

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MICHALA BOBKA

przedstawiona w dniu 13 lipca 2017 r.(1).

Sprawa C-574/15

Mauro Scialdone

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

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

Spis treści

I. Wprowadzenie

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Karta

2. Artykuł 325 TFUE

3. Konwencja PIF

4. Dyrektywa VAT

5. Rozporządzenie nr 2988/95

B. Prawo włoskie

III. Stan faktyczny, postępowanie i pytania prejudycjalne

IV. Analiza

A. Przepisy prawa Unii mające zastosowanie do niniejszej sprawy

1. Konwencja PIF

a) Konwencja PIF a VAT

b) Pojęcie nadużycia w rozumieniu konwencji PIF

2. Artykuł 325 TFUE

a) W przedmiocie naruszenia interesów finansowych Unii

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

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

3. Dyrektywa VAT i zasada lojalnej współpracy

4. Wniosek czynnikiowy

B. Odpowiedź na pytania prejudycjalne

1. Pierwsza czynniki pytania trzeciego: konwencja PIF

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

a) Czym jest „analogiczny” system krajowy?

b) Czy zróżnicowanie jest uzasadnione?

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

a) Nowa przesłanka wygaśnięcia odpowiedzialności karnej

b) Istotność progu 50 000 EUR ustanowionego w konwencji PIF

c) Wniosek czynnościowy

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

1. Istota zasady legalności: zakaz retroakcji

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

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

V. Wnioski

I. Wprowadzenie

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

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

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

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

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Karta

5. Artykuł 49 karty ustanawia zasady legalności oraz proporcjonalności kar do czynów zabronionych pod groźbą kary. Jego akapit pierwszy stanowi: „nikt nie może zostać skazany za popełnienie czynu polegającego na działaniu lub zaniechaniu, który według prawa krajowego lub prawa międzynarodowego nie stanowi czynu zabronionego pod groźbą kary w czasie jego popełnienia. Nie wymierza się również kary surowszej od tej, którą można było wymierzyć w czasie, gdy czyn zabroniony pod groźbą kary został popełniony. Jeżeli ustawa, która weszła w

życie po popełnieniu czynu zabronionego pod groźbą kary, przewiduje karę łagodniejszą, ta w żadnym razie nie ma zastosowania”.

2. Artykuł 325 TFUE

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

7. Artykuł 325 ust. 2 TFUE stanowi, że „państwa członkowskie podejmują takie same środki do zwalczania nadużyć finansowych naruszających interesy finansowe Unii, jakie podejmują do zwalczania nadużyć finansowych naruszających ich własne interesy finansowe”.

3. Konwencja PIF

8. Artykuł 1 konwencji PIF przewiduje, że:

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

[...]

b) w odniesieniu do przychodów, jakimkolwiek umyślnym działaniem lub zaniechaniem dotyczącym:

- wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, niepełnych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów, które mają na celu bezprawne zmniejszenie środków budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetów zarządzanych przez, lub w imieniu, Wspólnot Europejskich,
- nieujawnienia informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku, w tym samym celu [z tym samym skutkiem],
- niewłaściwego wykorzystania [w sposób stanowiący nadużycie] korzyści uzyskanej zgodnie z prawem, w tym samym celu [z tym samym skutkiem].

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

[...]

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

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

kwota nie może być ustalona na poziomie wyższym niż 50 000 [EUR]”.

4. Dyrektywa VAT

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

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

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

5. Rozporządzenie nr 2988/95

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

B. Prawo włoskie

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

„Artykuł 10a

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

Artykuł 10b

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

15. Artykuł 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego 74/2000 przewidywał zagrożenie sankcji w razie wystąpienia okoliczności zagrożających, powodujących obniżenie kary do jednej trzeciej i wyłączenie kar dodatkowych, jeżeli zobowiązania podatkowe, w tym kary administracyjne, zostały

zaspokojone w drodze zapłaty przed ogłoszeniem rozpoczęcia postępowania w pierwszej instancji.

16. Artykuł 10a i 10b dekretu ustawodawczego 74/2000, na mocy zmian wprowadzonych art. 7 i art. 8 dekretu ustawodawczego nr 158/2015(6), przyjmują następujące brzmienie:

„Artykuł 10a

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

Artykuł 10b

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

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

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

III. Stan faktyczny, postępowanie i pytania prejudycjalne

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

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

21. Ponieważ M. Scialdone jest jedynym członkiem zarządu Siderlaghi Srl, prokurator wszczął postępowanie karne przeciwko niemu jako przedstawicielowi prawnemu spółki w

sprawie braku zapłaty VAT w wyznaczonym terminie. Prokuratura oskarżyła M. Scialdone o popełnienie przestępstwa z art. 10b dekretu ustawodawczego 74/2000. Wniosek do Tribunale di Varese (sądu rejonowego w Varese, Włochy) (sąd odsyłający) o skazanie go na grzywnę w wysokości 22 500 EUR.

22. Po wszczęciu postępowania karnego przeciwko M. Scialdone dekret ustawodawczy 158/2015 znówelizował art. 10a i art. 10b dekretu ustawodawczego 74/2000 i wprowadził przesłankę wygaśnięcia odpowiedzialności karnej na podstawie art. 13 dekretu ustawodawczego 74/2000.

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

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

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

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

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

1) Czy prawo europejskie, a w szczególności art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 325 TFUE oraz przepisami dyrektywy 2006/112/WE, które przewidują obowiązek ujednolicenia przez państwa członkowskie polityki nakładania sankcji, może być interpretowane w ten sposób, że stoi na przeszkodzie promulgacji przepisu prawa krajowego, przewidującego, że przesłankę czynu zabronionego jakim jest niedokonanie zapłaty VAT jest przekroczenie progu pieniężnego wyśszego niż ten, który ustanowiony został w związku z niedokonaniem zapłaty podatku

bezporedniego od dochodów?

