

Wydanie tymczasowe

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:

Mauro Scialdone

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, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Galluzzo i E. De Bonisa, avvocati dello Stato,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega 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,
- 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 Mauro Scialdone za niedokonanie, 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 działaniem lub zaniechaniem dotyczącym:

- wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, niecisłych 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, w szczególności 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

by? ustalona na poziomie wy?szym ni? 50 000 [EUR]”.

Dyrektywa VAT

5 Artyku? 2 ust. 1 dyrektywy VAT okre?la transakcje opodatkowane VAT.

6 Artyku? 206 tej dyrektywy stanowi:

„Ka?dy podatnik zobowi?zany do zap?aty VAT musi zap?aci? kwot? netto VAT w momencie sk?adania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e ustali? inny termin zap?aty tej kwoty lub pobra? zaliczki od tej kwoty”.

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

„Ka?dy podatnik sk?ada deklaracj? VAT zawieraj?c? wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty nale?nych odlicze?, w??czaj?c w to, o ile jest to niezb?dne do ustalenia podstawy opodatkowania, ca?kowit? warto?? transakcji odnosz?cych si? do tego podatku i do tych odlicze? oraz warto?? transakcji zwolnionych”.

8 Artyku? 273 tej?e dyrektywy przewiduje:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem r?ownego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskim przez podatnik?w oraz pod warunkiem, ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic.

[...]”.

Prawo w?oskie

9 Artyku? 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 niemaj?cych charakteru karnego w dziedzinie podatk?w bezpo?rednich, podatku od warto?ci 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 „dekretem ustawodawczym nr 471/97”), ma nast?puj?ce brzmienie:

„Kto w wyznaczonym terminie nie uiszcza, w ca?o?ci lub w cz??ci, zaliczek, p?atno?ci okresowych, wyr?wnania lub salda podatkowego wynikaj?cego z deklaracji, po odliczeniu w tych wypadkach kwoty p?atno?ci okresowych i zaliczek, chocia?by nie zosta?y one uiszczone, podlega sankcji administracyjnej wynosz?cej 30% ka?dej z niezap?aconych kwot, nawet je?eli w nast?pstwie sprostowania b??d?w materialnych lub b??d?w w obliczeniach stwierdzonych przy kontroli deklaracji rocznej oka?e si?, ?e kwota podatku jest wy?sza lub ?e kwota podlegaj?cej odliczeniu nadwy?ki jest ni?sza. [...]”.

10 Artyku? 10 bis, zatytu?owany „Brak zap?aty zaliczek nale?nych lub po?wiadczonych” 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 przepis?w dotycz?cych przest?pstw w zakresie podatk?w dochodowych i podatku od warto?ci 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 maj?cej zastosowanie w czasie pope?nienia czynów b?d?cych przedmiotem post?powania g?ównego, do dnia 21 pa?dziernika 2015 r. w??cznie, stanowi?:

„Kto w terminie przewidzianym do z?o?enia rocznej deklaracji podatkowej p?atnika podatku nie wp?aca zaliczek wynikaj?cych z za?wiadczenia wydawanego podatnikom, w kwocie przekraczaj?cej 50 000 EUR za ka?dy okres rozliczeniowy, podlega karze pozbawienia wolno?ci od sze?ciu miesi?cy do dwóch lat”.

11 W tym samym okresie art. 10 ter tego dekretu ustawodawczego, zatytu?owany „Brak zap?aty VAT”, stanowi?:

„Przepis art. 10 bis znajduje zastosowanie w przewidzianych w nim granicach do ka?dego, kto nie zap?aci? [VAT] nale?nego na podstawie rocznej deklaracji w terminie zap?aty zaliczki dotycz?cej nast?pnego okresu rozliczeniowego”.

