

*Maciej Serowaniec¹**Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu*

**MIEDZY LEGALNOŚCIĄ A SKUTECZNOŚCIĄ FISKALNĄ:
ZMIANA INTERPRETACJI PRAWA PODATKOWEGO WE WŁOSZECH
W ŚWIETLE ORZECZNICTWA TSUE²**

DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/TSP-W.2025.013>

Date of receipt: 09.06.2025

Date of acceptance: 21.11.2025

**Between Legality and Fiscal Effectiveness: The Transformation of Tax Law Interpretation
in Italy under CJEU Case Law (Summary)**

The article examines the transformation of the interpretation of tax law in Italy under the influence of the case law of the Court of Justice of the European Union concerning the protection of the EU's financial interests, with particular emphasis on the line of judgments initiated by Taricco and further developed in the recent Lin judgment (Case C-107/23 PPU). The analysis focuses on the tension between the obligation to ensure effective, proportionate and dissuasive sanctions for VAT fraud and the constitutional principle of legality in criminal matters, as well as the protection of fundamental rights. The author argues that the change in the interpretation of Italian tax law did not result from legislative reform but from an evolutionary judicial reinterpretation driven by the primacy and effectiveness of EU law. Particular attention is devoted to the role of national courts, the statute of limitations in criminal tax cases, and the exclusion of disciplinary liability for judges applying EU law in disregard of conflicting national case law. The article concludes that the CJEU's jurisprudence leads to a functional redefinition of limitation periods and contributes to the emergence of a new balance between the effective protection of the EU's financial interests and constitutional rule-of-law standards.

Key-words: EU tax law, statute of limitations, protection of EU financial interests, principle of legality in criminal law, primacy of EU law.

Streszczenie

Artykuł analizuje proces zmiany interpretacji prawa podatkowego we Włoszech pod wpływem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach dotyczących ochrony interesów finansowych UE, ze szczególnym uwzględnieniem linii orzeczniczej zapoczątkowanej sprawą Taricco i rozwiniętej w najnowszym wyroku Lin (C-107/23 PPU). Przedmiotem analizy jest napięcie pomiędzy obowiązkiem zapewnienia skutecznych, proporcjonalnych i odstrasających sankcji za oszustwa podatkowe w zakresie VAT a konstytucyjną zasadą legalności karnej oraz ochroną praw podstawowych. Autor wykazuje, że zmiana interpretacji prawa podatkowego we Włoszech nie nastąpiła w drodze reformy legislacyjnej, lecz poprzez ewolucję wykładni sądowej wymuszoną przez prymat i skuteczność prawa Unii Europejskiej. Szczególna uwaga poświęcona została roli sądów krajowych, instytucji przedawnienia oraz wykluczeniu odpowiedzialności dyscyplinarnej sędziów stosujących prawo UE z pominięciem sprzecznego orzecznictwa krajowego. W konkluzji artykuł wskazuje, że orzecznictwo TSUE prowadzi do

¹ Prof. dr hab. Maciej Serowaniec – Katedra Prawa Konstytucyjnego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, e-mail: mserowaniec@umk.pl, ORCID: 0000-0003-4693-7977.

² Artykuł jest efektem badań przeprowadzonych w ramach grantu finansowanego przez Narodowe Centrum Nauki nr 2019/35/B/HS5/00554 („Wykładnia prawa podatkowego w kontekście upływu czasu”).

funkcjonalizacji instytucji przedawnienia i kształtowania nowego modelu równowagi pomiędzy skutecznością ochrony interesów finansowych UE a konstytucyjnymi standardami państwa prawnego.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe UE, przedawnienie karalności, ochrona interesów finansowych Unii, zasada legalności karnej, prymat prawa UE.

1. Wprowadzenie

Współczesne prawo podatkowe państw członkowskich Unii Europejskiej coraz częściej przestaje być postrzegane wyłącznie jako emanacja suwerenności fiskalnej państwa, a zaczyna funkcjonować jako element wielopoziomowego porządku prawnego, w którym normy krajowe, konstytucyjne i unijne pozostają w relacji dynamicznego współoddziaływania. Szczególnie widoczne jest to w obszarze opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT), który jako podatek zharmonizowany stanowi jedno z podstawowych źródeł dochodów budżetu Unii Europejskiej, a jednocześnie jest obszarem intensywnej działalności przestępczej o charakterze transgranicznym. Skala oszustw podatkowych w zakresie VAT sprawia, że zagadnienie skuteczności ich ścigania przestaje mieć wyłącznie wymiar krajowy, a staje się problemem o znaczeniu systemowym dla całego porządku unijnego.