2) Czy prawo europejskie, a w szczególności art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 325 TFUE oraz przepisami dyrektywy 2006/112, które nakładają obowiązek ustanowienia przez państwa członkowskie skutecznych, odstraszających i proporcjonalnych sankcji celem ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, może być interpretowane w ten sposób, że stoi na przeszkodzie promulgacji przepisu prawa krajowego, wyznaczającego karalność oskarżonego (bądźcego zarządcy, 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 spółnionej 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 rzeczowego zarządcy, przedstawiciela prawnego lub osoby przez nich upoważnionej lub współdziałającej 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 człłciow? lub spółnion? zapłat? podatku od wartości dodanej, oraz w związku z tym, czy art. 2 tejże konwencji zobowiązuje państwo członkowskie do nałożenie kary pozbawienia wolności za niedokonanie zapłaty oraz człłciow? lub spółnion? zapłat? VAT w kwocie przekraczającej 50 000 EUR?

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

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

IV. Analiza

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

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

A. Przepisy prawa Unii mające zastosowanie do niniejszej sprawy

1. Konwencja PIF

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

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

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

a) Konwencja PIF a VAT

34. W wyroku Taricco Trybunał stwierdził, że pojęcie „nadużycia” zdefiniowane w art. 1 konwencji PIF „obejmuje wpływy pochodzące z zastosowania jednolitej stawki podatku do zharmonizowanej podstawy opodatkowania podatkiem VAT ustalonej według zasad Unii”(8).

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

36. Nie zgadzam się z argumentem, że sprawozdanie wyjaśniające z 1997 r. stanowi „wykładni autentyczny” konwencji zawartej między państwami członkowskimi dwa lata wcześniej. W moim przekonaniu argumenty rzędu niderlandzkiego mogą zostać oddalone bez wypowiedzania się przez Trybunał na temat zwołanej kwestii roli konwencji wiedeńskiej w wykładni konwencji pomiędzy państwami członkowskimi(12)

37. Z pewnością zgadam się z rzędem niderlandzkim, gdy podnosi on, tytułem ogólnego zastrzeżenia, że w porządku prawnym Unii wola lub zamiar autora aktu odgrywa pewną rolę w jego wykładni(13). Taki zamiar prawodawcy może zostać wyrażony w ramach tego samego dokumentu, jak jest to w przypadku preambuły, lub w odrębnym dokumencie. Na przykład, w przeszłości Trybunał odwoływał się do prac przygotowawczych(14), deklaracji załączonych do traktatów(15) lub niektórych dokumentów wyjaśniających w celu dokonania wykładni prawa pierwotnego(16).

38. Jednakże dwa elementy muszą być obecne, aby takie dokumenty lub wypowiedzi były postrzegane jako wyraz woli autorów: instytucjonalny i temporalny. W sensie instytucjonalnym takie dokumenty powinny być dyskutowane lub zatwierdzane przez te same strony lub organy, która przyjął dany akt w postaci końcowej lub brał udział w jego przyjęciu. W sensie temporalnym, aby można było stwierdzić, że dokumenty takie rzeczywiście odzwierciedlają

intencje autorów podczas procesu decyzyjnego, powinny one normalnie zostać sporządzone albo w trakcie opracowywania aktu albo najpóźniej w momencie jego przyjęcia.

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

40. Okoliczności, że nie można uznać, iż sprawozdanie wyjąniące posiada walor wykadni „autentycznej” w niniejszej sprawie, nie wyklucza jednak, że takie sprawozdanie wyjąniące może posiadać pewną siłę oddziaływania. Sprawozdanie wyjąniące zostało bowiem przyjęte przez instytucję odpowiedzialną za przygotowanie projektu, który został przedłożony państwom członkowskim jako umawiającym się stronom(18). W podobnych sytuacjach Trybunał opiera się na sprawozdaniach wyjąniących w różnych przypadkach w przeszłości(19). W szczególności wzięte pod uwagę sprawozdania wyjąniące sporządzone przez Radę w odniesieniu do konwencji, które – tak jak konwencja PIF – zostały przyjęte na podstawie art. K.3 TUE(20).

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

42. Jak już klarownie wyjaśnił to rzecznik generalny J. Kokott w opinii w sprawie Taricco(21), do takiego właśnie rezultatu Trybunał doszedłby, gdyby przychylił się do argumentu przedstawionego przez rząd niderlandzki.

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

44. W konsekwencji sprawozdanie wyjąniące nie może zostać wykorzystane jako argument na rzecz istotnej zmiany zakresu stosowania przepisu w sposób niezgodny z jego brzmieniem, systematyką i celami określonymi w konwencji PIF. Wyłączenie jednego elementu systemu zasobów finansowych Unii z zakresu stosowania konwencji PIF na podstawie tego typu

sprawozdania wykraczałoby daleko poza samo „wyjaśnienie”. W rzeczywistości prowadziłoby ono do modyfikacji zakresu stosowania konwencji PIF.

