



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 2 maja 2018 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Ochrona interesów finansowych Unii – Artykuł 4 ust. 3 TUE – Artykuł 325 ust. 1 TFUE – Dyrektywa 2006/112/WE – Konwencja PIF – Sankcje – Zasady równoważności i skuteczności – Niedokonanie w ustawowo wyznaczonych terminach zapłaty VAT wynikającego z rocznej deklaracji – Przepisy krajowe przewidujące karę pozbawienia wolności wyłącznie wtedy, gdy kwota niezapłaconego VAT przekracza określony próg penalizacji – Przepisy krajowe przewidujące niższy próg penalizacji za niedokonanie zapłaty podatku dochodowego pobieranego u źródła

W sprawie C-574/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunale di Varese (sąd rejonowy w Varese, Włochy) postanowieniem z dnia 30 października 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 listopada 2015 r., w postępowaniu karnym przeciwko:

Maurowi Scialdonemu,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, A. Tizzano, wiceprezes, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J.L. da Cruz Vilaça (sprawozdawca), A. Rosas, C.G. Fernlund i C. Vajda, prezesi izb, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, E. Jarašiūnas, M. Vilaras i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: R. Schiano, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 marca 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. Galluzzo i E. De Bonisa, avvocati dello Stato,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz J. Möllera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M.K. Bulterman, B. Koopman oraz L. Noorta, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu austriackiego przez G. Eberharda, działającego w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: włoski.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez E. Traversę, P. Rossiego i C. Cattabrigę, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 lipca 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 ust. 1 i 2 TFUE, dyrektywy 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz przyjętej na podstawie art. K.3 Traktatu o Unii Europejskiej Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, podpisanej w Brukseli w dniu 26 lipca 1995 r. (Dz.U. 1995, C 316, s. 49, zwanej dalej „konwencją PIF”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania karnego wszczętego przeciwko Maurowi Scialdonemu za to, że nie dokonał on, jako jedyny członek zarządu Siderlaghi Srl, w ustawowo wyznaczonych terminach zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) wynikającego z rocznej deklaracji tej spółki za rok podatkowy 2012.

Ramy prawne

Prawo Unii

Konwencja PIF

- 3 Artykuł 1 konwencji PIF, zatytułowany „Postanowienia ogólne”, stanowi w ust. 1:
„Do celów niniejszej Konwencji nadużycia finansowe naruszające interesy finansowe [Unii] 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 [Unii] lub budżetów zarządzanych przez [Unię] lub w imieniu [Unii],
 - 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]”.
- 4 Artykuł 2 tej konwencji, zatytułowany „Kary”, przewiduje w ust. 1:

„Każde państwo członkowskie podejmuje niezbędne środki w celu zapewnienia, że działanie określone w artykule 1 oraz udział w, nakłanianie do, lub próba zachowania określonego w artykule 1 ustęp 1, są zagrożone przez skuteczne, proporcjonalne i odstraszające sankcje karne, włącznie z, przynajmniej w przypadkach poważnego nadużycia finansowego, karami polegającymi na pozbawieniu wolności,

które może prowadzić do ekstradycji, przy czym za poważne nadużycie finansowe 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]”.

Dyrektywa VAT

5 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT określa transakcje opodatkowane VAT.

6 Artykuł 206 tej dyrektywy stanowi:

„Każdy 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”.

7 Zgodnie z art. 250 ust. 1 rzeczony dyrektywy:

„Każdy 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 podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych”.

8 Artykuł 273 tejże dyrektywy przewiduje:

„Państwa 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.

[...]”.

Prawo włoskie

9 Artykuł 13 ust. 1 decreto legislativo 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 [dekretu ustawodawczego nr 471 w sprawie reformy sankcji skarbowych niemających charakteru karnego 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.] z dnia 18 grudnia 1997 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 5 z dnia 8 stycznia 1998 r., zwanego dalej „dekretu ustawodawczym nr 471/97”) ma następujące brzmienie:

„Kto w wyznaczonym terminie nie uiszcza, w całości lub w części, zaliczek, płatności okresowych, wyrównania lub salda podatkowego wynikającego z deklaracji, po odliczeniu w tych wypadkach kwoty płatności okresowych i zaliczek, chociażby nie zostały one uiszczone, podlega sankcji administracyjnej wynoszącej 30% każdej z niezapłaconych kwot, nawet jeżeli w następstwie sprostowania błędów materialnych lub błędów w obliczeniach stwierdzonych przy kontroli deklaracji rocznej okaże się, że kwota podatku jest wyższa lub że kwota podlegającej odliczeniu nadwyżki jest niższa [...]”.