12 Artyku? 13 tego dekretu ustawodawczego, zatytu?owany „Okoliczno?? ?agodz?ca. Sp?ata zaleg?o?ci podatkowej”, w ust. 1 przewidywa?:

„Kary przewidziane za przest?pstwa okre?lone w niniejszym dekrete ulegaj? obni?eniu do jednej trzeciej [...], je?eli przed og?oszeniem rozpocz?cia przewodu s?dowego w pierwszej instancji zaleg?o?ci podatkowe wype?niaj?ce znamiona tych przest?pstw zosta?y sp?acone [...]”.

13 Dekret ustawodawczy nr 74/2000 zosta? 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 wrze?nia 2015 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 233 z dnia 7 pa?dziernika 2015 r., zwany dalej „dekretom ustawodawczym nr 158/2015”), ze skutkiem od dnia 22 pa?dziernika 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 z?o?enia rocznej deklaracji p?atnika podatku nie wp?aca zaliczek wynikaj?cych z tej deklaracji lub z za?wiadczenia wydawanego podatnikom, w kwocie przekraczaj?cej 50 000 EUR za ka?dy okres rozliczeniowy, podlega karze pozbawienia wolno?ci od sze?ciu miesi?cy do dwóch lat”.

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

„Kto w terminie przewidzianym do wp?aty zaliczki za kolejny okres rozliczeniowy nie wp?aca [VAT] nale?nego na podstawie deklaracji rocznej w kwocie przekraczaj?cej 250 000 EUR za ka?dy okres rozliczeniowy, podlega karze pozbawienia wolno?ci od sze?ciu miesi?cy do dwóch lat”.

16 Artyku? 13 dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w brzmieniu zmienionym dekretem ustawodawczym nr 158/2015, zatytu?owany „Przes?anka niekaralno?ci. Sp?ata zaleg?o?ci podatkowej”, ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. Przest?pstwa, o których mowa w art. 10 bis, 10 ter [...] nie podlegaj? karze, je?eli przed og?oszeniem rozpocz?cia przewodu s?dowego w pierwszej instancji zaleg?o?ci podatkowe, wraz z na?o?onymi sankcjami administracyjnymi oraz odsetkami, zostan? uregulowane poprzez

dokonanie zapłaty należnych kwot w pełnej wysokości, także w wyniku szczególnych procedur pojednawczych i procedur zgody na przyjęcie ocen 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, jeżeli 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. Scialdone wyroku nakazującego zapłatę grzywny w wysokości 22 500 EUR. Podanie to było oparte na okoliczności, że sporne niedokonanie zapłaty VAT stanowiło przestępstwo przewidziane i zagrożone 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. Scialdone jako jednemu z członków zarządu 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. Scialdone, jako normy względniejsze dla sprawcy. W konsekwencji sporne czyny nie stanowiły 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 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 uzgodnili 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 tym prawem, sąd ten uważa się za zobowiązanego do ich niestosowania i zastosowania pierwotnej wersji dekretu ustawodawczego nr 74/2000, tak i 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 mia? zastosowanie zarówno do braku zap?aty podatku dochodowego pobieranego u ?ród?a, jak i do braku zap?aty VAT. Natomiast od zmiany dekretu ustawodawczego nr 74/2000 dekretem ustawodawczym nr 158/2015 próg ten wynosi 150 000 EUR w wypadku braku zap?aty rzeczono?ego podatku u ?ród?a, zgodnie z nowym art. 10 bis, a 250 000 EUR w wypadku braku zap?aty zadeklarowanego VAT, zgodnie z nowym art. 10 ter. S?d ów ma w?tpliwo?ci, czy taka ró?nica jest zgodna z wymogami wynikaj?cymi z art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 TFUE, a tak?e dyrektywy VAT, poniewa? jego zdaniem skutkuje ona lepsz? ochron? finansowych interesów krajowych w stosunku do ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej.