Na tym tle prawo podatkowe, a w szczególności jego penalny wymiar, stało się areną narastających napięć pomiędzy dwiema konkurencyjnymi logikami normatywnymi. Z jednej strony występuje logika skuteczności i efektywności prawa Unii Europejskiej, wyrażona w obowiązku państw członkowskich do zapewnienia realnej ochrony interesów finansowych UE, w tym poprzez stosowanie skutecznych, proporcjonalnych i odstraszaających sankcji karnych. Z drugiej strony funkcjonuje logika konstytucyjnego państwa prawnego, oparta na zasadzie legalności karnej, pewności prawa, zakazie retroaktywności oraz ochronie praw podstawowych jednostki. Konflikt pomiędzy tymi dwoma porządkami ujawnia się ze szczególną intensywnością w odniesieniu do instytucji przedawnienia karalności przestępstw podatkowych³.

W tym kontekście Włochy zajmują pozycję szczególną. Włoski porządek prawny, charakteryzujący się silnie rozwiniętą kontrolą konstytucyjną oraz dogmatycznym podejściem do zasad prawa karnego materialnego, stał się jednym z głównych punktów

³ F. Giuffrida, The limitation period of crimes: Same old Italian story, new intriguing European answers: Case note on C-105/14, Taricco, New Journal of European Criminal Law 2016, vol. 7, no. 1, s. 100–112, DOI: 10.1177/203228441600700107.

odniesienia dla europejskiej debaty dotyczącej granic prymatu prawa Unii Europejskiej. Spory wokół stosowania przepisów o przedawnieniu w sprawach dotyczących oszustw podatkowych na szkodę interesów finansowych UE, zapoczątkowane orzeczeniem w sprawie *Taricco*, ujawniły strukturalny konflikt pomiędzy obowiązkiem lojalnej współpracy z Unią a konstytucyjnie chronioną zasadą *nullum crimen, nulla poena sine lege*, postrzeganą we włoskim systemie jako element tożsamości konstytucyjnej⁴.

Zmiana interpretacji prawa podatkowego we Włoszech nie dokonała się w drodze klasycznej reformy ustawodawczej. Jej istota polega na stopniowej transformacji wykładni przepisów krajowych pod wpływem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w szczególności w zakresie rozumienia instytucji przedawnienia w sprawach dotyczących przestępstw podatkowych związanych z VAT⁵. Proces ten ma charakter ewolucyjny i dialogiczny, a jego skutki wykraczają poza prawo podatkowe sensu stricto, dotykając fundamentalnych relacji pomiędzy prawem unijnym a konstytucyjnym porządkiem państw członkowskich.

Szczególne znaczenie w tym kontekście zyskuje wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 24 lipca 2024 r. w sprawie *Lin* (C-107/23 PPU)⁶. Mimo, że wyrok ten zapadł na tle rumuńskiego porządku prawnego, formułuje zasady o charakterze ogólnym, istotne także dla włoskiego systemu prawa podatkowego i karnego skarbowego. Orzeczenie to stanowi kolejny etap rozwoju linii orzeczniczej zapoczątkowanej sprawą *Taricco* i jednocześnie redefiniuje granice dopuszczalnej ingerencji prawa Unii Europejskiej w krajowe regulacje dotyczące przedawnienia karalności.

Celem niniejszego artykułu jest wykazanie, że orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości doprowadziło do zmiany paradygmatu interpretacyjnego włoskiego prawa podatkowego, polegającej na odejściu od absolutyzowania krajowych reguł przedawnienia na rzecz ich funkcjonalnej wykładni w świetle obowiązku ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej.

2. Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej a krajowe regulacje przedawnienia – geneza konfliktu interpretacyjnego

⁴ M. Bonelli, The *Taricco* saga and the consolidation of judicial dialogue in the European Union: CJEU C-105/14 (*Taricco*) and C-42/17 (*M.A.S./Taricco II*), Italian Constitutional Court Order No. 24/2017, Maastricht Journal of European and Comparative Law 2018, DOI: 10.1177/1023263X18773046.

⁵ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 8 września 2015 r., *Taricco i in.*, C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555.

⁶ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 24 lipca 2024 r., *Lin*, C-107/23 PPU, ECLI:EU:C:2024

Obowiązek ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej stanowi jeden z filarów unijnego porządku prawnego i znajduje swoje normatywne zakotwiczenie przede wszystkim w art. 325 TFUE. Przepis ten nakłada na państwa członkowskie obowiązek zwalczania nadużyć finansowych i innych nielegalnych działań naruszających budżet Unii przy użyciu środków skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających. Choć Traktat pozostawia państwom członkowskim swobodę w wyborze instrumentów sankcyjnych, to jednocześnie wymaga, aby w przypadku poważnych oszustw – w szczególności w obszarze podatku VAT – system krajowy gwarantował realną możliwość ścigania i karania sprawców.