10 Artykuł 10 bis, zatytułowany „Brak zapłaty zaliczek należnych lub poświadczonych”, decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (dekretu ustawodawczego nr 74 w sprawie

nowelizacji przepisów dotyczących przestępstw w zakresie podatków dochodowych i podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 9 ustawy nr 205 z dnia 25 czerwca 1999 r.) z dnia 10 marca 2000 r. (GURI nr 76 z dnia 31 marca 2000 r., s. 4, zwanego dalej „dekretom ustawodawczym nr 74/2000”), w wersji mającej zastosowanie w czasie popełnienia czynów będących przedmiotem postępowania głównego, do dnia 21 października 2015 r. włącznie, stanowił:

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

- 11 W tym samym okresie art. 10 ter tego dekretu ustawodawczego, zatytułowany „Brak zapłaty VAT”, stanowił:

„Przepis art. 10 bis znajduje zastosowanie w przewidzianych w nim granicach do każdego, kto nie zapłacił [VAT] należnego na podstawie rocznej deklaracji w terminie zapłaty zaliczki dotyczącej następnego okresu rozliczeniowego”.

- 12 Artykuł 13 tego dekretu ustawodawczego, zatytułowany „Okoliczność łagodząca. Spłata zaległości podatkowej”, w ust. 1 przewidywał:

„Kary przewidziane za przestępstwa określone w niniejszym dekrete ulegają obniżeniu do jednej trzeciej [...], jeżeli przed ogłoszeniem rozpoczęcia przewodu sądowego w pierwszej instancji zaległości podatkowe wypełniające znamiona tych przestępstw zostały spłacone [...]”.

- 13 Dekret ustawodawczy nr 74/2000 został zmieniony przez decreto legislativo n. 158 – Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell’articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (dekret ustawodawczy nr 158 w sprawie zmiany systemu sankcji w celu wykonania art. 8 ust. 1 ustawy nr 23 z dnia 11 marca 2014 r.) z dnia 24 września 2015 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 233 z dnia 7 października 2015 r., zwany dalej „dekretom ustawodawczym nr 158/2015”), ze skutkiem od dnia 22 października 2015 r.

- 14 Od tego dnia art. 10 bis dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w brzmieniu zmienionym dekretem ustawodawczym nr 158/2015, stanowi:

„Kto w terminie przewidzianym do złożenia rocznej deklaracji płatnika podatku nie wpłaca zaliczek wynikających z tej deklaracji lub z zaświadczenia wydawanego podatnikom, w kwocie przekraczającej 50 000 EUR za każdy okres rozliczeniowy, podlega karze pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do dwóch lat”.

- 15 Artykuł 10 ter dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w brzmieniu zmienionym dekretem ustawodawczym nr 158/2015, stanowi:

„Kto w terminie przewidzianym do wpłaty zaliczki za kolejny okres rozliczeniowy nie wpłaca [VAT] należnego na podstawie deklaracji rocznej w kwocie przekraczającej 250 000 EUR za każdy okres rozliczeniowy, podlega karze pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do dwóch lat”.

- 16 Artykuł 13 dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w brzmieniu zmienionym dekretem ustawodawczym nr 158/2015, zatytułowany „Przesłanka niekaralności. Spłata zaległości podatkowej”, ma następujące brzmienie:

„1. Przestępstwa, o których mowa w art. 10 bis, 10 ter [...], nie podlegają karze, jeżeli przed ogłoszeniem rozpoczęcia przewodu sądowego w pierwszej instancji zaległości podatkowe, wraz z nałożonymi sankcjami administracyjnymi oraz odsetkami, zostaną uregulowane poprzez dokonanie

zapłaty należnych kwot w pełnej wysokości, także w wyniku szczególnych procedur pojednawczych i procedur zgody na przyjętą ocenę przewidzianych przez przepisy podatkowe lub w wypadku dobrowolnej spłaty.

[...]

3. Jeżeli przed ogłoszeniem rozpoczęcia przewodu sądowego w pierwszej instancji zaległość podatkowa zostanie uregulowana w ratach, w szczególności na podstawie art. 13 bis, wyznacza się trzymiesięczny termin na spłatę pozostałej części zaległości. W tym wypadku bieg przedawnienia zostaje zawieszony. Sąd może przedłużyć ten termin jeden raz na kolejne trzy miesiące, jeśli uzna to za konieczne, bez uszczerbku dla zawieszenia biegu przedawnienia”.

