wywodzą pan Anakiev oraz rząd włoski, w takim przypadku jak niniejszy nie można się jednak obawiać konfliktu z zasadą legalności kar. Ta zasada w odniesieniu do prawa materialnego wymaga bowiem jedynie, by ustawa jasno określała czyny karalne i kary, którymi są one zagrożone⁷¹. Przepisy dotyczące przedawnienia nie zawierają jednak postanowień odnoszących się do karalności określonych zachowań lub do wysokości kary, lecz odnoszą się jedynie do ścigania czynu karalnego i nie wchodzą w zakres stosowania zasady *nullum crimen, nulla poena sine lege*⁷². Z tego samego powodu do kwestii przedawnienia nie ma także zastosowania zasada stosowania z mocą wsteczną kary łagodniejszej (art. 49 ust. 1 zdanie trzecie karty praw podstawowych⁷³).

116. Właśnie na tym polega ponadto różnica w niniejszej sprawie od sprawy Berlusconi i in., w której – odwrotnie niż tu – chodziło o zmianę przepisów prawa krajowego w zakresie *prawa materialnego*, a szczególnie mającego zastosowanie wymiaru kar za określone czyny karalne, co między innymi prowadziło do orzeczenia niższych kar i miało pośredni wpływ na przedawnienie ścigania⁷⁴.

117. W tym kontekście w takiej sprawie jak niniejsza zostają spełnione w pełni wymogi zasady legalności kar, ponieważ ściganie zachowań zarzucanych oskarżonym i przewidziana za to kara wynikają z włoskiego kodeksu karnego, a dokładniej z art. 2 i 8 dekretu 74/2000. Karalność lub wymiar kary nie wynikają żadną miarą bezpośrednio z postanowień prawa Unii, takich jak art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 TFUE, z dyrektywy 2006/112, rozporządzenia nr 2988/95 względnie konwencji PIF.

118. Inaczej niż w sprawie Berlusconi i in. zastosowanie wymogów wynikających z prawa Unii samo w sobie nie prowadziło do powstania obowiązków po stronie jednostki, a szczególnie nie powodowało zastosowania lub wymierzania wobec niej surowszej kary. Uwalniałoby ono tylko – na płaszczyźnie proceduralnej – krajowe organy ścigania od ograniczeń dotyczących sprzeczności z prawem Unii.

119. Z zasady legalności kar nie da się wyprowadzić wniosku, że podlegające zastosowaniu reguły dotyczące długości, biegu i przerwania przedawnienia muszą się zawsze stosować do tych przepisów ustawowych, które obowiązywały w czasie popełnienia czynu. Nie istnieją w tej mierze oczekiwania, które powinny podlegać ochronie.

70 — Wyroki: X, 14/86, EU:C:1987:275, pkt 20; Kolpinghuis Nijmegen, 80/86, EU:C:1987:431, pkt 13; X, C-74/95 i C-129/95, EU:C:1996:491, pkt 24; Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, pkt 74; Grøngaard i Bang, C-384/02, EU:C:2005:708, pkt 30.

71 — Wyroki: Advocaten voor de Wereld, C-303/05, EU:C:2007:261, pkt 50; Intertanko i in., C-308/06, EU:C:2008:312, pkt 71; Lafarge/Komisja, C-413/08 P, EU:C:2010:346, pkt 94.

72 — Zobacz wyroki ETPC: z dnia 22 czerwca 2000 r. w sprawie Coëme i in. przeciwko Belgii (skarga nr 32492/96 i in.), *Recueil des arrêts et décisions*, 2000-VII, pkt 149; z dnia 17 września 2009 r. w sprawie Scoppola przeciwko Włochom (nr 2) (skarga nr 10249/03), pkt 110; w nawiązaniu do wyroku ETPC w sprawie Coëme i in. przeciwko Belgii: wyrok Corte costituzionale (włoski trybunał konstytucyjny) nr 236 z dnia 19 lipca 2011 r., pkt 15; podobnie orzekł już wcześniej niemiecki Bundesverfassungsgericht (federalny trybunał konstytucyjny) (BVerfGE 25, 269, 286 i nast.).

73 — Odnosnie do zaliczenia tej zasady do tradycji konstytucyjnych wspólnych dla państw członkowskich oraz ogólnych zasad prawa Unii zob. także wyrok Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, pkt 68, 69; moja opinia w tych sprawach połączonych (EU:C:2004:624, pkt 155–157). Od niedawna także ETPC uznaje tę zasadę w kontekście art. 7 EKPC (wyrok z dnia 17 września 2009 r. w sprawie Scoppola przeciwko Włochom [nr 2] (skarga nr 10249/03), pkt 105–109).

74 — Zobacz wyrok Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, pkt 18–22; moja opinia w tych sprawach połączonych, EU:C:2004:624, pkt 31.

120. Okres, w ramach którego czyn karalny może być ścigany, może się jednak zmienić także jeszcze po jego popełnieniu, o ile nie nastąpiło przedawnienie⁷⁵. Ostatecznie w tej sprawie nie obowiązuje nic innego niż przy zastosowaniu nowych przepisów proceduralnych w stosunku do stanów faktycznych spraw, które wprawdzie rozpoczęły się w przeszłości, ale jeszcze się nie zakończyły⁷⁶.

121. W ramach autonomii procesowej państw członkowskich daje to we wszystkich wypadkach, w których nie nastąpiło jeszcze przedawnienie⁷⁷, margines swobody decyzyjnej odnośnie do uwzględnienia zasad wynikających z prawa Unii, który sądy państw członkowskich przy stosowaniu ich prawa krajowego z poszanowaniem zasad skuteczności i równoważności muszą w pełni wykorzystać.