Na tle tego obowiązku stopniowo ujawniał się problem strukturalny związany z krajowymi regulacjami dotyczącymi przedawnienia odpowiedzialności karnej. W wielu państwach członkowskich, w tym we Włoszech, przedawnienie jest traktowane jako element materialnego prawa karnego, podlegający zasadzie legalności oraz zakazowi wykładni rozszerzającej na niekorzyść sprawcy. W praktyce prowadziło to do sytuacji, w których długotrwałość postępowań w sprawach skomplikowanych oszustw VAT skutkowało masowym wygasaniem karalności jeszcze przed wydaniem prawomocnych wyroków.

Problem ten po raz pierwszy został wyraźnie zarysowany w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości w sprawie *Taricco* (C-105/14), w której Trybunał uznał, że włoskie przepisy o przedawnieniu – w zakresie, w jakim uniemożliwiają skuteczne ściganie poważnych oszustw VAT – naruszają art. 325 TFUE. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdził wówczas, że sądy krajowe są zobowiązane do niestosowania tych przepisów, jeżeli prowadzą one do systemowej bezkarności czynów godzących w interesy finansowe Unii. Orzeczenie to miało charakter przełomowy, ponieważ po raz pierwszy wprost zakwestionowało nienaruszalność krajowych reguł prawa karnego materialnego w imię skuteczności prawa UE⁷.

Reakcja włoskiego Sądu Konstytucyjnego unaoczniała jednak granice takiej wykładni. W kolejnych orzeczeniach sąd konstytucyjny wskazał, że przedawnienie stanowi integralny element zasady legalności karnej, a jego „pominięcie” przez sąd krajowy na podstawie wykładni prounijnej prowadziłoby do naruszenia konstytucyjnych standardów

⁷ G. Piccirilli, The “Taricco Saga”: The Italian Constitutional Court Continues Its European Journey: Italian Constitutional Court, Order of 23 November 2016 No. 24/2017; Judgment of 10 April 2018 No. 115/2018 ECJ 8 September 2015, Case C-105/14, Ivo Taricco and Others; 5 December 2017, Case C-42/17, M.A.S. and M.B., European Constitutional Law Review 2018, vol. 14, no. 4, s. 814–833.

pewności prawa i przewidywalności represji. W efekcie doszło do bezprecedensowego dialogu, a zarazem konfliktu, pomiędzy sądem konstytucyjnym państwa członkowskiego a Trybunałem Sprawiedliwości⁸.

Odpowiedzią TSUE na tę konfrontację było orzeczenie w sprawie *Taricco II* (C-42/17)⁹, w którym Trybunał złagodził swoje stanowisko, uznając, że sąd krajowy nie jest zobowiązany do niestosowania przepisów o przedawnieniu, jeżeli prowadziłoby to do naruszenia zasady legalności karnej wynikającej z konstytucji państwa członkowskiego. Orzeczenie to zapoczątkowało nową fazę orzecznictwa, opartą na poszukiwaniu równowagi pomiędzy skutecznością ochrony interesów finansowych UE a ochroną praw podstawowych.

Ewolucja ta znajduje swoje rozwinięcie w najnowszym wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie *Lin* (C-107/23 PPU), który formułuje zasady o znaczeniu ogólnym dla wszystkich państw członkowskich, w tym Włoch. W sprawie tej Trybunał jednoznacznie stwierdził, że krajowe regulacje lub orzecznictwo prowadzące do wieloletniego braku możliwości przerwania biegu przedawnienia stanowią „systemowe ryzyko bezkarności” niezgodne z art. 325 TFUE. Jednocześnie TSUE dokonał istotnego rozróżnienia pomiędzy zasadą legalności w jej klasycznym rozumieniu a zasadą retroaktywnego stosowania najkorzystniejszego prawa karnego, uznając, że ta druga nie może być wykorzystywana w sposób prowadzący do masowego uchylania odpowiedzialności karnej za oszustwa podatkowe.

W świetle przywołanych orzeczeń konflikt interpretacyjny przestaje mieć charakter czysto włoski, a ujawnia się jako problem strukturalny całego porządku unijnego. Przedawnienie nie jest już postrzegane wyłącznie jako neutralna instytucja prawa karnego, lecz jako mechanizm, który, w określonych konfiguracjach normatywnych, może podważać skuteczność realizacji zobowiązań traktatowych państw członkowskich. To właśnie na tym tle kształtuje się nowy paradygmat interpretacyjny, który wywiera bezpośredni wpływ na wykładnię i stosowanie prawa podatkowego we Włoszech¹⁰.