Spór w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

- 17 Agenzia delle Entrate (organ podatkowy, Włochy) przeprowadziła kontrolę podatkową spółki Siderlaghi. Kontrola ta wykazała, że owa spółka nie dokonała w terminach wyznaczonych ustawą zapłaty VAT wynikającego z jej rocznej deklaracji podatkowej za rok podatkowy 2012, w wysokości 175 272 EUR. Organ podatkowy zawiadomił Siderlaghi o tej nieprawidłowości i wezwał spółkę do uregulowania jej sytuacji poprzez zapłatę podatku należnego, odsetek za zwłokę oraz, zgodnie z art. 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 471/97, grzywny stanowiącej 30% jej zaległości podatkowej. Ponieważ spółka ta zobowiązała się do zapłaty nieuiszczonego VAT w ratach w terminie 30 dni od tego zawiadomienia, skorzystała z obniżenia nałożonej grzywny o dwie trzecie.
- 18 Ponadto w dniu 29 maja 2015 r. Procura della Repubblica (prokuratura republiki, Włochy) wniosła do sądu odsyłającego, Tribunale di Varese (sądu rejonowego w Varese, Włochy), o wydanie wobec M. Scialdonego wyroku nakazującego zapłatę grzywny w wysokości 22 500 EUR. Żądanie to było oparte na okoliczności, że sporne niedokonanie zapłaty VAT stanowiło przestępstwo przewidziane i ścigane w art. 10 bis i 10 ter dekretu ustawodawczego nr 74/2000, bowiem kwota nieuiszczonego VAT przekraczała próg penalizacji 50 000 EUR, powyżej którego taki brak zapłaty podlegał sankcji przewidzianej przez te przepisy, oraz na okoliczności, że przestępstwo to można było przypisać M. Scialdonemu jako jednemu członkowi zarządu spółki Siderlaghi.
- 19 W dniu 22 października 2015 r. wszedł w życie dekret ustawodawczy nr 158/2015. Sąd odsyłający wskazuje, że zmiany wprowadzone tym tekstem do dekretu ustawodawczego nr 74/2000 znajdują, ze skutkiem wstecznym, zastosowanie do czynów zarzucanych M. Scialdonemu jako normy względniejsze dla sprawcy. W konsekwencji sporne czyny nie stanowią już przestępstwa, ponieważ art. 10 ter tego ostatniego dekretu ustawodawczego, w wersji zmienionej dekretem ustawodawczym nr 158/2015, obecnie przewiduje próg penalizacji wynoszący 250 000 EUR za brak zapłaty VAT, a zaległość podatkowa spółki Siderlaghi stanowi kwotę niższą od tego nowego progu. Ponadto M. Scialdone może korzystać z przesłanki niekaralności zawartej obecnie w art. 13 dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w wersji zmienionej dekretem ustawodawczym nr 158/2015, ponieważ Siderlaghi i organ podatkowy uzgodniły zapłatę należnego VAT w ratach, nałożonej grzywny i odsetek za zwłokę.
- 20 Sąd odsyłający zastanawia się jednak nad zgodnością zmian wprowadzonych do przepisów włoskich dekretem ustawodawczym nr 158/2015 z prawem Unii, ponieważ gdyby owe zmiany nie były zgodne z tymże prawem, sąd ten uważa się za zobowiązanego do ich niestosowania i zastosowania pierwotnej wersji dekretu ustawodawczego nr 74/2000, tak iż M. Scialdone nadal podlegałby sankcji karnej.
- 21 W tym względzie z jednej strony sąd odsyłający stwierdza, że pod rządami art. 10 bis i 10 ter dekretu ustawodawczego nr 74/2000 w pierwotnej wersji ten sam próg penalizacji wynoszący 50 000 EUR miał zastosowanie zarówno do braku zapłaty podatku dochodowego pobieranego u źródła, jak i do braku zapłaty VAT. Natomiast od zmiany dekretu ustawodawczego nr 74/2000 dekretem ustawodawczym nr 158/2015 próg ten wynosi 150 000 EUR w wypadku braku zapłaty rzeczowego podatku u źródła,

zgodnie z nowym art. 10 bis, a 250 000 EUR w wypadku braku zapłaty zadeklarowanego VAT, zgodnie z nowym art. 10 ter. Sąd ów ma wątpliwości, czy taka różnica jest zgodna z wymogami wynikającymi z art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 TFUE, a także dyrektywy VAT, ponieważ jego zdaniem skutkuje ona lepszą ochroną finansowych interesów krajowych w stosunku do ochrony interesów finansowych Unii.