122. Nie chodzi przy tym o wyprowadzenie *nowych* terminów *bezpośrednio* z prawa Unii, zresztą art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 TFUE, podobnie jak rozporządzenie nr 2988/95 i konwencja PIF nie zawierają w tym względzie żadnych wystarczająco konkretnych postanowień, które można byłoby bezpośrednio zastosować w odniesieniu do jednostki. To samo dotyczy dyrektywy 2006/112 – już choćby z uwagi na jej charakter prawny⁷⁸.

123. Konkretnie zgodne z prawem Unii stosowanie zasad dotyczących okresu i biegu terminów przedawnienia musi wynikać raczej z prawa krajowego. W tej mierze prawo Unii wywiera co najwyżej *pośredni wpływ* na spór prawny w postępowaniu głównym, pomagając sądowi krajowemu w znalezieniu prawidłowego sposobu stosowania prawa krajowego zgodnie z prawem Unii.

124. Nie chodzi przy tym o zupełne zniesienie przedawnienia, lecz o zastosowanie odpowiedniej regulacji dotyczącej przedawnienia⁷⁹, która pozwoli uznać, że realne jest zastosowanie skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji w ramach rzetelnego i przeprowadzonego w rozsądnym terminie postępowania (art. 47 ust. 2 karty praw podstawowych i art. 6 ust. 1 zdanie pierwsze EKPC).

125. Do środków, które sąd odsyłający w tym kontekście powinien podjąć, może należeć zastosowanie przepisów dotyczących przedawnienia bez przewidzianego w art. 160 ustęp ostatni Codice penale w brzmieniu ustawy nr 251/2005 bezwzględnego terminu przedawnienia. Jak już stwierdzono⁸⁰, w prawie włoskim stosownie do wyводу Komisji w ramach rozprawy wydają się istnieć z całą pewnością czyny karalne – także w obszarze przestępczości gospodarczej – co do których nie znajdują zastosowania bezwzględne terminy przedawnienia.

126. Jako alternatywę można by traktować zastosowanie przedłużonych w międzyczasie o jedną trzecią w wyniku nowelizacji terminów przedawnienia w odniesieniu do przestępstw podatkowych, jak przewidzianych obecnie we Włoszech w ustawie nr 148/2011^{81 82}. Ostatecznie w rachubę wchodziłoby także uznanie za obowiązujące nadal w odniesieniu do niniejszej sprawy poprzednie regulacje dotyczące przedawnienia, które wynikały z Codice penale w brzmieniu wcześniejszym w stosunku do ustawy nr 251/2005.

75 — Wyrok ETPC z dnia 22 czerwca 2000 r. w sprawie Coëme i in. przeciwko Belgii (skarga nr 32492/96 i in.), *Recueil des arrêts et décisions*, 2000-VII, pkt 149.

76 — Zobacz wyroki: Meridionale Industria Salumi i in., od 212/80 do 217/80, EU:C:1981:270, pkt 9), Pokrzeptowicz-Meyer, C-162/00, EU:C:2002:57, pkt 49; Molenberghat, C-201/04, EU:C:2006:136, pkt 31; Komisja/Hiszpania, C-610/10, EU:C:2012:781, pkt 45; moja opinia w sprawie Komisja/Moravia Gas Storage, C-596/13 P, EU:C:2014:2438, pkt 28–31.

77 — Według informacji sądu odsyłającego w przypadku oskarżonego Anakieva czyny, stanowiące przedmiot aktu oskarżenia, już się przedawniły.

78 — Wyroki: Arcaro, C-168/95, EU:C:1996:363, pkt 36; X, C-74/95 i C-129/95, EU:C:1996:491, pkt 23; Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, pkt 73.

79 — Zobacz pkt 87, 88 niniejszej opinii.

80 — Zobacz pkt 81 niniejszej opinii.

81 — Zobacz art. 2 ust. 36-vicies semel pkt 1 (GURI nr 216 z dnia 16 września 2011 r.).

82 — W ramach postępowania przed Trybunałem oskarżony Anakiev wskazywał na tę nowelizację.

127. Którą z tych różnych dróg należy pójść, pozostaje ostatecznie kwestią prawa krajowego i jego wykładni, co należy wyłącznie do sędziego krajowego. Z punktu widzenia prawa Unii należy jedynie mieć na uwadze, by rozwiązanie zostało znalezione w ramach rzetelnego postępowania (art. 47 ust. 2 karty praw podstawowych i art. 6 ust. 1 zdanie pierwsze EKPC) w sposób wolny od dyskryminacji i na podstawie jasnych, zrozumiałych kryteriów, które znajdują powszechne zastosowanie.

VII – Wnioski

128. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione przez Tribunale di Cuneo:

- 1) Wykładni art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 TFUE, rozporządzenia (WE, Euratom) nr 2988/95 i dyrektywy 2006/112/WE należy dokonywać w taki sposób, że zobowiązują one państwa członkowskie do zapobiegania nieprawidłowościom w zakresie podatku VAT poprzez ustanowienie skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji.
- 2) Artykuł 2 ust. 1 Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, podpisanej w Luksemburgu dnia 26 lipca 1995 r., zobowiązuje państwa członkowskie do ścigania oszustw z zakresu podatku VAT poprzez stosowanie skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji karnych, które przynajmniej w przypadku poważnych oszustw muszą obejmować także kary pozbawienia wolności.
3. Przepisy krajowe dotyczące przedawnienia ścigania, prowadzące ze względów systemowych w licznych przypadkach do bezkarności odpowiedzialnych za oszustwa w zakresie podatku VAT, jest sprzeczna z wymienionymi wymogami prawa Unii. W toczących się postępowaniach karnych sądy krajowe nie mogą stosować takiej regulacji.