⁸ Corte costituzionale, ordinanza n. 24/2017, z dnia 26 stycznia 2017 r., rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE nel caso *Taricco*, Gazzetta Ufficiale n. 7, 2017.

⁹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B. (*Taricco II*), C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936.

¹⁰ C. Di Francesco Maesa, *Effectiveness and Primacy of EU Law v. Higher National Protection of Fundamental Rights and National Identity*, *Eucrim* 2018, Vol. 13(1), s. 50–56.

3. Autonomia sądów krajowych i odpowiedzialność dyscyplinarna sędziów w świetle orzecznictwa TSUE

Jednym z najbardziej doniosłych, a zarazem kontrowersyjnych aspektów linii orzeczniczej zapoczątkowanej sprawą Taricco i rozwiniętej w wyroku Lin jest problem autonomii sądów krajowych w stosowaniu prawa Unii Europejskiej oraz ryzyka ponoszenia przez sędziów odpowiedzialności dyscyplinarnej w przypadku odstąpienia od utrwalonej wykładni krajowej. Kwestia ta ma szczególne znaczenie w porządkach prawnych, w których orzecznictwo sądów konstytucyjnych lub najwyższych posiada silnie wiążący charakter, jak ma to miejsce we Włoszech.

W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości utrwalony jest pogląd, zgodnie z którym zasada pierwszeństwa prawa UE wymaga, aby każdy sąd krajowy miał możliwość pełnego i skutecznego stosowania prawa Unii, w razie potrzeby poprzez niestosowanie sprzecznych norm krajowych lub orzecznictwa. Zasada ta nie może być iluzoryczna ani uzależniona od uprzedniej interwencji ustawodawcy czy sądu konstytucyjnego. W kontekście spraw podatkowo-karnych oznacza to, że sąd krajowy, rozpoznając sprawę dotyczącą oszustwa VAT, musi być w stanie zapewnić skuteczność art. 325 TFUE, nawet jeżeli wymaga to odejścia od dominującej wykładni krajowej¹¹.

Problem ten został szczególnie wyraźnie sformułowany w sprawie Lin, w której Trybunał Sprawiedliwości odniósł się bezpośrednio do pytania, czy sędziowie krajowi mogą ponosić odpowiedzialność dyscyplinarną za niestosowanie orzecznictwa sądu konstytucyjnego lub sądu najwyższego, jeżeli uznają je za sprzeczne z prawem Unii. TSUE jednoznacznie stwierdził, że na gruncie zasady pierwszeństwa prawa UE taka odpowiedzialność jest niedopuszczalna. Sędzia krajowy, stosując prawo Unii w zgodzie z wykładnią przedstawioną przez Trybunał Sprawiedliwości, działa w ramach swoich obowiązków wynikających z prawa unijnego i nie może z tego tytułu ponosić sankcji dyscyplinarnych.

Stanowisko to ma daleko idące konsekwencje dla systemów krajowych, w których istnieją rozbudowane mechanizmy dyscyplinarne wobec sędziów oraz silna hierarchizacja orzecznictwa. W odniesieniu do Włoch oznacza ono wzmocnienie pozycji sądów powszechnych w dialogu z Sądem Konstytucyjnym oraz przesunięcie punktu ciężkości z bezwzględnego podporządkowania się wykładni konstytucyjnej na ocenę zgodności tej

¹¹ A. Kastelik-Smaza, Zasada pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej wczoraj i dziś, *Rocznik Administracji Publicznej* 2022, nr 8, s. 376.

wykładni z prawem Unii. Nie oznacza to jednak zanegowania roli sądu konstytucyjnego, lecz zmianę jej charakteru, z instancji wyłącznej na uczestnika dialogu sądowego o charakterze europejskim.

W praktyce stosowania prawa podatkowego i karnego skarbowego wyrok Lin wzmacnia obowiązek sądów do aktywnej oceny skutków przedawnienia dla efektywności ścigania oszustw VAT. Sędzia nie może ograniczyć się do mechanicznego zastosowania krajowych reguł przedawnienia, jeżeli ich zastosowanie prowadziłoby do systemowego ryzyka bezkarności. Jednocześnie musi on respektować zasadę legalności w jej klasycznym rozumieniu, a więc zakaz tworzenia nowych podstaw odpowiedzialności karnej w drodze wykładni. To napięcie pomiędzy obowiązkiem skuteczności a ochroną praw jednostki staje się centralnym elementem nowego modelu stosowania prawa¹².