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

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

b) *Pojęcie nadużycia w rozumieniu konwencji PIF*

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

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

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

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

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

2. *Artykuł 325 TFUE*

52. Artykuł 325 TFUE stanowi konsolidację zadań Unii oraz państw członkowskich w celu ochrony interesów finansowych Unii. Określa on również kompetencje Unii w tej dziedzinie.
53. Artykuł 325 ust. 1 TFUE nakłada na Unię i państwa członkowskie obowiązek zwalczania *nadużyć finansowych i wszelkich innych działań nielegalnych* naruszających interesy finansowe Unii za pomocą środków, które zarówno mają skutek odstraszający, jak i są skuteczne. Artykuł 325 ust. 2 TFUE stanowi, iż państwa członkowskie podejmują takie same środki do zwalczania *nadużyć finansowych* naruszających interesy finansowe Unii, jakie podejmują do zwalczania nadużyć finansowych naruszających ich własne interesy finansowe.
54. Między stronami, które przedstawiły uwagi, istnieje rozbieżność co do stosowania art. 325 ust. 1 i 2 TFUE w niniejszej sprawie.
55. Rząd niemiecki twierdzi, iż ust. 1 i 2 art. 325 TFUE nie mają zastosowania. Jest tak, po pierwsze, dlatego, że interesy finansowe Unii nie zostały naruszone, ponieważ VAT został zadeklarowany prawidłowo. Po drugie, przestępstwo rozpatrywane w niniejszej sprawie nie jest tego objęte zakresem stosowania art. 325 ust. 2 TFUE, gdyż odnosi się on jedynie do „nadużycia”. Po trzecie, przestępstwo to również nie jest objęte art. 325 ust. 1 TFUE, ponieważ postanowienie to należy interpretować w sposób systematyczny w tym sensie, że „inne działania nielegalne”, do których się on odnosi, dotyczą jedynie do czynów noszących znamiona nadużycia o podobnej wadze. Rząd niemiecki zajmował podczas rozprawy podobne stanowisko.
56. Rząd włoski wyjaśnił podczas rozprawy, że ust. 1 i 2 art. 325 TFUE nie mają zastosowania do przestępstwa, którego dotyczy niniejsza sprawa. Wynika to z faktu, że czyn, o którym mowa w art. 10b dekretu ustawodawczego 74/2000, nie może być uznany za czyn o charakterze nadużycia w rozumieniu konwencji PIF.
57. Komisja jest przeciwnego zdania. Twierdzi, że art. 325 ust. 2 TFUE musi być interpretowany w sposób szeroki. Obejmuje on pojęcie „innych działań nielegalnych” w rozumieniu art. 325 ust. 1 TFUE, które z kolei obejmuje przestępstwa lub nieprawidłowości niemające charakteru nadużycia.
58. Moim zdaniem, prawidłowa wykładnia art. 325 ust. 1 i 2 TFUE znajduje się w powyższej drogi między tymi stanowiskami. Po pierwsze, przestępstwo będące przedmiotem niniejszej sprawy może naruszać interesy finansowe Unii (czyli a). Po drugie, przestępstwo to należy do zakresu art. 325 ust. 1 TFUE, lecz do zakresu art. 325 ust. 2 TFUE już nie (czyli b). Po trzecie, obowiązek wprowadzenia środków ochrony interesów finansowych Unii, analogicznych do tych, jakie podejmują do ochrony ich własnych interesów finansowe wynika nie tylko z art. 325 ust. 2 TFUE, lecz również z wykładni art. 325 ust. 1 TFUE w związku z art. 4 ust. 3 TUE (czyli c).
- a) *W przedmiocie naruszenia interesów finansowych Unii*
59. Trybunał wyjaśnił już, że zakres pojęcia „interesy finansowe Unii” jest szeroki. Należy do niego wydatki i dochody w ramach budżetu Unii oraz te, które należą do budżetów innych organów i instytucji ustanowionych w traktatach(26). Wpływy pochodzące z zastosowania jednolitej stawki podatku do zharmonizowanej podstawy opodatkowania VAT ustalonej według zasad Unii są objęte zasobami własnymi UE. Na tej podstawie Trybunał stwierdził, że istnieje bezpośredni związek między poborem zgodnie z obowiązującym prawem Unii należności z tytułu VAT a wpłatą do budżetu Unii środków pochodzących z tego podatku: „wszelkie braki w poborze owych wpływów mogą powodować uszczuplenie wskazanych środków budżetowych”(27).
60. Trybunał uznał w ten sposób, że z ochrony interesów finansowych Unii zgodnie z art. 325

TFUE(28)powi?zane s? nie tylko sankcje podatkowe i post?powania karne zwi?zane z oszustwami podatkowymi dotycz?cymi nieprawdziwych informacji na temat podatku VAT(29), lecz bardziej ogólnie prawid?owy pobór VAT. Nast?pnie Trybuna? potwierdzi?, ?e ?rodki krajowe dotycz?ce przest?pstw w dziedzinie VAT, które zmierzaj? do zapewnienia prawid?owego poboru tego podatku, takie jak przepisy prawa w?oskiego dotycz?ce zap?aty VAT, b?d?ce przedmiotem sporu w niniejszej sprawie, stanowi? implementacj? art. 325 TFUE w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty(30).

61. Przest?pstwo rozpatrywane w niniejszej sprawie dotyczy *braku* p?atno?ci. Mo?na zatem podnie?? argument, ?e interesy finansowe Unii nie zosta?y tak naprawd? naruszone: p?atno?? jest opó?niona, ale jednak nast?pi. Wzi?wszy pod uwag? obowi?zek zap?aty odsetek od kwoty nale?nego podatku w momencie jego zap?acenia przychody Unii w ostatecznym rozrachunku nie powinny by? naruszone. Zatem takie przest?pstwo nie mo?e by? obj?te art. 325 ust. 1 TFUE.

62. Nale?y podkre?li?, ?e przest?pstwo to nie dotyczy jedynie *opó?nionych* p?atno?ci, lecz, bardziej ogólnie, *braku* p?atno?ci, niezale?nie od powodu. Nale?na kwota mo?e faktycznie zosta? zap?acona pó?niej, lecz mo?e te? nie zosta? zap?acona w ogóle. W ka?dym razie, kwoty te po prostu nie zosta?y zap?acone. Zdrowy rozs?dek wskazuje, ?e nieotrzymanie przez kogo? pieni?dzy ma bez w?tpienia wp?yw na jego interesy finansowe, zw?aszcza ?e, jak s?uszenie podkre?la Komisja, przest?pstwo ma miejsce dopiero po osi?gni?ciu okre?lonego progu, którego nie mo?na nazwa? nieistotnym ani marginalnym.

63. Zatem stanowisko rz?du niemieckiego, ?e „opó?nienie w p?atno?ci” VAT nie mo?e naruszy? interesów finansowych Unii, poniewa? VAT by? prawid?owo zadeklarowany, nie mo?e zosta? uwzgl?dnione.

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

64. Z uwagi na swoj? z?o?on? genez? prawodawcz?(31) art. 325 TFUE prawdopodobnie nie jest najpro?ciej sformu?owanym postanowieniem Traktatu.

65. Kluczowym elementem szeroko dyskutowanym w niniejszej sprawie jest ró?nica w brzmieniu pomi?dzy pierwszym tiret i drugim tiret art. 325 TFUE. Artyku? 325 ust. 1 TFUE odnosi si? zarówno do „nadu?ycia”, jak i do „innych dzia?a? nielegalnych”. Artyku? 325 ust. 2 TFUE odnosi si? jedynie do „nadu?ycia”.