22 Z drugiej strony z tych przepisów i konwencji PIF sąd ów wnioskuje, że państwa członkowskie mogą być zobowiązane do sankcjonowania braku zapłaty VAT, takiego jak sporny w postępowaniu głównym, karami pozbawienia wolności, jeżeli niezapłacona kwota przekracza 50 000 EUR. Gdyby tak było, art. 10 ter dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w wersji zmienionej dekretem ustawodawczym nr 158/2015, nie byłby zgodny z prawem Unii, ponieważ sankcja przewidziana w tym artykule ma zastosowanie tylko do braku zapłaty kwoty równej lub przekraczającej 250 000 EUR. Z podobnych względów sąd ten ma wątpliwości, czy przesłanka niekaralności w rodzaju przewidzianej w art. 13 dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w wersji zmienionej dekretem ustawodawczym nr 158/2015, jest zgodna z prawem Unii.

23 W powyższych okolicznościach Tribunale di Varese (sąd rejonowy w Varese) postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy prawo [Unii], a w szczególności art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 325 TFUE oraz przepisami dyrektywy [VAT], które przewidują obowiązek ujednoczenia 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 [Unii], a w szczególności art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 325 TFUE oraz przepisami dyrektywy [VAT], które nakładają obowiązek ustanowienia przez państwa członkowskie skutecznych, odstrasżających 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 kontradiktoryjności – ale nie doszło jeszcze do rozpoczęcia przewodu sądowego, w systemie, który na rzeczono 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 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 odstrasżających, 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 VAT w odniesieniu do kwot przekraczających trzykrotnie lub pięciokrotnie minimalne progi ustanowione w przypadku oszustwa w wysokości 50 000 EUR[?]”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i trzeciego

Uwagi wstępne

- 24 Poprzez pytania pierwsze i trzecie, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy prawo Unii, w szczególności art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, dyrektywa VAT oraz konwencja PIF, sprzeciwia się przepisom krajowym, które z jednej strony przewidują, że niedokonanie w ustawowo wyznaczonych terminach zapłaty VAT wynikającego z deklaracji rocznej za dany rok podatkowy stanowi przestępstwo zagrożone karą pozbawienia wolności wyłącznie wtedy, gdy kwota niezapłaconego VAT przekracza próg penalizacji wynoszący 250 000 EUR, a z drugiej strony przewiduje próg penalizacji wynoszący 150 000 EUR za przestępstwo niedokonania zapłaty podatku dochodowego pobieranego u źródła.
- 25 W tym względzie należy przypomnieć, że dyrektywa VAT nie harmonizuje sankcji mających zastosowanie w zakresie VAT. Dziedzina ta co do zasady należy do kompetencji państw członkowskich.
- 26 Następnie, przede wszystkim z art. 2 i 273 dyrektywy VAT w związku z art. 4 ust. 3 TUE wynika, że państwa członkowskie są zobowiązane podjąć wszelkie działania ustawodawcze i administracyjne niezbędne do zapewnienia na ich terytorium poboru w pełnej wysokości należnego VAT i zwalczania przestępczości podatkowej (wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 Z kolei art. 325 ust. 1 TFUE zobowiązuje państwa członkowskie do zwalczania nadużyć finansowych i wszelkich innych nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii za pomocą skutecznych i odstraszających środków. Interesy finansowe Unii obejmują w szczególności wpływy pochodzące z VAT (wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Wreszcie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, państwa członkowskie, zachowując prawo doboru sankcji, powinny zapewnić, aby naruszenia prawa Unii, w tym zharmonizowane zasady wynikające z dyrektywy VAT, były karane zgodnie z wymogami materialnymi i proceduralnymi analogicznymi do wymogów stosowanych do podobnych pod względem charakteru i wagi naruszeń prawa krajowego i które w każdym razie nadają sankcjom skuteczny, proporcjonalny i odstraszający charakter (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 września 1989 r., Komisja/Grecja, 68/88, EU:C:1989:339, pkt 24; z dnia 8 lipca 1999 r., Nunes i de Matos, C-186/98, EU:C:1999:376, pkt 10; a także 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).
- 29 Z powyższego wynika, że nawet jeśli sankcje, jakie państwa członkowskie wprowadzają w celu zwalczania naruszeń zharmonizowanych zasad w dziedzinie VAT, należą do ich autonomii proceduralnej i instytucjonalnej, to jednak jest ona ograniczona nie tylko zasadą proporcjonalności, której stosowanie nie jest przedmiotem niniejszej sprawy, lecz z jednej strony zasadą równoważności, która oznacza, że sankcje te są analogiczne do sankcji mających zastosowanie do podobnych pod względem charakteru i wagi naruszeń prawa krajowego, a z drugiej strony zasadą skuteczności, która wymaga, aby owe sankcje były skuteczne i odstraszające.
- 30 Na pytania pierwsze i trzecie należy zatem odpowiedzieć w świetle tych dwóch ostatnich zasad, w pierwszej kolejności badając zasadę skuteczności, a w drugiej – zasadę równoważności.