Włoskie prawo podatkowe, dotychczas interpretowane w sposób silnie formalistyczny w zakresie przedawnienia, ulega w tym kontekście funkcjonalizacji. Przedawnienie przestaje być traktowane jako instytucja absolutna i autonomiczna, a zaczyna być postrzegane jako element systemu ochrony interesów finansowych UE, którego wykładnia musi uwzględniać skutki systemowe. Zmiana ta nie jest wynikiem bezpośredniej ingerencji ustawodawczej, lecz konsekwencją presji interpretacyjnej wywieranej przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości.

W rezultacie wyrok Lin zamyka etap sporów koncentrujących się wyłącznie na relacji pomiędzy sądem konstytucyjnym a Trybunałem Sprawiedliwości, przenosząc ciężar odpowiedzialności na sądy stosujące prawo. To właśnie one stają się głównymi aktorami w procesie implementacji standardów unijnych w obszarze prawa podatkowego i karnego skarbowego, przy jednoczesnym zagwarantowaniu, że wykonywanie tych obowiązków nie będzie rodziło ryzyka sankcji dyscyplinarnych¹³.

4. Dialog sądowy i granice prymatu prawa Unii Europejskiej w sprawach podatkowo-karnych

Jednym z kluczowych elementów sporów wokół interpretacji prawa podatkowego w kontekście ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej stał się problem granic prymatu prawa UE wobec konstytucyjnych zasad prawa karnego państw członkowskich.

¹² H. Dovhań, Tożsamość konstytucyjna w *acquis constitutionnel* Sądu Konstytucyjnego Republiki Włoskiej: sprawa Taricco, Europejski Przegląd Sądowy 2018, nr 7, s. 11-20.

¹³ M. Bonelli, Growing pains: Direct effect, primacy and fundamental rights after Lin, Common Market Law Review 2024, vol. 61, no. 4, s. 1045–1076

W sprawach dotyczących oszustw VAT konflikt ten ujawnia się ze szczególną intensywnością, ponieważ dotyczy jednocześnie skuteczności represji fiskalnej oraz fundamentalnych gwarancji jednostki. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE, poczynwszy od sprawy *Taricco*, zapoczątkowało nową fazę dialogu sądowego, w której sądy krajowe zostały postawione wobec konieczności wyboru pomiędzy lojalnością wobec prawa Unii a wiernością konstytucyjnym standardom ochrony praw podstawowych.

W sprawie *Taricco* Trybunał Sprawiedliwości przyjął podejście silnie zorientowane na skuteczność (*effet utile*) art. 325 TFUE, uznając, że sądy krajowe są zobowiązane do niestosowania przepisów krajowych o przedawnieniu, jeżeli prowadzą one do systemowej bezkarności poważnych oszustw podatkowych. Tak sformułowany obowiązek miał charakter bezpośredni i nie był uzależniony od interwencji ustawodawcy krajowego. W praktyce oznaczało to przyznanie sądom powszechnym kompetencji do pomijania norm prawa karnego materialnego, co w porządku włoskim zostało odebrane jako naruszenie zasady podziału władz oraz konstytucyjnej roli Sądu Konstytucyjnego.

Reakcja włoskiego Sądu Konstytucyjnego stanowiła jeden z najbardziej wyrazistych przykładów tzw. „kontrolowanego oporu konstytucyjnego” wobec prawa Unii. W swoich orzeczeniach sąd ten podkreślił, że przedawnienie należy do „rdzenia” zasady legalności karnej, a jego modyfikacja w drodze wykładni sądowej, zwłaszcza o charakterze retroaktywnym, naruszałaby konstytucyjne gwarancje pewności prawa. Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny nie zakwestionował samego obowiązku ochrony interesów finansowych UE, lecz wskazał, że jego realizacja musi mieścić się w granicach tożsamości konstytucyjnej państwa¹⁴.

Ten konflikt interpretacyjny doprowadził do pogłębienia dialogu pomiędzy sądami krajowymi a Trybunałem Sprawiedliwości, czego wyrazem było orzeczenie *Taricco II*. W wyroku tym TSUE przyjął bardziej zniuansowane stanowisko, uznając, że sądy krajowe nie są zobowiązane do niestosowania przepisów o przedawnieniu, jeżeli prowadziłoby to do naruszenia zasady legalności karnej wynikającej z konstytucji. Orzeczenie to zostało powszechnie odczytane jako potwierdzenie, że prymat prawa UE nie ma charakteru absolutnego i podlega ograniczeniom wynikającym z ochrony praw podstawowych.

W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera wyrok w sprawie *Lin*, w którym Trybunał Sprawiedliwości po raz kolejny odniósł się do relacji pomiędzy prymatem prawa

¹⁴ Corte costituzionale, sentenza n. 115/2018, z dnia 31 maja 2018 r., attuazione della sentenza Taricco II e tutela del principio di legalità penale, Gazzetta Ufficiale n. 23, 2018.