66. ?adne z tych poj?? nie jest zdefiniowane w traktatach. Poj?cie nadu?ycia powinno by? interpretowane jako autonomiczne poj?cie prawa Unii w ?wietle ogólnego celu art. 325 TFUE, polegaj?cego na zapewnieniu solidnych ram ochronnych interesom finansowym Unii(32). Zakres tego poj?cia nie musi koniecznie odpowiada? definicji nadu?ycia w krajowych przepisach karnych(33). Poj?cie „nadu?ycia” w konwencji PIF, do którego Trybuna? odnosi si? w wyroku w sprawie Taricco(34), stanowi u?yteczn? wskazówk? w tym wzgl?dzie, poniewa? jest to pierwsza jego definicja w prawie Unii. Jednak?e poj?cie nadu?ycia w art. 325 TFUE nie musi by? ograniczone do poj?cia istniej?cego w konwencji PIF lub w prawie wtórnym(35). Ogólne poj?cie „nadu?ycia” w art. 325 TFUE mo?e równie? obejmowa? w szczególnym obszarze VAT, celowe dzia?anie lub zaniechanie, które ma na celu uzyskanie nienale?nej korzy?ci gospodarczej lub podatkowej, ze szkod? dla interesów finansowych Unii(36).

67. Jednak Trybuna? potwierdzi?, ?e opó?nienie zap?aty VAT nie mo?e samo w sobie by? zrównane z uchylaniem si? od opodatkowania lub oszustwem podatkowym czy nadu?yciem(37).

68. Poj?cie „wszelkich innych dzia?a? nielegalnych”, do którego odwo?uje si? art. 325 ust. 1 TFUE, jest niew?tpliwie poj?ciem szerszym ni? nadu?ycie. W potocznym rozumieniu poj?cie to

może obejmować wszelkie czyny nielegalne, czyli niezgodne z prawem, które naruszają interesy finansowe Unii.

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

70. Jednakże pojęcie „inne działania nielegalne” nie jest obecne w art. 325 ust. 2 TFUE, który ustanawia jedynie obowiązek państw członkowskich podejmowania takich samych środków do zwalczania nadużyć finansowych naruszających interesy finansowe Unii, jakie podejmują do zwalczania nadużyć finansowych naruszających ich własne interesy finansowe. Istnieje dwie możliwości interpretowania owej różnicy w brzmieniu.

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

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

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

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

74. Nawet gdyby uznać, że art. 325 ust. 2 TFUE nie ma zastosowania w niniejszej sprawie, istnieje jeszcze horyzontalnie stosowana zasada lojalnej współpracy zawarta w art. 4 ust. 3 TUE. Zasada ta, interpretowana w związku z ogólnym obowiązkiem wynikającym z art. 325 ust. 1 TFUE, oznacza obowiązek podjęcia środków przeciwko nielegalnym działaniom naruszającym interesy

finansowe Unii, zgodnie z warunkami analogicznymi do tych, które mają zastosowanie w odniesieniu do nielegalnych działań naruszających krajowe interesy finansowe.

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

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

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

3. Dyrektywa VAT i zasada lojalnej współpracy

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

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

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

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

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

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

4. Wniosek końcowy

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

B. Odpowiedź na pytania prejudycjalne

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

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

1. Pierwsza cztery pytania trzeciego: konwencja PIF

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

88. Odpowiedź brzmi „nie”. Jak wyjaśniłem powyżej w pkt 48–51 niniejszej opinii, konwencja PIF nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie. Zgodnie z moim rozumieniem, nie można

dokona? subsumpcji przest?pstwa rozpatrywanego w niniejszej sprawie do nadu?ycia z art. 1 ust. 1 lit. b) tej?e konwencji.

89. Proponuj? zatem, aby na cz??? pierwsz? pytania trzeciego udzieli? nast?puj?cej odpowiedzi: poj?cie nadu?ycia w art. 1 ust. 1 lit. b) konwencji PIF nie obejmuje przest?pstwa, takiego jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, polegaj?cego na braku zap?aty prawid?owo zadeklarowanego VAT w terminie wyznaczonym przez ustaw?.

2. *W przedmiocie pytania pierwszego: zr?nicowane progi i obowi?zek ustanowienia r?wnowa?nych sankcji*

90. Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy zmierza do ustalenia, czy art. 10b dekretu ustawodawczego 74/2000 (zmieniony dekretem ustawodawczym 158/2015), który ustanawia wy?szy próg penalizacji w odniesieniu do braku zap?aty podatku VAT (250 000 EUR), ni? w przypadku podatku u ?ród?a (150 000 EUR), jest zgodny z prawem Unii.

91. Pytanie to dotyczy, zasadniczo, obowi?zku ustanowienia sankcji za naruszenia prawa Unii analogicznych lub r?wnowa?nych do tych, które s? przewidziane dla por?wnywalnych narusze? prawa krajowego. W kontek?cie niniejszej sprawy obowi?zek ten wynika z art. 4 ust. 3 TUE w zwi?zku z art. 325 ust. 1 TFUE i z wy?ej wymienionych przepisów dyrektywy VAT.

92. Powo?uj?c si? konkretnie na zasad? lojalnej wsp?pracy, wyra?on? w art. 4 ust. 3 TUE, Trybuna? stwierdzi?, ?e pa?stwa cz?onkowskie musz? zapewni?, i? naruszenia prawa Unii s? karane na podstawie formalnych i materialnych przes?anek „analogicznych do tych, które maj? zastosowanie do naruszenia przepisów krajowych o podobnym charakterze i wadze [...]”. Co wi?cej, organy krajowe powinny dzia?a? w odniesieniu do narusze? prawa Unii „z tak? sam? staranno?ci?, jak ta, któr? stosuj? przy egzekwowaniu odpowiednich przepisów krajowych”(49).

a) *Czym jest „analogiczny” system krajowy?*

93. Trudno?? w niniejszej sprawie polega na znalezieniu punktu odniesienia, zgodnie z którym nale?y skonkretyzowa? obowi?zek ustanowienia analogicznych sankcji. Jakie naruszenia przepisów krajowych mo?na uzna? za naruszenia o *podobnym* charakterze i wadze? Jakie inne krajowe ramy prawne mog? stanowi? punktu odniesienia w niniejszej sprawie?

