

Sprawa C-132/06

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Republice Włoskiej

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuł 10 WE – Szósta dyrektywa VAT – Obowiązki w systemie wewnętrznym – Kontrola czynności podlegających opodatkowaniu – Abolicja podatkowa

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Obowiązki osób zobowiązanych do zapłaty podatku

(art. 10 WE; dyrektywa Rady 77/388, art. 2, 22)

Uchybia zobowiązaniom cięcy na nim na mocy art. 2 i 22 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych oraz na mocy art. 10 WE państwo członkowskie, którego ustawodawstwo przewiduje w sposób ogólny i bez żadnego rozróżnienia zrzeczenie się praw do kontroli czynności podlegających opodatkowaniu dokonanych w kilku okresach podatkowych. ponieważ

– podatnik, który nie wykonywał swych obowiązków w okresach podatkowych pomiędzy pierwszym i czwartym rokiem poprzedzającym przyjęcie tej ustawy, czyli w określonych przypadkach, tylko w roku poprzedzającym przyjęcie tej ustawy, może uniknąć wszelkiej kontroli w granicach kwoty równej podwójnej wysokości podatku podanego w uzupełniającej deklaracji złożonej celem uzupełnienia już złożonych deklaracji i

– podatnik, który nie złożył deklaracji za okresy podatkowe pomiędzy pierwszym i czwartym rokiem poprzedzającym przyjęcie tej ustawy, może uniknąć wszelkiej kontroli dokonując wpłaty kwoty odpowiadającej 2% podatku przypadającego do zapłaty z tytułu dokonanych przez niego dostaw towarów i świadczenia usług oraz 2% podatku odliczonego w tym samym okresie, przy czym stawka ta wynosi 1,5% dla naliczonego podatku lub podatku należnego, którego kwota przekracza 200 000 EUR, a 1% dla kwot powyżej 300 000 EUR.

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

Wynika z tego, że ustawodawstwo takie powołując dobre funkcjonowanie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Przepisy tej ustawy zmniejszają zasadę neutralności podatkowej przez wprowadzenie istotnych różnic w traktowaniu podatników na danym terytorium.

Z tego samego wzgl?du przepisy te naruszaj? obowi?zek zapewnienia jednolitego poboru podatku we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich.

Skoro jak to zosta?o wskazane w motywie czwartym szóstej dyrektywy, zasada neutralno?ci podatkowej ma na celu umo?liwienie stworzenia wspólnego rynku pozwalaj?cego na uczciw? konkurencj?, wspomniane ustawodawstwo zagra?a samemu funkcjonowaniu wspólnego rynku, poniewa? w danym pa?stwie cz?onkowskim podatnicy mog? mie? nadziej?, ?e nie b?d? zobowi?zani do zap?aty znacznej cz??ci swych zobowi?za? podatkowych.

Walka z oszustwami, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadu?yciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóst? dyrektyw?. W zwi?zku z tym art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy zobowi?zuje pa?stwa cz?onkowskie do wprowadzenia, w odpowiednich przypadkach, dodatkowych obowi?zków w celu unikania oszustw podatkowych Tymczasem nale?y stwierdzi?, ?e wspomniane ustawodawstwo wywo?uje odwrotne skutki w zakresie, w jakim podatnicy, którzy dopu?cili si? oszustw podatkowych, s? na jego gruncie korzystniej traktowani.

Wprowadzaj?c abolicj? podatkow? w krótkim czasie po up?ywie terminów, w których podatnicy zobowi?zani byli rozliczy? si? z podatku od warto?ci dodanej, i wymagaj?c zap?aty bardzo nieznacznej kwoty w stosunku do podatku rzeczywi?cie przypadaj?cego do zap?aty, wspomniane ustawodawstwo pozwala zainteresowanym podatnikom na definitywne unikni?cie wykonania ich zobowi?za? w zakresie podatku od warto?ci dodanej, pomimo ?e krajowe organy podatkowe mog?y ustali? co najmniej cz??? z tych podatników w ci?gu czterech lat poprzedzaj?cych wyga?ni?cie zobowi?za? podatkowych przypadaj?cych do zap?aty w normalnym trybie. Przez to omawiane ustawodawstwo podwa?a ci???c? na ka?dym pa?stwie cz?onkowskim odpowiedzialno?? za zapewnienie prawid?owego poboru podatku.