UE, zasadą legalności karnej oraz autonomią sądów krajowych. Trybunał uznał, że krajowe regulacje lub orzecznictwo prowadzące do wieloletniego braku możliwości przerwania biegu przedawnienia tworzą systemowe ryzyko bezkarności, które jest nie do pogodzenia z obowiązkami wynikającymi z art. 325 TFUE. Jednocześnie TSUE dokonał istotnego rozróżnienia pomiędzy samą zasadą legalności karnej a zasadą retroaktywnego stosowania najkorzystniejszego prawa karnego, wskazując, że ta druga nie może być wykorzystywana w sposób podważający skuteczność ochrony interesów finansowych Unii.

Na gruncie włoskim rozstrzygnięcie to ma istotne konsekwencje interpretacyjne. Oznacza ono, że sądy krajowe nie mogą automatycznie powoływać się na konstytucyjne standardy ochrony jednostki w celu usprawiedliwienia wykładni prowadzącej do masowego umarzania postępowań w sprawach oszustw VAT. Jednocześnie wyrok *Lin* potwierdza, że granice prymatu prawa UE są wyznaczane nie przez formalne kategorie prawa krajowego, lecz przez rzeczywisty wpływ danej wykładni na skuteczność realizacji zobowiązań traktatowych.

W rezultacie dialog sądowy pomiędzy TSUE a sądami konstytucyjnymi nie prowadzi do prostego podporządkowania jednego porządku drugiemu, lecz do wykształcenia modelu współzależności, w którym prawo podatkowe i karne państw członkowskich podlega reinterpretacji w świetle celów Unii, przy jednoczesnym zachowaniu minimalnych standardów ochrony praw podstawowych. Model ten wywiera bezpośredni wpływ na praktykę stosowania prawa podatkowego we Włoszech, przesuwając punkt ciężkości z formalnej ochrony instytucji przedawnienia na ocenę jej funkcji w systemie ochrony interesów finansowych UE.

Skutki orzecznictwa TSUE dla praktyki stosowania prawa podatkowego i karnego skarbowego we Włoszech

Ewolucja orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach dotyczących ochrony interesów finansowych UE wywiera bezpośredni i wielowymiarowy wpływ na praktykę stosowania prawa podatkowego we Włoszech. Wyroki w sprawach *Taricco*, *Taricco II* oraz *Lin* nie ograniczają się do sfery abstrakcyjnej wykładni prawa, lecz oddziałują na codzienne funkcjonowanie organów podatkowych, prokuratury oraz sądów, zmieniając sposób postrzegania instytucji przedawnienia oraz zakresu odpowiedzialności karnej za oszustwa podatkowe.

Z perspektywy organów podatkowych kluczowe znaczenie ma wzmocnienie obowiązku współpracy z organami ścigania w sprawach dotyczących poważnych nadużyć w zakresie VAT. Orzecznictwo TSUE jednoznacznie wskazuje, że zwalczanie oszustw

podatkowych nie może być traktowane wyłącznie jako kwestia administracyjna, lecz stanowi element realizacji zobowiązań traktatowych państwa wobec Unii Europejskiej. W konsekwencji działania organów podatkowych muszą być ukierunkowane nie tylko na szybkie ustalenie zobowiązań podatkowych, lecz również na zabezpieczenie materiału dowodowego umożliwiającego skuteczne prowadzenie postępowań karnych w rozsądnym terminie, tak aby nie dopuścić do przedawnienia odpowiedzialności karnej.

Szczególne znaczenie ma w tym kontekście zmiana podejścia do długości i organizacji postępowań w sprawach o oszustwa VAT. Sprawy te, ze względu na swoją złożoność i transgraniczny charakter, często wymagają długotrwałych czynności dowodowych. Orzeczenie Lin jednoznacznie wskazuje jednak, że państwo członkowskie nie może powoływać się na własne trudności organizacyjne lub strukturalne w celu usprawiedliwienia systemowej bezkarności sprawców. Dla włoskiej administracji podatkowej oznacza to konieczność usprawnienia procedur oraz lepszej koordynacji z prokuraturą, tak aby ograniczyć ryzyko upływu terminów przedawnienia¹⁵.

Z punktu widzenia prokuratury wyroki TSUE prowadzą do wzmocnienia argumentacji na rzecz kontynuowania postępowań karnych pomimo podnoszonych przez obronę zarzutów przedawnienia. Prokuratorzy, powołując się na art. 325 TFUE oraz orzecznictwo Taricco i Lin, mogą argumentować, że mechaniczne stosowanie krajowych reguł przedawnienia, prowadzące do masowego umarzania spraw, jest sprzeczne z prawem Unii. Jednocześnie muszą oni uwzględniać granice wyznaczone przez zasadę legalności karnej, co wyklucza tworzenie nowych podstaw odpowiedzialności karnej w drodze wykładni. W praktyce prowadzi to do bardziej zniuansowanego podejścia, w którym każdorazowo oceniany jest rzeczywisty wpływ przedawnienia na skuteczność ochrony interesów finansowych UE¹⁶.