94. Z uwag przedstawionych Trybuna?owi wynika, ?e zr?nicowane progi ustanowione przez dekret ustawodawczy 158/2015 nie naruszaj? obowi?zku ustanowienia sankcji analogicznych lub r?wnowa?nych. Powody doj?cia do takiego wniosku s? jednak ró?ne.

95. Rz?d w?oski twierdzi, ?e oba przest?pstwa s? ca?kowicie niepor?wnywalne. Komisja wskazuje, ?e zr?nicowane progi ustanowione w art. 10a i 10b dekretu ustawodawczego 74/2000 s? por?wnywalne, ale ró?nica ta mo?e by? uzasadniona. Rz?d austriacki podnosi bardziej niespotykany argument twierdz?c, ?e dziedzina VAT z definicji nie mo?e sprawia? ?adnych trudno?ci w odniesieniu do obowi?zku ustanowienia r?wnowa?nych sankcji. VAT stanowi przychód zarówno dla pa?stw cz?onkowskich, jak i dla Unii. W zwi?zku z tym interesy finansowe Unii w zakresie VAT s? zawsze chronione w dok?adnie ten sam sposób, co krajowe interesy finansowe.

96. W niniejszej sprawie oceny sankcji analogicznych sprowadza si? zasadniczo do ustalenia, czy system VAT mo?e by? por?wnywany z podatkami bezpo?rednimi dla celów konkretyzacji obowi?zku ustanowienia analogicznych sankcji.

97. Można w tym względzie wyobrazić sobie dwie koncepcje.

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

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

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

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

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

103. W każdym razie tak szerszą koncepcję Trybunał przyjął już w wyroku Taricco. Udzielał sądowi krajowemu wskazówek na temat przeprowadzenia oceny tych równoważności systemów w odniesieniu do terminów przedawnienia w sprawach związanych z unikaniem płacenia VAT. Trybunał odniósł się do terminów przedawnienia mających zastosowanie do podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych(53).

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

105. Nie widzę zatem żadnej szczególnej trudności logicznej, aby przyjąć, że art. 10a jest przepisem „analogicznym” do art. 10b dekretu ustawodawczego 74/2000. Oba przepisy są porównywalne. Pojawia się w tej sytuacji kolejne zagadnienie, czy zróznicowany próg przewidziany w obu tych przepisach może zostać uzasadniony.

b) *Czy zróznicowanie jest uzasadnione?*

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

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

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

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

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

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

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

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

114. W rezultacie uważam, że art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 325 ust. 1 TFUE i dyrektywą VAT

nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, które do celów określenia karalnego charakteru czynu polegającego na braku zapłaty podatku w terminie ustawowym ustanawiają próg pieniężny, który jest wyższy w odniesieniu do podatku VAT, niż próg przewidziany dla podatku u źródła.

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

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

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

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

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

a) *Nowa przesłanka wygaśnięcia odpowiedzialności karnej*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

128. Na tym etapie dobrze byłoby zrobić krok do tyłu i spróbować dojrzeć całość lasu, a nie tylko poszczególne drzewa. Jaki jest cel penalizacji opóźnienia w zapłacie kwot należnych skarbowi państwa? W przeciwieństwie, być może, do innych czynów przestępnych, w przypadku których nie da się naprawić wyrządzonej szkody, i gdzie zasadniczym celem sankcji jest ukaranie i odmiana przestępcy, w odniesieniu do przestępstw skarbowych i podatkowych celem jest również wykorzystanie groźby zastosowania sankcji karnych w celu wymuszenia płatności w konkretnym przypadku i przez to zapewnienia poszanowania prawa ogólnie w przyszłości. Innymi słowy, penalizacja nie stanowi celu samego w sobie. Innym możliwym celem sankcji jest zagwarantowanie solidności podatkowej i wymuszenie przestrzegania prawa podatkowego. Jeżeli

zaakceptuje się to rozumowanie, to fakt, że przestępcy dano ostatni szansę naprawienia swych błędów przed rozpoczęciem przewodu sądowego, w istocie nie pogarsza skuteczności egzekucji, a wręcz przeciwnie(65).

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

130. Należy przypomnieć, że w przeszłości Trybunał uznał, że system sankcji progresywnych może skłaniać do wywiżywania się z obowiązku zapłaty(66). Uznał również odsetki za sankcją odpowiednią w sprawach dotyczących naruszeń o charakterze formalnym(67).

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

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

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

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

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

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

c) *Wniosek częściowy*

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

- z odpowiedzialności karnej i administracyjnej za niedokonanie zapłaty prawidłowo zadeklarowanego VAT w terminie określonym ustawą w odniesieniu do kwot trzy lub pięć razy wyższych od minimalnego progu 50 000 EUR ustanowionego w konwencji PIF;
- z odpowiedzialności karnej, jeżeli podmiot, z ramienia którego działa, dokonał opóźnionej zapłaty należnego VAT wraz z odsetkami i kwotami należnymi w drodze sankcji administracyjnych przed rozpoczęciem przewodu sądowego w pierwszej instancji.

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

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

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

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

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

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

142. Osobiście przychyliam się do stanowiska Komisji oraz rządu włoskiego. Moim zdaniem, zasada legalności wyklucza możliwość wyłączenia *zagodniejszych* przepisów karnych w toku toczącego się postępowania karnego, nawet jeżeli owe *zagodniejsze* normy zostałyby uznane za sprzeczne z prawem Unii. Innymi słowy, w sytuacji takiej, jak w niniejszej sprawie, zasada pierwszeństwa przepisów prawa Unii nakładających na państwa członkowskie obowiązek wprowadzenia skutecznych, odstraszających i analogicznych sankcji musi być stosowana w

sposób zgodny z innymi zasadami o takiej samej wadze w porządku prawnym Unii: zasada *lex mitior*, przewidziana w art. 49 ust. 1 karty, w związku z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa, rozpatrywanych w szczególnym kontekście prawa karnego.