(por. pkt 9, 40–47, 52, 53; sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (wielka izba)

z dnia 17 lipca 2008 r.(*)

Uchybienie zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego – Artyku? 10 WE – Szósta dyrektywa VAT – Obowi?zki w systemie wewn?trznym – Kontrola czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu – Abolicja podatkowa

W sprawie C?132/06

maj?cej za przedmiot skarg? o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego, wniesion? w dniu 7 marca 2006 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez E. Traversa oraz M. Afonsa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

strona skar??ca,

przeciwko

Republice Włoskiej, reprezentowanej przez I.M. Bragugli?, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

strona pozwana,

TRYBUNA? (wielka izba),

w sk?adzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, G. Arestis i U. L?hmus, prezesi izb, E. Juhász, A. Borg Barthet (sprawozdawca), M. Ileši?, J. Malenovský, J. Klu?ka i E. Levits, s?dzio?wie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 wrze?nia 2007 r.,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 pa?dziernika 2007 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 W swej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybuna?u o stwierdzenie, ?e przewiduj?c w sposób wyra?ny i ogólny w art. 8 i 9 legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003) [ustawy nr 289 o zasadach opracowywania rocznego i wieloletniego bud?etu pa?stwa (ustawy bud?etowej na 2003 r.), Supplemento ordinario alla GURI nr 240/L. z dnia 31 grudnia 2002 r., zwanej dalej „ustaw? nr 289/2002”] zrzeczenie si? praw do kontroli czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu dokonanych w kilku okresach podatkowych, Republika Włoska uchybi?a zobowi?zaniom ci???cym na niej na mocy art. 2 i 22 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”) oraz na mocy art. 10 WE.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

2 Zgodnie z art. 10 WE:

„Pa?stwa cz?onkowskie podejmuj? wszelkie w?a?ciwe ?rodki ogólne lub szczególne w celu zapewnienia wykonania zobowi?za? wynikaj?cych z niniejszego traktatu lub z dzia?a? instytucji Wspólnoty. U?atwiaj? one Wspólnocie wype?nianie jej zada?”.

Powstrzymuj? si? one od podejmowania wszelkich ?rodków, które mog?yby zagrozi? urzeczywistnieniu celów niniejszego traktatu”.

3 Motyw drugi szóstej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„[...] bud?et Wspólnot b?dzie, bez wzgl?du na inne dochody, finansowany ca?kowicie z w?asnyc? ?rodków Wspólnot; poniewa? ?rodki te maj? zawiera? przychody uzyskane z podatku od warto?ci

dodanej [zwanego dalej »podatkiem VAT«] otrzymane poprzez zastosowanie wspólnej stawki podatku do podstawy opodatkowania ustalonej w jednolity sposób zgodnie z zasadami wspólnotowymi”.

4 Motyw czwarty tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

5 Motyw czternasty tej dyrektywy brzmi następująco:

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

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

7 Artykuł 22 szóstej dyrektywy stanowi:

„[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]”.

Prawo krajowe

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

Artykuł 8 ustawy nr 289/2002

9 Artykuł 8 ustawy nr 289/2002 przewiduje co do istoty możliwość zwołania przez podatnika uzupełniającej deklaracji podatku VAT w celu skorygowania deklaracji złożonych już za okresy podatkowe przypadające w latach 1998–2001. Zgodnie z art. 8 ust. 3 wraz ze zwołaniem

deklaracji naleŹy dokonaŹ zapłaŹy dodatkowej kwoty podatku VAT przypadajacego do zapłaŹy przed dniem 16 kwietnia 2003 r., któr oblicza si „na podstawie przepisów obowiŹzujacych w kaŹdym z okresów podatkowych”. Deklaracja ta jest waŹna jedynie wtedy, gdy wykazuje dodatkowe kwoty przypadajace do zapłaŹy w wysokoŹci co najmniej 300 EUR dla kaŹdego roku podatkowego. ZapłaŹy moŹna dokonaŹ w dwóch równych ratach, jeŹli przekraczaj one 3000 EUR dla osób fizycznych lub 6000 EUR dla osób prawnych.