Najdalej idące konsekwencje orzecznictwa TSUE wywołuje jednak w działalności sądów powszechnych. To właśnie na nich spoczywa obowiązek dokonania oceny, czy zastosowanie krajowych przepisów o przedawnieniu w konkretnej sprawie prowadzi do systemowego ryzyka bezkarności. Wyrok Lin jednoznacznie potwierdza, że sąd krajowy ma nie tylko prawo, lecz wręcz obowiązek odmówić zastosowania takiej wykładni prawa krajowego, która podważa skuteczność art. 325 TFUE, nawet jeżeli jest ona oparta na

¹⁵ A. Nato, R. Sabia, E. Tati (red.), *The Institutional 'Constellation' for the Protection of the EU's Financial Interests Past, Present and Future*, Rome 2025, s. 22.

¹⁶ *Ibidem*, s. 22-25.

orzecznictwie sądu konstytucyjnego lub najwyższego. Jednocześnie TSUE wyraźnie zaznacza, że działanie takie nie może rodzić odpowiedzialności dyscyplinarnej sędziego.

W kontekście włoskim oznacza to przesunięcie akcentu z formalnego podporządkowania się utrwalonej wykładni na rzecz autonomicznej oceny skutków systemowych stosowania prawa. Sąd nie jest już jedynie „ustami ustawy”, lecz aktywnym uczestnikiem realizacji zobowiązań unijnych, odpowiedzialnym za zachowanie równowagi pomiędzy ochroną praw jednostki a skutecznością represji podatkowej. Instytucja przedawnienia, dotychczas traktowana jako niemal nienaruszalna granica odpowiedzialności karnej, staje się przedmiotem oceny funkcjonalnej, uwzględniającej jej wpływ na realizację celów Unii Europejskiej¹⁷.

W rezultacie praktyka stosowania prawa podatkowego i karnego skarbowego we Włoszech ulega stopniowej transformacji. Zmiana ta nie polega na prostym wydłużeniu terminów przedawnienia ani na ich automatycznym pomijaniu, lecz na redefinicji ich znaczenia w systemie prawa. Przedawnienie przestaje pełnić wyłącznie funkcję gwarancyjną na rzecz sprawcy, a zaczyna być postrzegane jako instrument, którego wykładnia musi pozostawać w zgodzie z zasadą skutecznej ochrony interesów finansowych Unii¹⁸.

5. Wnioski końcowe

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że zmiana interpretacji prawa podatkowego we Włoszech, dokonująca się pod wpływem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, ma charakter strukturalny i wykracza poza klasyczne ramy wykładni prawa krajowego. Nie jest ona efektem jednorazowej ingerencji Trybunału w porządek wewnętrzny państwa członkowskiego, lecz rezultatem długotrwałego procesu dialogu sądowego, zapoczątkowanego sprawą Taricco, skorygowanego w Taricco II i istotnie doprecyzowanego w wyroku Lin.

Z perspektywy dogmatycznej kluczowe znaczenie ma redefinicja roli instytucji przedawnienia w sprawach dotyczących oszustw podatkowych na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej. Przedawnienie, tradycyjnie postrzegane we włoskim systemie jako element materialnego prawa karnego o silnej funkcji gwarancyjnej, zostało w orzecznictwie TSUE poddane ocenie funkcjonalnej. Trybunał jednoznacznie wskazał, że

¹⁷ Ibidem.

¹⁸ Ibidem.

krajowe regulacje lub ich wykładnia nie mogą prowadzić do systemowego ryzyka bezkarności, nawet jeżeli wynikają z utrwalonego orzecznictwa konstytucyjnego lub zaniechań legislacyjnych. Tym samym przedawnienie przestaje być instytucją absolutną, a staje się elementem systemu ochrony interesów finansowych UE, którego stosowanie podlega kontroli w świetle art. 325 TFUE.

Jednocześnie orzecznictwo Trybunału nie prowadzi do całkowitego podporządkowania krajowych zasad prawa karnego logice skuteczności unijnej. Wyrok Lin wyraźnie potwierdza, że zasada legalności karnej w jej klasycznym rozumieniu – obejmująca wymóg określoności i przewidywalności odpowiedzialności karnej – stanowi granicę ingerencji prawa UE. Trybunał dokonuje jednak istotnego rozróżnienia pomiędzy tą zasadą a zasadą retroaktywnego stosowania najkorzystniejszego prawa karnego, wskazując, że ta druga nie może być wykorzystywana instrumentalnie w sposób prowadzący do masowego uchylania odpowiedzialności za poważne oszustwa podatkowe.