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

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

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

1. Istota zasady legalności: zakaz retroakcji

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

147. Można powiedzieć, że istota zasady legalności kar, która stanowi najsilniejszy i najbardziej szczególny wyraz zasady pewności prawa(71), odnosi się jedynie do materialnoprawnych elementów definicji przestępstw i kar. Wymaga ona, aby ustawodawstwo jasno określało przestępstwa i kary, które mają zastosowanie w momencie, gdy popeñniony został czyn zabroniony polegający na działaniu lub zaniechaniu. Wymóg ten jest spełniony, jeżeli jednostki są w stanie określić, za jakie działania lub zaniechania grozi im odpowiedzialność karna na podstawie treści danego przepisu i, w razie potrzeby, na podstawie wykładni wynikającej z orzecznictwa(72). Wymogi te nie zakazują jednak stopniowego uszczegóławiania zasad odpowiedzialności karnej za pomocą wykładni sądowej, pod warunkiem że interpretacje te są racjonalnie przewidywalne(73).

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

149. Tak więc istota zasady legalności, odzwierciedlona w zdaniach pierwszym i drugim art. 49 ust. 1 karty, sprzeciwia się retroaktywnemu stosowaniu nowych przepisów karnych odnoszących się do określenia przestępstw i kar, które nie obowiązują w momencie popeñnienia czynu przestępnego. Warto podkreślić w tym miejscu dwa elementy: ograniczenie do materialnoprawnych elementów czynu i kary oraz skoncentrowanie się na określonym momencie–

w którym działanie lub zaniechanie zostało popełnione.

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

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

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

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

153. Ze względu na to, chociaż zdanie trzecie w art. 49 ust. 1 karty mówi o „karze łagodniejszej”, nie uważam, że postanowienie to może być interpretowane jako odnoszące się tylko i wyłącznie do surowości kary. Należy je interpretować w taki sposób, aby obejmowała również co najmniej wszystkie elementy konstytutywne przestępstwa, a to z prostego powodu: jeżeli po popełnieniu przestępstwa zostanie uchwalona nowa ustawa, która zmienia definicję przestępstwa na korzyść oskarżonego, jego czyn nie będzie już (w ogóle) zabroniony pod groźbą kary. Jeżeli nie będzie zabroniony pod groźbą kary, oznacza to, że nie można będzie wymierzyć żadnej kary. Brak kary jest oczywiście karą łagodniejszą. W takich okolicznościach podkreślanie faktu, że nowa ustawa w sensie technicznym nie reguluje bezpośrednio kary, byłoby pozbawione logiki.

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

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

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

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

158. Jednak dokładna treść zasady *lex mitior* zdecydowanie nie jest ustalona. Zasada ta wywodzi się ze szczególnego założenia: „zakłada zmianę ustawodawstwa w czasie i opiera się na stwierdzeniu, że prawodawca zmienił zdanie albo co do kwalifikacji karnej danych czynów, albo co do kary, którą zagrożone jest przestępstwo”(80). Ta jej specyficzna cecha doprowadziła do powstania koncepcji, które podkreślają różne uzasadnienia kryjące się za zakazem retroaktywnego stosowania prawa karnego i zasad *lex mitior*. Zgodnie z tymi poglądami zasada *lex mitior* nie wynika w istocie z wymogów przewidywalności lub pewności prawa. Opiera się jedynie na wzglądach sęduszości i odzwierciedla zmianę stanowiska ustawodawcy w odniesieniu do naganności czynów(81).

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

160. Zatem zasada *lex mitior* i zasada pewności prawa nie są ograniczone do momentu, w którym czyn został popełniony. Rozciągają się na cały czas trwania postępowania karnego(83).

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

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

163. Podsumowując, jestem zdania, iż zasada *lex mitior* zagwarantowana w trzecim zdaniu art. 49

ust. 1 karty stoi na przeszkodzie powrotowi do poprzednich, surowszych przepisów dotyczących znamion przestępstwa i określenia kar, jeżeli późniejsze, właściwie uchwalone prawo krajowe zrodziło uzasadnione oczekiwania w sferze osobistej oskarżonego. Taka gwarancja może być postrzegana jako szerszy aspekt zasady legalności lub jako odrębne prawo wynikające z wymogów zasady pewności prawa i przewidywalności przepisów karnych.

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

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

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

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

167. Trybunał rozpatrywał już zagadnienie, czy zasada retroaktywnego stosowania zagodniejszych kar ma zastosowanie w sytuacji, w której kara ta jest sprzeczna z innymi przepisami prawa Unii w sprawie Berlusconi(87). Jednakże ponieważ sprawa ta dotyczy dyrektywy, odpowiedź, której udzielono, oparta byłaby na fakcie, iż przepisy dyrektywy nie mogą być powoływane w celu zwikszenia ani ustalenia podstawy odpowiedzialności karnej jednostek(88).

168. W niniejszej sprawie istotne przepisy prawa Unii to nie tylko dyrektywa VAT w związku z art. 4 ust. 3 TUE, lecz również przepisy prawa pierwotnego, mianowicie art. 325 ust. 1 TFUE, które „nakładają na państwa członkowskie obowiązek osiągnięcia szczegółowego rezultatu, który nie jest związany z żadnym warunkiem dotyczącym stosowania ustanowionej przez niego zasady [...]”(89). Trybunał orzekł zatem, że art. 325 ust. 1 i 2 TFUE powodują „w stosunku do prawa krajowego państw członkowskich, niestosowanie z mocy prawa – ze względu na samo ich wejście w życie – wszelkich sprzecznych z nimi istniejących przepisów prawa krajowego”(90). Stwierdzenie to zostało jednakże od razu ograniczone: w takim scenariuszu sąd krajowy powinien również czuwać nad tym, aby przestrzegane były prawa podstawowe zainteresowanych osób(91).

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

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

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

172. Warte poczynić jeszcze dwie uwagi końcowe.

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

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

175. Jednakże jednocześnie przyznano, że niemożność powoływania się na niektóre przepisy prawa Unii w celu ustalenia lub zaostżenia odpowiedzialności karnej nie może zostać ograniczona, sama w sobie, do dyrektyw. Analogiczne względy zostały podniesione w odniesieniu do przepisów rozporządzenia upoważniającego państwa członkowskie do nakładania sankcji za naruszenia jego przepisów, w tym w celu zapewnienia poszanowania zasad pewności prawa i zakazu retroakcji ustanowionego w art. 7 EKPC(93).