10 ArtykuŹ 8 ust. 4 ustawy nr 289/2002 przewiduje moŹliwoŹ zŹoŹenia uzupeŹniajacej deklaracji podatku VAT w procedurze poufnej. JednakŹe podatnik, któr nie zŹoŹyŹ Źadnej deklaracji za odpowiednie lata podatkowe, nie moŹe skorzystaŹ z tej moŹliwoŹci.

11 Na mocy art. 8 ust. 6 tej ustawy zŹoŹenie uzupeŹniajacej deklaracji podatku VAT oznacza, Źe w granicach kwoty równej dodatkowemu podatkowi VAT przypadajacemu do zapłaŹy na podstawie tej deklaracji powiŹkszonemu o 100%, czyli kwoty przypadajacego do zapłaŹy podatku VAT w podwójnej wysokoŹci kwoty zadeklarowanej przez podatnika, nie mog byŹ stosowane wobec podatnika sankcje administracyjno-podatkowe ani sankcje karne, z tytuŹu okreŹlonych naruszeŹ prawa podatkowego i ogólnych przepisów prawa, ani teŹ nie mog byŹ prowadzone kontrole podatkowe.

12 ArtykuŹ 8 ust. 9 tej ustawy pozwala podatnikom, którzy skorzystali z poufnej procedury przewidzianej w art. 8 ust. 4, uniknŹ wszelkiej kontroli innych niŹ dotyczace prawidŹowoŹci ich uzupeŹniajacych deklaracji podatkowych.

13 ArtykuŹ 8 ust. 10 ustawy nr 289/2002 przewiduje, Źe przepisów art. 8 nie moŹna jednak stosowaŹ wobec podatników:

- którým na dzieŹ wejŹcia w Źycie tej ustawy dorczono juŹ protokół stwierdzajacy naruszenie, decyzj w sprawie korekty lub wezwanie do uczestnictwa w postpowaniu spornym;
- wobec których wszczte zostaŹo postpowanie karne z tytuŹu naruszeŹ wskazanych w art. 8 ust. 6 lit. c) tej ustawy i o którým zostali oni powiadomieni przed dniem zŹoŹenia deklaracji uzupeŹniajacej.

14 Zgodnie z art. 8 ust. 12 ustawy nr 289/2002 zŹoŹenie deklaracji uzupeŹniajacej nie stanowi zawiadomienia o przestpstwie.

ArtykuŹ 9 ustawy nr 289/2002

15 ArtykuŹ 9 ustawy nr 289/2002 dotyczy „Automatycznego rozliczenia za lata poprzednie”. Zgodnie z okólnikiem nr 12/2003 z dnia 21 lutego 2003 r. wydanym przez Agenzia delle Entrate – Direzione centrale normativa e contenzioso (Urząd podatkowy – dyrekcja generalna do spraw regulacji i sporów) deklaracja sŹuŹca automatycznemu rozliczeniu, o którým mowa w art. 9 ustawy nr 289/2002, nie ma na celu, w odróŹnieniu od uzupeŹniajacej deklaracji podatku VAT, o którrej mowa w art. 8 tej ustawy, zadeklarowania dodatkowych kwot podlegajacych opodatkowaniu, lecz przedstawienie danych pozwalajacych na ustalenie kwot, które winny zostaŹ wpłacone w celu skorzystania z abolicji podatkowej.

16 ChociaŹ okresy podatkowe, których dotyczy automatyczne rozliczenie, pokrywaj siŹ z okresami, o których mowa w art. 8 ustawy nr 289/2002, to jednak deklaracja zŹoŹona zgodnie z art. 9 tej ustawy musi dotyczŹ „wszystkich okresów podatkowych pod rygorem niewaŹnoŹci” (art. 9 ust. 1).