W przedmiocie zasady skuteczności

- 31 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, dwa rodzaje sankcji są przewidziane przez przepisy włoskie w celu zwalczania braku zapłaty w ustawowo wyznaczonych terminach VAT wynikającego z rocznej deklaracji za dany rok podatkowy. Z jednej strony zgodnie z art. 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 471/97 podatnik uchylający obowiązki naraża się na ryzyko grzywnien, których kwota zasadniczo wynosi 30% należnego podatku, oraz odsetek za zwłokę. Z drugiej strony art. 10 ter dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w wersji zmienionej dekretem ustawodawczym nr 158/2015, przewiduje, że jeżeli kwota niezapłaconego VAT przekracza próg penalizacji wynoszący 250 000 EUR, na osoby fizyczne może zostać nałożona kara pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do dwóch lat.
- 32 Zdaniem sądu odsyłającego prawo Unii może jednak wymagać, aby kary pozbawienia wolności były nakładane na sprawców takiego braku zapłaty VAT, gdy niezapłacona kwota jest równa lub przekracza 50 000 EUR.
- 33 W tym względzie z pkt 25–29 niniejszego wyroku wynika, że niezależnie od braku harmonizacji, w dacie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, sankcji mających zastosowanie w dziedzinie VAT zasada skuteczności wymaga, aby państwa członkowskie ustanowiły skuteczne i odstrasżające sankcje w celu zwalczania naruszeń zharmonizowanych zasad w tej dziedzinie oraz ochrony interesów finansowych Unii, nie wymagając jednak co do zasady, aby sankcje te miały szczególny charakter.
- 34 Trybunał wielokrotnie bowiem orzekał, że w celu zagwarantowania pełnego poboru wpływów z VAT, a przez to zagwarantowania ochrony interesów finansowych Unii, państwom członkowskim przysługuje swoboda w wyborze mających zastosowanie sankcji, które mogą przybrać formę sankcji administracyjnych, karnych lub obydwu rodzajów tych sankcji łącznie (wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 34; z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 33; a także z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 20).
- 35 Prawdą jest, że Trybunał orzekł również, iż sankcje karne mogą okazać się nieodzowne w celu zwalczania w skuteczny i odstrasżający sposób niektórych przypadków poważnych oszustw w dziedzinie VAT. Zatem w tej dziedzinie państwa członkowskie są zobowiązane do przyjęcia sankcji karnych mających skuteczny i odstrasżający charakter (zob. podobnie wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 34, 35).
- 36 Swoboda wyboru przysługująca państwom członkowskim jest ponadto ograniczona konwencją PIF. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 tej konwencji te same państwa powinny podjąć niezbędne środki w celu zapewnienia, aby nadużycia finansowe naruszające interesy finansowe Unii, takie jak określone w art. 1 ust. 1 tej konwencji, w tym oszustwa w dziedzinie VAT (wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 41), były zagrożone przez sankcje karne, włącznie z – przynajmniej w przypadkach poważnego nadużycia finansowego, czyli dotyczących minimalnej kwoty, jakiej państwa członkowskie nie mogą ustalić na poziomie wyższym niż 50 000 EUR – karami polegającymi na pozbawieniu wolności, które może prowadzić do ekstradycji.
- 37 Należy jednak stwierdzić, że niedokonanie zapłaty VAT, takie jak sporne w postępowaniu głównym, charakteryzuje się tym, że podatnik, po złożeniu kompletnej i prawidłowej deklaracji VAT za sporny rok podatkowy, jak przewiduje art. 250 ust. 1 dyrektywy VAT, nie uiszcza VAT wynikającego z tej deklaracji na rzecz skarbu państwa w ustawowo wyznaczonych terminach, wbrew wymogom wynikającym z art. 206 tej dyrektywy.