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

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

178. Rozpatrując to zagadnienie w kategoriach bardziej ogólnych i systemowych trudno jest mi dojrzeć powód, dla którego orzecznictwo w sprawie różnego charakteru bezpośredniego skutku postanowień traktatu w przeciwieństwie do przepisów dyrektyw, który sam w sobie jest owocem uwarunkowanego historycznie rozwoju orzecznictwa Trybunału, a nie zasadniczych decyzji opartych na widocznych różnicach w treści tych różnych prawa unijnego, miałyby być czynnikiem

decydującym w sprawach takich jak niniejsza. Czy doktrynalne szufladki z przeszłości, które trudno jest wyjaśnić nawet pojętnemu studentowi prawa Unii, mają faktycznie rozstrzygać w sprawach ustalenia odpowiedzialności karnej (lub jej braku) w sprawach w dużej mierze niepowiązanych ze szczególnymi zagadnieniami bezpośredniego skutku? Szczególnie w sytuacji, takiej jak w niniejszej sprawie, gdzie w praktycznym sensie treść obu warstw obowiązków (Traktat i dyrektywa VAT) jest do pewnego stopnia podobna, a ich analiza jest w rzeczywistości przeprowadzana niezależnie?

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

180. Ewentualna niezgodność prawa krajowego z prawem Unii nie powoduje, że przepisy krajowe przestają istnieć (99). Okoliczność, że przepisy krajowe, które następnie zostały uznane za niezgodne z prawem Unii, mogą wywoływać skutki prawne, które w pewnych przypadkach mogą rodzić oczekiwania, potwierdza okoliczność, że Trybunał w niektórych przypadkach ogranicza skutki wyroków w czasie w celu ochrony wymagań wynikających z zasady pewności prawa. W tym kontekście należy przypomnieć, że Trybunał uznaje, iż „wyjątkowo, z nadrzędnych względów pewności prawa” Trybunał może „orzec o tymczasowym zawieszeniu skutku w postaci wyłączenia, który norma prawa Unii wywiera w odniesieniu do sprzecznego z nią przepisu krajowego” (100).

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

V. Wnioski

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

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

- Artyku? 4 ust. 3 TUE w zwi?zku z art. 325 ust. 1 TFUE i dyrektyw? VAT nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, które do celów okre?lenia karalnego charakteru czynu polegaj?cego na braku zap?aty podatku w terminie ustawowym ustanawiaj? próg pieni??ny, który jest wy?szy w odniesieniu do podatku od warto?ci dodanej (VAT), ni? próg przewidziany dla podatku u ?ród?a.
- Obowi?zek ustanowienia skutecznych, proporcjonalnych i odstraszaj?cych sankcji w celu zapewnienia prawid?owego poboru VAT, na?o?ony przez art. 325 ust. 1 TFUE i art. 4 ust. 3 TUE w zwi?zku z dyrektyw? VAT, nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak przepisy b?d?ce przedmiotem sporu w niniejszej sprawie, które – chocia? ustanawiaj? system sankcji administracyjnych – zwalniaj? osoby fizyczne odpowiedzialne za sprawy podatkowe:
 - z odpowiedzialno?ci karnej i administracyjnej za niedokonanie zap?aty prawid?owo zadeklarowanego VAT w terminie okre?lonym ustaw? w odniesieniu do kwot trzy lub pi?? razy wy?szych od minimalnego progu 50 000 EUR ustanowionego w konwencji PIF;
 - z odpowiedzialno?ci karnej, je?li podmiot, z ramienia którego dzia?aj?, dokona? opó?nionej zap?aty nale?nego VAT wraz z odsetkami i kwotami na?o?onymi w drodze sankcji administracyjnych przed rozpocz?ciem przewodu s?dowego w pierwszej instancji.

1 J?zyk orygina?u: angielski.

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

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

4 Rozporz?dzenie Rady z dnia 18 grudnia 1995 r. (Dz.U. 1995, L 312, s. 1) (zwane dalej „rozporz?dzeniem nr 2988/95”).

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

6 Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (dekret ustawodawczy nr 158, z dnia 24 wrze?nia 2015 r., Rewizja systemu sankcji na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy nr 23 z dnia 11 marca 2004 r.) (GURI nr 233 z dnia 7 pa?dziernika 2015 r. – dodatek zwyczajny nr 55) (zwany dalej „dekretem ustawodawczym 158/2015”).

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

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

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

10 Sprawozdanie wyrażające do Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (tekst przyjęty przez Radę w dniu 26 maja 1997 r.) (Dz.U. 1997, C 191, s. 1) [tęmaczenie nieoficjalne, tak samo jak dalszych cytatów z tego dokumentu].

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

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

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

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

15 Zobacz, przykładowo, wyrok z dnia 2 marca 2010 r., Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104,

pkt 40).

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

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

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

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

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

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

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

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

24 Artykuł 5 ust. 3 konwencji PIF.

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

26 Wyroki: z dnia 10 lipca 2003 r., Komisja/EBC (C-111/00, EU:C:2003:395, pkt 89); i

Komisja/EIB (C?15/00, EU:C:2003:396, pkt 120).

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

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

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

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

31 Artyku? 209a Traktatu WE (Maastricht) zawiera? tylko obecne ust. 2 i 3. Traktat z Amsterdamu doda? obecny ust. 1 w ówczesnym art. 280 Traktatu WE, jak równie? ust. 4, który stanowi podstaw? prawn? dla przyjmowania ?rodków wspólnotowych, pod warunkiem jednak, ?e „?rodki te nie dotycz? ani stosowania krajowego prawa karnego, ani krajowej administracji wymiaru sprawiedliwo?ci”. Traktat z Lizbony usun?? to ograniczenie. W przedmiocie zmian brzmienia tego postanowienia w kolejnych wersjach traktatu przed traktatem z Lizbony zob. opini? rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Komisja/EBC (C?11/00, EU:C:2002:556).