17 Na mocy art. 9 ust. 2 lit. b) ustawy nr 289/2002 automatyczne rozliczenie podatku VAT

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

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

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

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

- którym na dzień wejścia w życie tej ustawy doręczono już protokół stwierdzający naruszenie, decyzję w sprawie korekty lub wezwanie do uczestnictwa w postępowaniu spornym;
- wobec których wszczęte zostało postępowanie karne z tytułu naruszeń wskazanych w art. 9 ust. 10 lit. c) tej ustawy i o którym zostali oni powiadomieni przed dniem złożenia deklaracji uzupełniającej;
- którzy nie złożyli wszystkich deklaracji dotyczących wszystkich podatków wskazanych w art. 9 ust. 2, za wszystkie okresy podatkowe wspomniane w art. 9 ust. 1.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

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

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

22 Komisja podnosi, że przewidując w sposób wyraźny i ogólny w art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002 zrzeczenie się prawa do kontroli czynności podlegających opodatkowaniu dokonanych w kilku

okresach podatkowych, Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy art. 2 i 22 szóstej dyrektywy oraz na mocy art. 10 WE.

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

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

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

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

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

28 Stwierdzaj?c ponadto brak jakiegokolwiek zwi?zku pomi?dzy d?ugiem podatkowym obliczonym zgodnie ze zwyk?ymi zasadami reguluj?cymi podatek VAT a kwotami, które musz? wp?aca? podatnicy chc?cy skorzysta? z systemu abolicji podatkowej przewidzianego w art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002, Komisja uwa?a, ?e przepisy te mog? powa?nie zak?óci? funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT, znieksztaci? zasad? neutralno?ci podatkowej, na której zasadza si? ten system oraz naruszy? obowi?zek zapewnienia jednolitego poboru podatku we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich.

29 Republika W?oska, która przyznaje, ?e wspólnotowa regulacja w dziedzinie podatku VAT zobowi?zuje pa?stwa cz?onkowskie do stosowania podatku w odniesieniu do wszystkich podatników, a w konsekwencji tego obowi?zku – do prowadzenia kontroli podatkowych, twierdzi, ?e mechanizm przewidziany w art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002 nie wp?ywa ani na obowi?zek podatników, ani na konstytutywne elementy podatku VAT. Natomiast mechanizm ten funkcjonuje w dziedzinie kontroli i odzyskiwania podatku, w której pa?stwom cz?onkowskim przys?uguje swobodne uznanie.

30 Zdaniem Republiki W?oskiej zarzut Komisji, ?e mechanizm przewidziany w art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002 jest równoznaczny ze zrzeczeniem si? „z góry, ogólnie i bez ?adnego rozró?nienia prawa do wszelkich dzia?a? kontrolnych i sprawdzaj?cych w dziedzinie podatku VAT”, prowadzi?by do ogólnego uniemo?liwienia pa?stwom cz?onkowskim stosowania rozwi?za? ugodowych lub prowadz?cych do rozwi?zywania zaistnia?ych sporów bez prowadzenia post?powa? i zagwarantowania bezzw?ocznych wp?ywów podatkowych dzi?ki wynegocjowanym obni?kom podatku.

31 Republika W?oska podnosi w szczególno?ci, ?e jej organy podatkowe nie s? w stanie skontrolowa? wszystkich podatników, a zatem system przewidziany w art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002 umo?liwia bezzw?oczny pobór istotnej cz??ci podatku i skupienie dzia?a? kontrolnych na podatnikach, którzy nie zdecydowali si? na zastosowanie omawianej procedury abolicji podatkowej.

32 Republika W?oska podnosi równie?, ?e fakt poboru podatku w kwotach, które jej zdaniem s? znacznie wy?sze od kwot, które mog?yby zosta? pobrane w ramach zwyk?ej procedury kontroli, pozwala na uznanie, ?e obowi?zki wynikaj?ce z szóstej dyrektywy zosta?y poszanowane i ?e nie mo?na temu zaprzeczy? tylko z tego wzgl?du, i? odzyskiwanie nale?nych kwot przybiera form? dobrowolnych wp?at dokonywanych przez podatników w nast?pstwie wi???cych wezwa? organów podatkowych.