- 38 Jak podnoszą wszystkie strony, które przedstawiły uwagi Trybunałowi, w zakresie, w jakim podatnik należycie wypełnił swoje obowiązki w zakresie deklaracji VAT, takie niedokonanie zapłaty owego podatku nie stanowi „nadużycia finansowego” w rozumieniu art. 325 TFUE, i to niezależnie od jego umyślnego czy nieumyślnego charakteru.
- 39 Niedokonanie zapłaty zadeklarowanego VAT nie stanowi „nadużycia finansowego” także w rozumieniu konwencji PIF. Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 1 lit. b) tej konwencji do jej celów „nadużycia finansowe” w odniesieniu do przychodów Unii polegają na „nieujawnieni[u] informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku” bądź „wykorzystani[u] lub przedstawieni[u] fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów”. Jak bowiem wynika z pkt 37 niniejszego wyroku, takie uchybienia obowiązkom w zakresie deklaracji nie są przedmiotem niniejszej sprawy. Co więcej, wprowadzie przepis ten dotyczy także „niewłaściwego wykorzystania [w sposób stanowiący nadużycie] korzyści uzyskanej zgodnie z prawem”, jednak należy stwierdzić, że niedokonanie zapłaty zadeklarowanego VAT w ustawowo wyznaczonych terminach nie przysparza podatnikowi takiej korzyści, ponieważ podatek pozostaje należny, a nie dokonując jego zapłaty, podatnik stawia się w sytuacji niezgodnej z prawem.
- 40 Wynika z tego, że ani przyjęta przez Trybunał wykładnia art. 325 ust. 1 TFUE dotycząca przypadków nadużyć finansowych w zakresie VAT, ani konwencja PIF nie mają zastosowania w wypadku niedokonania zapłaty zadeklarowanego VAT. Zatem przewidziana w art. 2 ust. 1 tej konwencji kwota 50 000 EUR jest pozbawiona znaczenia w takim wypadku.
- 41 Co więcej, należy zauważyć, że takie przypadki niedokonania zapłaty zadeklarowanego VAT nie mają takiej samej wagi jak oszustwa w zakresie tego podatku.
- 42 Jeśli bowiem podatnik prawidłowo spełnił swoje obowiązki w zakresie deklaracji, organ ten już w tym momencie dysponuje informacjami niezbędnymi do określenia kwoty wymagalnego VAT i stwierdzenia ewentualnego braku jego zapłaty.
- 43 W konsekwencji, nawet jeśli sankcje karne mogą być niezbędne w celu zwalczania w sposób skuteczny i odstrasżający niektórych przypadków poważnych oszustw w zakresie VAT, jak przypomniano w pkt 35 niniejszego wyroku, to jednak takie sankcje nie są, w tej samej wysokości, niezbędne do zwalczania przypadków niedokonania zapłaty zadeklarowanego VAT.
- 44 Niemniej jednak te przypadki niedokonania zapłaty, zwłaszcza wynikające z zachowania podatnika polegającego na wykorzystywaniu na własne potrzeby środków odpowiadających wymagalnemu podatkowi na szkodę skarbu państwa, stanowią „działania nielegalne” naruszające interesy finansowe Unii w rozumieniu art. 325 ust. 1 TFUE, które w konsekwencji wymagają stosowania skutecznych i odstrasżających sankcji.
- 45 Interpretacji tej nie podważa argument rządów niemieckiego i niderlandzkiego, zgodnie z którym znajdujący się w art. 325 ust. 1 TFUE zwrot „wszelkie inne działania nielegalne” dotyczy wyłącznie działań o tym samym charakterze i o tej samej wadze, co nadużycia finansowe. Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 68 i 69 opinii, pojęcie „działań nielegalnych” w potocznym rozumieniu obejmuje czyny niezgodne z prawem, a użycie przymiotnika „wszelkie” wskazuje, że obejmuje ono bez rozróżnienia wszystkie te działania. Zresztą, w kontekście znaczenia, jakie należy nadać ochronie interesów finansowych Unii, która stanowi jej cel (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 1999 r., Komisja/Rada, C-209/97, EU:C:1999:559, pkt 29), pojęcia „działań nielegalnych” nie można interpretować w sposób zawężający.
- 46 Co więcej, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przywołanym w pkt 28 niniejszego wyroku każde naruszenie prawa Unii, w tym zharmonizowanych zasad w dziedzinie VAT, powinno podlegać skutecznym, proporcjonalnym i odstrasżającym sankcjom.