32 Zobacz, w przedmiocie szerokiego poj?cia „nadu?ycia” w rozumieniu art. 325 TFUE, np., C. Waldhoff, „AEUV Artyku? 325 (ex-Artyku? 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]” w C. Calliess i Ruffert, EUV/AEUV Kommentar, 5 wyd., C.H. Beck, Munich, 2016 paragraf 4; Magiera „Artyku? 325 AEUV Betrugsbekämpfung” w E. Grabitz, M. Hilf, M. Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union* (C.H.Beck, Munich, 2016, § 15 i nast.; Satzger, „AEUV Artyku? 325 (ex-Artyku? 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]” w Streinz, EUV/AEUV (CH.Beck, Munich 2012, § 6; H. Spitzer i U. Stiegel, „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]” in von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht* Nomos, Baden-Baden, 2015, § 12 i nast.

33 Zobacz, na przyk?ad, w przedmiocie trudno?ci w definicji „nadu?ycia”, ‘Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d’harmonisation: Rapport final du groupe d’experts chargé d’une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté’, M. Delmas-Marty, w *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community, Brussels*, listopad 1993, Oak Tree Press Dublin, 1994. Zobacz równie?, w ramach ogólnej analizy, *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law* RS 2011/07, raport ko?cowy z dnia 4 maja 2012 r.

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

35 Zobacz, na przyk?ad, definicj? zawart? we Wniosku dotycz?cym dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie zwalczania nadu?y? na szkod? interesów finansowych Unii za po?rednictwem prawa karnego, COM(2012) 363 wersja ostateczna. Oryginaln? podstaw? prawn? tego wniosku by? art. 325 ust. 4 TFUE. Podstawa prawna zosta?a zmieniona w ramach negocjowania wniosku na art. 83 ust. 2 TFUE (stanowisko Rady w pierwszym czytaniu, dokument Rady 6182/17 z dnia 5 kwietnia 2017 r.)

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

2014 r., Equoland (C?272/13, EU:C:2014:2091, pkt 39).

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

38 Przypis 31 powyżej.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

48 Punkt 77 niniejszej opinii powyżej.

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

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

51 Oczywiście do czasu, gdy badanie zrównania (równoważności) nie byłoby już prowadzone w sposób wewnętrzny (w państwie członkowskim), lecz zewnętrzny (porównanie podejścia

stosowanego w państwach członkowskich). W kategoriach *praktycznych* taka zmiana prawa może być pewnego dnia konieczna, w przypadku gdy coraz więcej krajowych systemów prawnych będzie zharmonizowanych, przez co zanikną wszelkie odpowiednie krajowe kryteria porównawcze. W kategoriach *systemowych* taki sposób oceny odpowiedniości procedur lub środków zaradczych być może lepiej służyłby idei podobieństwa, która powinna być osadzona w krajowej egzekucji prawa Unii, niż kryterium, które w istocie uwydatnia ewentualne rozbieżności.

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

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

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

55 Zobacz pkt 52– 84 niniejszej opinii powyżej.

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

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

58 Zobacz pkt 77 i 83 niniejszej opinii powyżej.

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

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

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

62 Można dodać, że powołana kwestia dotycząca zasady *ne bis in idem* jest przedmiotem zawisłej sprawy *Menci*. Mając na względzie wagę pytań wynikających z wyroku z dnia 15 listopada 2016 r. Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, A i B przeciwko Norwegii (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, wielka izba) w odniesieniu do wykładni art. 50 karty,

sprawa została przydzielona wielkiej izbie, a ustny etap postępowania został wznowiony. Zobacz postanowienie Trybunału (wielka izba) z dnia 25 stycznia 2017 r., Menci (C-524/15, niepublikowane, EU:C:2017:64).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

73 Zobacz wyrok z dnia 28 marca 2017 r., Rosneft (C-72/15, EU:C:2362017 r., pkt 167 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

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

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

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

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

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

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

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

82 I tak, przykładowo, zawłaszczenie procesu legislacyjnego i przyjęcie przepisów zgodnie z indywidualnymi potrzebami konkretnych osób będzie wyłączone z zakresu prawidłowego zastosowania zasady lex mitior. Osoby te nie działają w dobrej wierze, a zatem nie mogą korzystać z ochrony uzasadnionych oczekiwań. Natomiast w odniesieniu do „zwyuczajnych” adresatów takiej ustawy istnieje powołanie pomimo możliwości stosowania zasady lex mitior oraz pewności prawa i przewidywalności prawa.

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

84 Zobacz, przykładowo, wyrok z dnia 13 października 2016 r., Polkomtel (C-231/15,

EU:C:2016:769, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

86 W odró?nieniu od wyrok ANAFE w niniejszym przypadku nie chodzi o post?powanie administracyjne, lecz o prawo karne. Zobacz wyrok z dnia 14 czerwca 2012 r., ANAFE (C?606/10, EU:C:2012:348, pkt 70 i nast.), w którym Trybuna? oddali? mo?liwo?? powo?ania si? na uzasadnione oczekiwania posiadaczy pozwole? na ponowny wjazd wydanych przez francuski organ administracji z naruszeniem Kodeksu Schengen.

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

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

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

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

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

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

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

94 Jednak?e mog? istnie? postanowienia Traktatu wyra?nie wskazuj?ce „naruszenia oraz charakter i zakres sankcji”, spe?niaj?ce wymogi okre?lone w art. 49 ust. 1 karty. Zobacz wyrok z dnia 29 marca 2011 r., ThyssenKrupp Nirosta/Komisja (C?352/09 P, EU:C:2011:191, pkt 82, i nast.), w którym Trybuna? uzna?, ?e „w momencie zaistnienia okoliczno?ci faktycznych art. 65 ust. 1 i 5 [Traktatu ustanawiaj?cego Europejsk? Wspólnot? W?gla i Stali] przewidywa? wyra?n? podstaw? prawn? dla sankcji na?o?onej w niniejszym przypadku, tak ?e wnosz?ca odwo?anie nie mog?a nie zna? skutków swego zachowania”.

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

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

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

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

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

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

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