Z punktu widzenia ustrojowego szczególnie doniosłe są wnioski dotyczące autonomii sądów krajowych. Orzeczenie Lin jednoznacznie potwierdza, że sędzia krajowy, stosując prawo Unii zgodnie z wykładnią Trybunału Sprawiedliwości, nie może ponosić odpowiedzialności dyscyplinarnej za niestosowanie sprzecznego orzecznictwa sądów konstytucyjnych lub najwyższych. W konsekwencji sądy powszechne stają się kluczowymi podmiotami odpowiedzialnymi za zapewnienie skuteczności prawa UE w obszarze prawa podatkowego i karnego skarbowego, przy jednoczesnym zachowaniu minimalnych standardów ochrony praw podstawowych.

W wymiarze praktycznym oznacza to istotne przesunięcie akcentów w funkcjonowaniu włoskiego systemu prawa podatkowego. Organy podatkowe, prokuratura i sądy zmuszone są do ścisłej współpracy oraz do prowadzenia postępowań w sposób zapobiegający upływowi terminów przedawnienia w sprawach o szczególnej wadze dla interesów finansowych Unii. Zmiana ta nie polega na automatycznym wydłużeniu represji karnej, lecz na racjonalizacji i usprawnieniu mechanizmów jej stosowania.

W szerszej perspektywie analiza ta potwierdza, że prawo podatkowe państw członkowskich, zwłaszcza w jego penalnym wymiarze, przestaje być wyłączną domeną suwerenności narodowej. Staje się ono elementem europejskiego porządku prawnego, w którym skuteczność ochrony interesów finansowych UE musi być godzona z konstytucyjnymi standardami państwa prawnego. Wyrok Lin nie kończy tej debaty, lecz wyznacza jej nowe ramy, oparte nie na hierarchicznym podporządkowaniu, lecz na odpowiedzialnym dialogu sądowym i funkcjonalnej wykładni prawa.

BIBLIOGRAFIA

- Bonelli M., Growing pains: Direct effect, primacy and fundamental rights after Lin, *Common Market Law Review* 2024, vol. 61, no. 4.
- Bonelli M., The Taricco saga and the consolidation of judicial dialogue in the European Union: CJEU C-105/14 (Taricco) and C-42/17 (M.A.S./Taricco II), Italian Constitutional Court Order No. 24/2017, *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 2018, DOI: 10.1177/1023263X18773046.
- Corte costituzionale, ordinanza n. 24/2017, z dnia 26 stycznia 2017 r., rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE nel caso Taricco, *Gazzetta Ufficiale* n. 7, 2017.
- Corte costituzionale, sentenza n. 115/2018, z dnia 31 maja 2018 r., attuazione della sentenza Taricco II e tutela del principio di legalità penale, *Gazzetta Ufficiale* n. 23, 2018.
- Di Francesco Maesa C., Effectiveness and Primacy of EU Law v. Higher National Protection of Fundamental Rights and National Identity, *Eucrim* 2018, vol. 13, no. 1.
- Dovhań H., Tożsamość konstytucyjna w *acquis constitutionnel* Sądu Konstytucyjnego Republiki Włoskiej: sprawa Taricco, *Europejski Przegląd Sądowy* 2018, nr 7, s. 11-20.
- Giuffrida F., The limitation period of crimes: Same old Italian story, new intriguing European answers: Case note on C-105/14, Taricco, *New Journal of European Criminal Law* 2016, vol. 7, no. 1, DOI: 10.1177/203228441600700107.
- Kastelik-Smaza A., Zasada pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej wczoraj i dziś, *Rocznik Administracji Publicznej* 2022, nr 8.
- Nato A., Sabia R., Tati E. (red.), The Institutional 'Constellation' for the Protection of the EU's Financial Interests Past, Present and Future, Rome 2025.
- Piccirilli G., The "Taricco Saga": The Italian Constitutional Court Continues Its European Journey: Italian Constitutional Court, Order of 23 November 2016 No. 24/2017; Judgment of 10 April 2018 No. 115/2018 ECJ 8 September 2015, Case C-105/14, Ivo Taricco and Others; 5 December 2017, Case C-42/17, M.A.S. and M.B., *European Constitutional Law Review* 2018, vol. 14, no. 4.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B. (Taricco II), C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 24 lipca 2024 r., Lin, C-107/23 PPU, ECLI:EU:C:2024
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555.