- 47 W niniejszej sprawie, jak podniosły wszystkie strony, które przedstawiły uwagi Trybunałowi, sankcje takie jak przewidziane w art. 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 471/97, w świetle zakresu uznania, jakim dysponują państwa członkowskie w tej dziedzinie, można uznać za dostatecznie skuteczne i odstrasżające.
- 48 Należy bowiem przypomnieć, że sankcje te przybierają formę grzywien, których kwota co do zasady wynosi 30% należnego podatku, przy czym podatnik może skorzystać z obniżenia kwoty tej grzywny w zależności od terminu, w jakim ureguluje swoją sytuację. Ponadto organ podatkowy nalicza odsetki za zwłokę.
- 49 Biorąc pod uwagę wysoki stopień surowości sankcji (wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 33), takie grzywny mogą skłaniać podatników do rezygnacji z jakichkolwiek prób opóźnienia lub omijania zapłaty VAT, a zatem mają charakter odstrasżający. Ponadto owe grzywny, powiązane z mechanizmem obniżenia i odsetkami za zwłokę, zachęcają uchybiających obowiązkom podatników do jak najszybszego uregulowania należnego podatku, a zatem co do zasady mogą być uważane za skuteczne (zob. analogicznie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, pkt 40).
- 50 Wreszcie, okoliczność, że w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, w której podatnik jest osobą prawną, te same sankcje są stosowane wobec tej osoby, a nie wobec podmiotów nią zarządzających, nie podważa interpretacji zawartej w pkt 47 niniejszego wyroku.
- 51 Określenie adresatów takich sankcji należy bowiem, ponownie, do autonomii proceduralnej i instytucjonalnej państw członkowskich. Te ostatnie mają więc swobodę określenia, że sankcje będą mieć zastosowanie do samego podatnika lub, jeśli jest on osobą prawną, do jego podmiotów zarządzających czy też do jednej z tych dwóch kategorii osób, z zastrzeżeniem, aby nie naruszyć skuteczności zwalczania spornego naruszenia prawa Unii. W odniesieniu do niedokonania zapłaty zadeklarowanego VAT sankcje takie jak opisane w pkt 48 niniejszego wyroku nie wydają się tracić skuteczności ani odstrasżającego charakteru, jeżeli są nakładane wyłącznie na osobę prawną będącą podatnikiem, przy uwzględnieniu skutków, jakie mogą wywierać na jej majątek, a tym samym na prowadzoną przez nią działalność gospodarczą.
- 52 Biorąc powyższe pod uwagę, należy uznać, że zasada skuteczności nie sprzeciwia się przepisom krajowym takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które przewidują, że brak zapłaty w ustawowo wyznaczonych terminach VAT wynikającego z rocznej deklaracji za dany rok podatkowy stanowi przestępstwo zagrożone karą pozbawienia wolności wyłącznie wtedy, gdy niezapłacona kwota VAT przekracza próg penalizacji wynoszący 250 000 EUR.

W przedmiocie zasady równoważności

- 53 Jak wynika z pkt 25–29 niniejszego wyroku, swoboda wyboru przysługująca państwom członkowskim, zgodnie z ich autonomią instytucjonalną i proceduralną, przy sankcjonowaniu naruszeń prawa Unii jest ograniczona przez ich obowiązek zapewnienia, aby owe sankcje odpowiadały wymogom materialnym i proceduralnym podobnym do wymogów mających zastosowanie do podobnych pod względem charakteru i wagi naruszeń prawa krajowego.
- 54 W niniejszej sprawie przepisy włoskie przewidują, że niedokonanie zapłaty podatku dochodowego pobieranego u źródła stanowi – podobnie jak niedokonanie zapłaty zadeklarowanego VAT – przestępstwo zagrożone karą pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do dwóch lat, jeżeli niezapłacona kwota przekracza określony próg penalizacji. Tymczasem od wejścia w życie art. 10 ter dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w wersji zmienionej dekretem ustawodawczym nr 158/2015, próg ten wynosi 250 000 EUR za niedokonanie zapłaty VAT, podczas gdy zgodnie z art. 10 bis dekretu