22 Z drugiej strony z tych przepisów i konwencji PIF s?d ów wnioskuje, ?e pa?stwa cz?onkowskie mog? by? zobowi?zane do sankcjonowania braku zap?aty VAT, takiego jak sporny w post?powaniu g?ównym, karami pozbawienia wolno?ci, je?eli niezap?acona kwota przekracza 50 000 EUR. Gdyby tak by?o, art. 10 ter dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w wersji zmienionej dekretem ustawodawczym nr 158/2015, nie by?by zgodny z prawem Unii, poniewa? sankcja przewidziana w tym artykule ma zastosowanie tylko do braku zap?aty kwoty równej lub przekraczaj?cej 250 000 EUR. Z podobnych wzgl?dów s?d ten ma w?tpliwo?ci, czy przes?anka niekaralno?ci 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 powy?szych okoliczno?ciach Tribunale di Varese (s?d rejonowy w Varese) postanowi? zawiesi? post?powanie i przed?o?y? Trybuna?owi nast?puj?ce pytania prejudycjalne:

„1) Czy prawo [Unii], a w szczególno?ci art. 4 ust. 3 TUE w zwi?zku z art. 325 TFUE oraz przepisami dyrektywy [VAT], które przewiduj? obowi?zek ujednolicenia przez pa?stwa cz?onkowskie polityki nak?adania sankcji, mo?e by? interpretowane w ten sposób, ?e stoi na przeszkodzie promulgacji przepisu prawa krajowego, przewiduj?cego, ?e przes?ank? czynu zabronionego, jakim jest niedokonanie zap?aty VAT, jest przekroczenie progu pieni??nego wy?szego ni? ten, który ustanowiony zosta? w zwi?zku z niedokonaniem zap?aty podatku bezpo?redniego od dochodów?

2) Czy prawo [Unii], a w szczególno?ci art. 4 ust. 3 TUE w zwi?zku z art. 325 TFUE oraz przepisami dyrektywy [VAT], które nak?adaj? obowi?zek ustanowienia przez pa?stwa cz?onkowskie skutecznych, odstraszaj?cych i proporcjonalnych sankcji celem ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, mo?e by? interpretowane w ten sposób, ?e stoi na przeszkodzie promulgacji przepisu prawa krajowego, wy??czaj?cego karalno?? oskar?onego (b?d?cego zarz?dc?, prawnym przedstawicielem, upowa?nionym do pe?nienia funkcji w zakresie kwestii podatkowych lub wspó?dzia?aj?cym w czynie niedozwolonym), w sytuacji gdy podmiot posiadaj?cy osobowo?? prawn?, reprezentowany przez oskar?onego, dokona? spó?nionej zap?aty podatku oraz sankcji administracyjnych nale?nych tytu?em VAT – pomimo ?e nast?pi?o ju? ustalenie podatku oraz wszcz?te zosta?o post?powanie karne, wniesiony zosta? akt oskar?enia, dochowano wymogu kontradiktoryjno?ci – ale nie dosz?o jeszcze do rozpocz?cia przewodu s?dowego, w systemie, który na rzeczono?ego zarz?dc?, przedstawiciela prawnego lub osob? przez nich upowa?nion? lub wspó?dzia?aj?c? w czynie niedozwolonym nie nak?ada kary ani ?adnej innej sankcji karnej, nawet w trybie administracyjnym?

3) Czy poj?cie czynu zabronionego – oszustwa, uregulowane w art. 1 konwencji PIF, nale?y interpretowa? w taki sposób, ?e obejmuje ono tak?e niedokonanie zap?aty oraz cz??ciow? lub spó?nion? zap?at? [VAT], oraz w zwi?zku z tym, czy art. 2 tej?e konwencji zobowi?zuje pa?stwo cz?onkowskie do na?o?enia kary pozbawienia wolno?ci za niedokonanie zap?aty oraz cz??ciow? lub spó?nion? zap?at? VAT w kwocie przekraczaj?cej 50 000 EUR? W przypadku odpowiedzi przecz?cej nale?y zada? pytanie, czy przepis art. 325 TFUE, który zobowi?zuje pa?stwa cz?onkowskie – tak?e w odniesieniu do sankcji karnych – do na?o?enia odstraszaj?cych,