33 Podkre?la ona, ?e art. 8 ustawy nr 289/2002 ma na celu umo?liwienie podatnikom, którzy nie s? jeszcze znani organom podatkowym jako sprawcy oszustw podatkowych, uregulowanie ich sytuacji, pod warunkiem, ?e dobrowolnie zadeklaruj? kwoty podlegaj?ce opodatkowaniu, których dotyczy?o oszustwo, oraz ?e wp?ac? kwot? odpowiadaj?c? co najmniej 50% podatku, którego zap?aty unikn?li (lub co najmniej dwóm trzecim podatku w przypadku podatku pobieranego u ?ród?a). W wyniku dokonanej wp?aty organy podatkowe nie mog? przeprowadza? kontroli w odniesieniu do kwot, które nie przekraczaj? o co najmniej 100% kwot zadeklarowanych tytu?em uzupe?nienia (lub o co najmniej 50% w przypadku dodatkowego podatku pobieranego u ?ród?a).

34 Powo?uj?c si? na art. 8 ust. 10 ustawy nr 289/2002, który zosta? omówiony w pkt 13 niniejszego wyroku, Republika W?oska twierdzi, ?e podatnicy znani ju? jako sprawcy oszustw nie mog? skorzysta? z systemu przewidzianego w tym?e art. 8.

35 W odniesieniu do art. 9 ustawy nr 289/2002 Republika W?oska wskazuje, ?e mo?liwo?? skorzystania z tego przepisu nie przys?uguje w dwóch sytuacjach przewidzianych w art. 8 ust. 10

tej ustawy, podanych w pkt 13 niniejszego wyroku, jak równie? na mocy art. 9 ust. 14 tej ustawy w przypadku, gdy zainteresowany nie przedstawi? wszystkich deklaracji dotycz?cych wszystkich podatków wskazanych w art. 9 ust. 2 za wszystkie okresy podatkowe, o których mowa w art. 9 ust. 1.

36 Republika W?oska wyja?nia, ?e zawarte w art. 9 ust. 14 ustawy nr 289/2002 odniesienie do „wszystkich podatków wskazanych w art. 9 ust. 2” zawsze by?o interpretowane jako oznaczaj?ce, ?e podatki wskazane w art. 9 ust. 2 lit. a) tej ustawy oraz podatek VAT, o którym mowa w art. 9 ust. 2 lit. b), powinny by? rozwa?ane odr?bnie. Dlatego zosta?o przyj?te, ?e przeszkod? dla skorzystania z automatycznego rozliczenia przewidzianego w art. 9 jest niezadeklarowanie podatku VAT we wszystkich odpowiednich latach, nawet je?li w tych samych latach sk?adane by?y deklaracje dotycz?ce innych podatków. Dodaje ona, ?e zgodnie z art. 9 ust. 9 ustawy nr 289/2002 organ podatkowy ma zawsze prawo odzyska? przypadaj?cy do zap?aty podatek na podstawie danych wynikaj?cych z deklaracji VAT oraz ?e w ka?dym razie zawsze mo?liwe jest przeprowadzenie kontroli podatkowej w zakresie zbadania, czy przys?uguje prawo do zwrotu podatku wynikaj?cego z tej deklaracji.

Ocena Trybuna?u

37 Z art. 2 i 22 szóstej dyrektywy oraz z art. 10 WE wynika, ?e ka?de pa?stwo cz?onkowskie jest zobowi?zane do podj?cia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mog?cych zapewni? pe?ny pobór podatku VAT na swoim terytorium. W tym zakresie pa?stwa cz?onkowskie s? odpowiedzialne za kontrol? deklaracji podatkowych, rachunkowo?ci i innych w?a?ciwych dokumentów, oraz za obliczanie i pobieranie nale?nego podatku.