- ustawodawczego nr 74/2000, w wersji zmienionej dekretem ustawodawczym nr 158/2015, wynosi on tylko 150 000 EUR w wypadku niedokonania zapłaty rzeczowego podatku dochodowego pobieranego u źródła.
- 55 W celu zbadania, czy różnica taka jak istniejąca między progami ustanowionymi, odpowiednio, w art. 10 bis i 10 ter dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w wersji zmienionej dekretem ustawodawczym nr 158/2015, jest zgodna z zasadą równoważności, zgodnie z argumentacją przedstawioną w pkt 53 niniejszego wyroku należy ustalić, czy niedokonanie zapłaty podatku dochodowego pobieranego u źródła można uważać za naruszenie prawa krajowego podobne pod względem charakteru i wagi do niedokonania zapłaty zadeklarowanego VAT.
- 56 W tych ramach należy stwierdzić, że prawdą jest, iż niedokonanie zapłaty VAT i niedokonanie zapłaty podatku dochodowego pobieranego u źródła nieodmiennie charakteryzują się nieprzestrzeganiem obowiązku zapłaty zadeklarowanego podatku w ustawowo wyznaczonych terminach. Z postanowienia odsyłającego wynika również, że penalizując te zachowania, ustawodawca włoski kierował się tym samym celem, czyli zapewnieniem, aby skarb państwa otrzymał podatek w stosownym czasie, a w konsekwencji została zapewniona nienaruszalność wpływów podatkowych.
- 57 Jednakże, jak podnosi w niniejszej sprawie rząd włoski, przestępstwa przewidziane i karane, odpowiednio, w art. 10 bis i 10 ter dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w wersji zmienionej dekretem ustawodawczym nr 158/2015, różnią się zarówno znamionami, jak i trudnością ich wykrycia.
- 58 Podczas gdy drugie przestępstwo odnosiło się bowiem do zachowań podatników VAT, pierwsze przestępstwo dotyczy nie działań podatników podatku dochodowego, lecz działań płatników, którzy powinni uiścić odpowiedni podatek pobrany u źródła. Ponadto z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że we włoskim prawie podatkowym taki płatnik, jeżeli pobiera podatek u źródła od dochodów osób zobowiązanych do zapłaty podatku, wystawia tym osobom dokument zwany „zaświadczeniem”, który pozwala im na wykazanie przed organami podatkowymi, iż podatek został pobrany, a zatem że zapłacono należny podatek, nawet jeśli następnie płatnik nie wpłaci tych kwot do skarbu państwa. W tych okolicznościach niedokonanie przez płatnika zapłaty organom podatkowym kwot pobranych u źródła, ze względu na wystawienie tego zaświadczenia, może okazać się trudniejsze do wykrycia niż niedokonanie zapłaty zadeklarowanego VAT.
- 59 Biorąc pod uwagę te elementy, owe dwa przestępstwa nie mogą być uważane za podobne pod względem charakteru i wagi w rozumieniu orzecznictwa przywołanego w pkt 28 niniejszego wyroku. Tymczasem jeśli dwie kategorie przestępstw różnią się odmiennymi okolicznościami, które dotyczą zarówno znamion przestępstwa, jak i mniejszej czy większej łatwości ich wykrycia, różnice te oznaczają w szczególności, że dane państwo członkowskie nie jest zobowiązane do ustanowienia identycznego systemu dla tych dwóch kategorii (wyrok z dnia 25 lutego 1988 r., Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, pkt 22).
- 60 W konsekwencji zasada równoważności nie sprzeciwia się różnicy takiej jak istniejąca między progami ustanowionymi, odpowiednio, w art. 10 bis i 10 ter dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w wersji zmienionej dekretem ustawodawczym nr 158/2015.
- 61 W świetle powyższych rozważań na pytania pierwsze i trzecie należy odpowiedzieć, że dyrektywę VAT w związku z art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które przewidują, iż niedokonanie w ustawowo wyznaczonych terminach zapłaty VAT wynikającego z deklaracji rocznej za dany rok podatkowy stanowi przestępstwo zagrożone karą pozbawienia wolności wyłącznie wtedy, gdy kwota niezapłaconego VAT przekracza próg penalizacji wynoszący 250 000 EUR, podczas gdy za przestępstwo niedokonania zapłaty podatku dochodowego pobieranego u źródła przewiduje się próg penalizacji wynoszący 150 000 EUR.

W przedmiocie pytania drugiego

- 62 Mając na uwadze odpowiedź udzieloną na pytania pierwsze i trzecie, zbędne jest udzielanie odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

- 63 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisom krajowym, które przewidują, iż niedokonanie w ustawowo wyznaczonych terminach zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) wynikającego z deklaracji rocznej za dany rok podatkowy stanowi przestępstwo zagrożone karą pozbawienia wolności wyłącznie wtedy, gdy kwota niezapłaconego VAT przekracza próg penalizacji wynoszący 250 000 EUR, podczas gdy za przestępstwo niedokonania zapłaty podatku dochodowego pobieranego u źródła przewiduje się próg penalizacji wynoszący 150 000 EUR.

Podpisy