proporcjonalnych i skutecznych sankcji, naleŹy interpretowaŹ w ten sposób, Źe stoi on na przeszkodzie krajowym przepisom, które zwalniajŹ z odpowiedzialnoŹci karnej oraz administracyjnej zarzŹdców i prawnych przedstawicieli osób prawnych, lub osoby przez nich upowaŹnione do dziaŹania i osoby wspóŹdziaŹajŹce w czynie niedozwolonym, za niedokonanie zapŹaty oraz czŹŹciowŹ lub spóŹnionŹ zapŹatŹ VAT w odniesieniu do kwót przekraczajŹcych trzykrotnie lub piŹciokrotnie minimalne progi ustanowione w przypadku oszustwa w wysokoŹci 50 000 EUR[?]”.

W przedmiocie pytaŹ prejudycjalnych

W przedmiocie pytaŹ pierwszego i trzeciego

Uwagi wstŹpne

24 Poprzez pytania pierwsze i trzecie, które naleŹy zbadaŹ Źcznie, sŹd odsyŹajŹcy w istocie dŹŹy do ustalenia, czy prawo Unii, w szczególnoŹci art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, dyrektywa VAT oraz konwencja PIF, sprzeciwiajŹ siŹ przepisom krajowym, które z jednej strony przewidujŹ, Źe niedokonanie w ustawowo wyznaczonych terminach zapŹaty VAT wynikajŹcego z deklaracji rocznej za dany rok podatkowy stanowi przestŹpstwo zagroŹone karŹ pozbawienia wolnoŹci wyŹŹcznie wtedy, gdy kwota niezapŹaconego VAT przekracza próg penalizacji wynoszŹcy 250 000 EUR, a z drugiej strony przewiduje próg penalizacji wynoszŹcy 150 000 EUR za przestŹpstwo niedokonania zapŹaty podatku dochodowego pobieranego u ŹródŹa.

25 W tym wzglŹdzie naleŹy przypomnieŹ, Źe dyrektywa VAT nie harmonizuje sankcji majŹcych zastosowanie w zakresie VAT. Dziedzina ta co do zasady naleŹy do kompetencji paŹstw czŹonkowskich.

26 NastŹpnie, przede wszystkim z art. 2 i 273 dyrektywy VAT w zwiŹzku z art. 4 ust. 3 TUE wynika, Źe paŹstwa czŹonkowskie sŹ zobowiŹzane podjŹŹ wszelkie dziaŹania ustawodawcze i administracyjne niezbŹdne do zapewnienia na ich terytorium poboru w peŹnej wysokoŹci naleŹnego VAT i zwalczania przestŹpczoŹci podatkowej (wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, CŹ524/15, EU:C:2018:197, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Z kolei art. 325 ust. 1 TFUE zobowiŹzuje paŹstwa czŹonkowskie do zwalczania naduŹyŹ finansowych i wszelkich innych nielegalnych dziaŹaŹ naruszajŹcych interesy finansowe Unii za pomocŹ skutecznych i odstraszajŹcych Źrodków. Interesy finansowe Unii obejmujŹ w szczególnoŹci wpŹywy pochodzŹce z VAT (wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, CŹ524/15, EU:C:2018:197, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Wreszcie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TrybunaŹu, paŹstwa czŹonkowskie, zachowujŹc prawo doboru sankcji, powinny zapewniŹ, aby naruszenia prawa Unii, w tym zharmonizowane zasady wynikajŹce z dyrektywy VAT, byŹy karane zgodnie z wymogami materialnymi i proceduralnymi analogicznymi do wymogów stosowanych do podobnych pod wzglŹdem charakteru i wagi naruszeŹ prawa krajowego i które w kaŹdym razie nadajŹ sankcjom skuteczny, proporcjonalny i odstraszajŹcy charakter (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 wrzeŹnia 1989 r., Komisja/Grecja, 68/88, EU:C:1989:339, pkt 24; z dnia 8 lipca 1999 r., Nunes i de Matos, CŹ186/98, EU:C:1999:376, pkt 10; a takŹe z dnia 3 maja 2005 r., Berlusconi i in., CŹ387/02, CŹ391/02 i CŹ403/02, EU:C:2005:270, pkt 65).