38 W ramach wspólnego systemu podatku VAT pa?stwa cz?onkowskie zobowi?zane s? do zapewnienia, ?e obowi?zki ci???ce na podatnikach b?d? szanowane i z tego wzgl?du przys?uguje im pewna swoboda w zakresie mi?dzy innymi sposobu korzystania ze ?rodków, którymi dysponuj?.

39 Ta swoboda ograniczona jest jednak obowi?zkami zagwarantowania skutecznego poboru ?rodków w?asnych Wspólnoty i nieutworzenia istotnych ró?nic co do sposobu traktowania podatników, czy to w jednym z pa?stw cz?onkowskich, czy to we wszystkich tych pa?stwach. Trybuna? orzek?, ?e szóst? dyrektyw? nale?y interpretowa? zgodnie z zasad? neutralno?ci podatkowej, na której zasadza si? wspólny system podatku VAT i zgodnie z któr? podmiotów gospodarczych dokonuj?cych tych samych czynno?ci nie mo?na traktowa? w ró?ny sposób w zakresie poboru podatku VAT (wyrok z dnia 16 wrze?nia 2004 r. w sprawie C?382/02 Cimber Air, Zb.Orz. s. I?8379, pkt 24). Wszystkie dzia?ania pa?stw cz?onkowskich podejmowane w zakresie poboru podatku VAT musz? by? zgodne z t? zasad?.

40 Na mocy art. 8 ustawy nr 289/2002 podatnicy, którzy nie wykonywali swych obowi?zków w okresach podatkowych w latach 1998–2001, czyli w okre?lonych przypadkach, tylko w roku poprzedzaj?cym przyj?cie tej ustawy mog? unikn?? wszelkiej kontroli oraz stosowanych sankcji, w granicach kwoty równej podwójnej wysoko?ci podatku VAT podanego w uzupe?niaj?cej deklaracji VAT. W?oskie organy podatkowe nie mog? ju? bowiem skontrolowa? czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu dokonanych w ci?gu czterech lat poprzedzaj?cych przyj?cie tej ustawy, jednak w granicach kwot okre?lonych w jej art. 8 ust. 6. Zrzeczenie si? prawa do kontroli wchodzi w gr? co do zasady w przypadku, gdy podatnik deklaruje i p?aci kwot?, któr? od poc?tku powinien by? zap?aci?. Jednak?e bior?c pod uwag?, ?e kontrola mo?e zosta? przeprowadzona tylko w odniesieniu do kwot przekraczaj?cych dwukrotno?? kwot zadeklarowanych w uzupe?niaj?cej deklaracji VAT, ustawa nr 289/2002 mo?e stanowi? dla podatników siln? zach?t? do deklarowania jedynie cz???ci rzeczywistego d?ugu podatkowego. Wynika z tego, ?e podatnicy korzystaj?cy z tego przepisu definitywnie unikaj? wykonania obowi?zku deklarowania i zap?aty podatku VAT,

który przypadałby do zapłaty za okresy podatkowe pomiędzy 1998 r. a 2001 r.

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

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

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

44 Wynika z tego, że ustawa nr 289/2002 poważnie zakłóca dobre funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT. Przepisy tej ustawy zmniejszają zasadę neutralności podatkowej przez wprowadzenie istotnych różnic w traktowaniu podatników na terytorium Włoch. Z tego samego względu przepisy te naruszają obowiązek zapewnienia jednolitego poboru podatku we wszystkich państwach członkowskich.

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

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

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

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

49 Jednakże dane liczbowe przytoczone przez Republikę Włoską na swoją obronę, zgodnie z którymi niemal 15% podatników, czyli około 800 000 osób, wniosło o możliwość skorzystania z abolicji podatkowej w 2001 r., dowodzą, że ze względu na swój rozmiar środek ten nie może być traktowany jako mający ograniczony zakres, niezależnie od podanych przez to państwo członkowskie przypadków, w których jego stosowanie jest wykluczone.

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

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

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

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

W przedmiocie kosztów

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

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

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

Republika Włoska uchybia zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 2 i 22 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku oraz na mocy art. 10 WE.

2) Republika Włoska zostaje obciążona kosztami postępowania.

Podpisy

* Język postępowania: włoski.