29 Z powyŹszego wynika, Źe nawet jeŹli sankcje, jakie paŹstwa czŹonkowskie wprowadzajŹ w celu zwalczania naruszeŹ zharmonizowanych zasad w dziedzinie VAT, naleŹŹ do ich autonomii proceduralnej i instytucjonalnej, to jednak jest ona ograniczona nie tylko zasadŹ proporcjonalnoŹci, której stosowanie nie jest przedmiotem niniejszej sprawy, lecz z jednej strony

zasad? równowa?no?ci, która oznacza, ?e sankcje te s? analogiczne do sankcji maj?cych zastosowanie do podobnych pod wzgl?dem charakteru i wagi narusze? prawa krajowego, a z drugiej strony zasad? skuteczno?ci, która wymaga, aby owe sankcje by?y skuteczne i odstraszaj?ce.

30 Na pytania pierwsze i trzecie nale?y zatem odpowiedzie? w ?wietle tych dwóch ostatnich zasad, w pierwszej kolejno?ci badaj?c zasad? skuteczno?ci, a w drugiej – zasad? równowa?no?ci.

W przedmiocie zasady skuteczno?ci

31 Jak wynika z postanowienia odsy?aj?cego, dwa rodzaje sankcji s? przewidziane przez przepisy w?oskie w celu zwalczania braku zap?aty w ustawowo wyznaczonych terminach VAT wynikaj?cego z rocznej deklaracji za dany rok podatkowy. Z jednej strony zgodnie z art. 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 471/97 podatnik uchybiaj?cy obowi?zkowi nara?a si? na ryzyko grzywien, których kwota zasadniczo wynosi 30% nale?nego podatku, oraz odsetek za zw?ok?. Z drugiej strony art. 10 ter dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w wersji zmienionej dekretem ustawodawczym nr 158/2015, przewiduje, ?e je?eli kwota niezap?aconego VAT przekracza próg penalizacji wynosz?cy 250 000 EUR, na osoby fizyczne mo?e zosta? na?o?ona kara pozbawienia wolno?ci od sze?ciu miesi?cy do dwóch lat.

32 Zdaniem s?du odsy?aj?cego prawo Unii mo?e jednak wymaga?, aby kary pozbawienia wolno?ci by?y nak?adane na sprawców takiego braku zap?aty VAT, gdy niezap?acona kwota jest równa lub przekracza 50 000 EUR.

33 W tym wzgl?dzie z pkt 25–29 niniejszego wyroku wynika, ?e niezale?nie od braku harmonizacji, w dacie wyst?pienia okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym, sankcji maj?cych zastosowanie w dziedzinie VAT, zasada skuteczno?ci wymaga, aby pa?stwa cz?onkowskie ustanowi?y skuteczne i odstraszaj?ce sankcje w celu zwalczania narusze? zharmonizowanych zasad w tej dziedzinie oraz ochrony interesów finansowych Unii, nie wymagaj?c jednak co do zasady, aby sankcje te mia?y szczególny charakter.

34 Trybuna? wielokrotnie bowiem orzeka?, ?e w celu zagwarantowania pe?nego poboru wp?ywów z VAT, a przez to zagwarantowania ochrony interesów finansowych Unii, pa?stwom cz?onkowskim przys?uguje swoboda w wyborze maj?cych zastosowanie sankcji, które mog? przybra? form? sankcji administracyjnych, karnych, lub obydwu rodzajów tych sankcji ??cznie (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 tak?e z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, pkt 20).

35 Prawd? jest, ?e Trybuna? orzek? równie?, i? sankcje karne mog? okaza? si? nieodzowne w celu zwalczania w skuteczny i odstraszaj?cy sposób niektórych przypadków powa?nych oszustw w dziedzinie VAT. Zatem w tej dziedzinie pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane do przyj?cia sankcji karnych maj?cych skuteczny i odstraszaj?cy 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 przys?uguj?ca pa?stwom cz?onkowskim jest ponadto ograniczona konwencj? PIF. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 tej konwencji, te same pa?stwa powinny podj?? niezb?dne ?rodki w celu zapewnienia, aby nadu?ycia finansowe naruszaj?ce interesy finansowe Unii, takie jak okre?lone w art. 1 ust. 1 tej konwencji, w tym oszustwa w dziedzinie VAT (wyrok z dnia 8 wrze?nia 2015 r., Taricco i in., C?105/14, EU:C:2015:555, pkt 41), by?y zagro?one przez sankcje karne, w??cznie z – przynajmniej w przypadkach powa?nego nadu?ycia finansowego, czyli dotycz?cych minimalnej kwoty, jakiej pa?stwa cz?onkowskie nie mog? ustali? na poziomie wy?szym ni? 50 000 50 000 EUR – karami polegaj?cymi na pozbawieniu wolno?ci, które mo?e

prowadzi? do ekstradycji.

37 Nale?y jednak stwierdzi?, ?e niedokonanie zap?aty VAT, takie jak sporne w post?powaniu g?ównym, charakteryzuje si? tym, ?e podatnik, po z?o?eniu kompletnej i prawid?owej deklaracji VAT za sporny rok podatkowy, jak przewiduje art. 250 ust. 1 dyrektywy VAT, nie uiszcza VAT wynikaj?cego z tej deklaracji na rzecz skarbu pa?stwa w ustawowo wyznaczonych terminach, wbrew wymogom wynikaj?cym z art. 206 tej dyrektywy.

38 Jak podnosz? wszystkie strony, które przedstawi?y uwagi Trybuna?owi, w zakresie w jakim podatnik nale?yacie wype?ni? swoje obowi?zki w zakresie deklaracji VAT, takie niedokonanie zap?aty owego podatku nie stanowi „nadu?ycia finansowego” w rozumieniu art. 325 TFUE, i to niezale?nie od jego umy?lnego czy nieumy?lnego charakteru.

39 Niedokonanie zap?aty zadeklarowanego VAT nie stanowi „nadu?ycia finansowego” tak?e w rozumieniu konwencji PIF. Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 1 lit. b) tej konwencji, do jej celów „nadu?ycia finansowe” w odniesieniu do przychodów Unii polegaj? na „nieujawnieni[u] informacji z naruszeniem szczególnego obowi?zku” b?d? „wykorzystani[u] lub przedstawieni[u] fa?szywych, nie?cis?ych lub niekompletnych o?wiadcze? lub dokumentów”. Jak bowiem wynika z pkt 37 niniejszego wyroku, takie uchybienia obowi?zkom w zakresie deklaracji nie s? przedmiotem niniejszej sprawy. Co wi?cej, wprawdzie przepis ten dotyczy tak?e „niew?a?ciwego wykorzystania [w sposób stanowi?cy nadu?ycie] korzy?ci uzyskanej zgodnie z prawem”, jednak nale?y stwierdzi?, za rz?dem niemieckim, ?e niedokonanie zap?aty zadeklarowanego VAT w ustawowo wyznaczonych terminach nie przysparza podatnikowi takiej korzy?ci, poniewa? podatek pozostaje nale?ny, a nie dokonuj?c jego zap?aty podatnik stawia si? w sytuacji niezgodnej z prawem.

40 Wynika z tego, ?e ani przyj?ta przez Trybuna? wy?adnia art. 325 ust. 1 TFUE dotycz?ca przypadków nadu?y? finansowych w zakresie VAT, ani konwencja PIF nie maj? zastosowania w wypadku niedokonania zap?aty zadeklarowanego VAT. Zatem przewidziana w art. 2 ust. 1 tej konwencji kwota 50 000 EUR jest pozbawiona znaczenia w takim wypadku.

41 Co wi?cej nale?y zauwa?y?, ?e takie przypadki niedokonania zap?aty zadeklarowanego VAT nie maj? takiej samej wagi jak oszustwa w zakresie tego podatku.

42 Je?li bowiem podatnik prawid?owo spe?ni? swoje obowi?zki w zakresie deklaracji, organ ten ju? w tym momencie dysponuje informacjami niezb?dnymi do okre?lenia kwoty wymagalnego VAT i stwierdzenia ewentualnego braku jego zap?aty.

43 W konsekwencji, nawet je?li sankcje karne mog? by? niezb?dne w celu zwalczania w sposób skuteczny i odstraszaj?cy niektórych przypadków powa?nych oszustw w zakresie VAT, jak przypomniano w pkt 35 niniejszego wyroku, to jednak takie sankcje nie s?, w tej samej wysoko?ci, niezb?dne do zwalczania przypadków niedokonania zap?aty zadeklarowanego VAT.

44 Niemniej jednak te przypadki niedokonania zap?aty, zw?aszcza wynikaj?ce z zachowania podatnika polegaj?cego na wykorzystywaniu na w?asne potrzeby ?rodków odpowiadaj?cych wymagalnemu podatkowi na szkod? skarbu pa?stwa, stanowi? „dzia?ania nielegalne” naruszaj?ce interesy finansowe Unii w rozumieniu art. 325 ust. 1 TFUE, które w konsekwencji wymagaj? stosowania skutecznych i odstraszaj?cych sankcji.

45 Interpretacji tej nie podwa?a argument rz?dów niemieckiego i niderlandzkiego, zgodnie z którym znajduj?cy si? w art. 325 ust. 1 TFUE zwrot „wszelkie inne dzia?ania nielegalne” dotyczy wy?cznie dzia?a? o tym samym charakterze i tej samej wadze co nadu?ycia finansowe. Jak stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 68 i 69 opinii, pojecie „dzia?a? nielegalnych” w potocznym rozumieniu obejmuje czyny niezgodne z prawem, a u?ycie przymiotnika „wszelkie” wskazuje, ?e

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 „działa 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 odstraszającym 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 odstraszające.

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 grzywiny 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 grzywiny mogą skłaniać podatników do rezygnacji z jakichkolwiek prób opóźnienia lub omijania zapłaty VAT, a zatem mają charakter odstraszający. Ponadto owe grzywiny, powiązane z mechanizmem obniżenia i odsetkami za zwłokę, zachęcają uchybiających obowiązków 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 okoliczności, 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 niższych, 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 miały zastosowanie do samego podatnika, lub, jeżeli jest on osobą prawną, do jego podmiotów zarządzających, czy też do jednej z tych dwóch kategorii osób, z zastrzeżeniem, aby nie naruszyły 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 odstraszającego charakteru, jeżeli są nakładane wyjątkowo 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 wyjątkowo 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 rzeczzonego podatku dochodowego pobieranego u źródła.

55 W celu zbadania, czy różnica taka jak istniejąca między progami ustanowionymi, odpowiednio, w art. 10 bis i w art. 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 penalizują te zachowania ustawodawca włoski kierował się tym samym celem, czyli zapewnieniem, aby skarbowi 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 w art. 10 ter dekretu ustawodawczego nr 74/2000, w wersji zmienionej dekretem ustawodawczym nr 158/2015, różni się zarówno znamionami, jak i trudnościami ich wykrycia.

58 Bowiem podczas gdy drugie przestępstwo odnosi się 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 jeżeli 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 jeżeli dwie kategorie przestępstw różni się odmiennymi okolicznościami, które dotyczą zarówno znamion przestępstwa, jak i mniejszej czy większej ścisłości 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 programami ustanowionymi odpowiednio w art. 10 bis i w art. 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 sprzeciwia 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 wyznacznie 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 pierwsze i trzecie pytanie, 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 one 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 wyznacznie 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

* Język postępowania: włoski.