



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 20 marca 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Brak zapłaty należnego VAT – Sankcje – Przepisy krajowe przewidujące sankcję administracyjną i sankcję karną za ten sam czyn – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej – Artykuł 50 – Zasada ne bis in idem – Karnoprawny charakter sankcji administracyjnej – Tożsamość czynu – Artykuł 52 ust. 1 – Ograniczenia w stosowaniu zasady ne bis in idem – Przesłanki

W sprawie C-524/15

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunale di Bergamo (sąd w Bergamo, Włochy) postanowieniem z dnia 16 września 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 października 2015 r., w postępowaniu karnym przeciwko:

Luce Menciemu,

przy udziale:

Procura della Repubblica,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, A. Tizzano, wiceprezes, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, T. von Danwitz (sprawozdawca), A. Rosas i E. Levits, prezesi izb, E. Juhász, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: V. Giacobblo-Peyronnel, następnie R. Schiano, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 września 2016 r.,

uwzględniając postanowienie z dnia 25 stycznia 2017 r. o otwarciu procedury ustnej na nowo i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 maja 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu L. Menciego przez G. Broglia, V. Meantiego i I. Diolego, avvocati,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

* Język postępowania: włoski.

- w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka i J. Vlácilu, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i D. Klebsa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Irlandii początkowo przez E. Creedon, następnie przez M. Browne, G. Hodge i A. Joyce’a, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez M. Gray, barrister,
- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa, G. de Bergues’a, F.X. Bréchota, S. Ghiandoni i E. de Moustier, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez K. Bulterman i J. Langeru, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez H. Krämera, M. Owsiany-Hornung i F. Tomat, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 września 2017 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”) w świetle art. 4 protokołu nr 7 do europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r. (zwanej dalej „EKPC”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania karnego toczącego się przeciwko Luce Menciemu w przedmiocie przestępstw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

EKPC

- 3 Artykuł 4 protokołu nr 7 do EKPC, zatytułowany „Zakaz ponownego sądzenia lub karania”, stanowi:

„1. Nikt nie może być ponownie sądzony lub ukarany w postępowaniu przed sądem tego samego państwa za przestępstwo, za które został uprzednio skazany prawomocnym wyrokiem lub u niewinny zgodnie z ustawą i zasadami postępowania karnego tego państwa.

2. Postanowienia poprzedniego ustępu nie stoją na przeszkodzie wznowieniu postępowania zgodnie z ustawą i z zasadami postępowania karnego danego państwa, jeśli zaistnieją nowe lub nowo ujawnione fakty lub jeśli w poprzednim postępowaniu dopuszczono się rażącego uchybienia, które mogło mieć wpływ na wynik sprawy.

3. Żadne z postanowień niniejszego artykułu nie może być uchylone na podstawie artykułu 15 konwencji”.

Prawo Unii

- 4 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) wymienia transakcje podlegające opodatkowaniu VAT.
- 5 Zgodnie z art. 273 tej dyrektywy:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Prawo włoskie

- 6 Artykuł 13 ust. 1 decreto legislativo n. 471 – Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 [dekretu ustawodawczego nr 471 w sprawie reformy niemających charakteru karnego sankcji nakładanych w dziedzinie podatków bezpośrednich, podatku od wartości dodanej oraz poboru podatków, zgodnie z art. 3 akapit 133 lit. q) ustawy nr 662 z dnia 23 grudnia 1996 r.] z dnia 18 grudnia 1997 r. (dodatek zwykły do GURI nr 5 z dnia 8 stycznia 1998 r.), w wersji obowiązującej w dacie wystąpienia okoliczności faktycznych powoływanych w sporze głównym (zwanego dalej „dekretu ustawodawczym nr 471/97”), miał następujące brzmienie:

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

- 7 Artykuł 10 bis ust. 1 decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (dekretu ustawodawczego nr 74 w sprawie nowych przepisów dotyczących przestępstw w dziedzinie podatków dochodowych i podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 9 ustawy nr 205 z dnia 25 czerwca 1999 r.) z dnia 10 marca 2000 r. (GURI nr 76 z dnia 31 marca 2000 r., s. 4), w wersji obowiązującej w dacie okoliczności faktycznych w sporze głównym (zwanego dalej „dekretu ustawodawczym nr 74/2000”), stanowił:

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

- 8 Artykuł 10 ter ust. 1 tego dekretu ustawodawczego, zatytułowany „Brak zapłaty VAT”, w wersji obowiązującej w dacie wystąpienia okoliczności faktycznych powoływanych w sporze głównym stanowił:

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

- 9 Artykuł 20 tego dekretu ustawodawczego, zatytułowany „Powiązania między postępowaniem karnym a postępowaniem podatkowym” w ust. 1 przewiduje:

„Postępowania administracyjne w sprawie kontroli podatkowej w celu ustalenia kwoty podlegającej pobraniu oraz postępowania przed sądem ds. podatkowych nie można zawiesić w toku postępowania karnego, którego przedmiotem są okoliczności faktyczne te same lub takie, których ustalenie jest istotne dla zakończenia postępowania”.

- 10 Artykuł 21 tegoż dekretu ustawodawczego, zatytułowany „Sankcje administracyjne za czyny uznane za wchodzące w zakres prawa karnego”, w ust. 1 i 2 stanowi:

„1. W każdym przypadku właściwy organ nakłada sankcje administracyjne za przestępstwa podatkowe będące przedmiotem zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa.

2. Sankcje te nie podlegają wykonaniu wobec osób innych niż wymienione w art. 19 ust. 2, chyba że postępowanie karne zostanie zakończone postanowieniem o jego umorzeniu lub wskutek prawomocnego wyroku uniewinniającego lub uwalniającego od zarzutów, który wyklucza karalność czynu. W tym ostatnim wypadku termin do zapłaty biegnie od dnia powiadomienia właściwego organu o postanowieniu o umorzeniu, wyroku uniewinniającym lub uwalniającym od zarzutów; powiadomienia dokonuje się za pośrednictwem sekretariatu sądu, który wydał ten akt”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 11 Wobec L. Menciego toczyło się postępowanie administracyjne, w ramach którego zarzucono mu, jako właścicielowi jednoosobowego przedsiębiorstwa, brak zapłaty w terminach wyznaczonych ustawą VAT wynikającego z rocznej deklaracji za rok podatkowy 2011 w łącznej wysokości 282 495,76 EUR.
- 12 Postępowanie to zakończyło się decyzją Amministrazione Finanziaria (organu podatkowego, Włochy), którą organ ten nakazał L. Menciemu zapłatę należnego VAT, a ponadto nałożył na niego, na podstawie art. 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 471/97, sankcję administracyjną w wysokości 84 748,74 EUR, w wymiarze 30% długu podatkowego. Decyzja ta stała się ostateczna. Organ podatkowy uwzględnił wniosek L. Menciego o rozłożenie płatności na raty, a L. Menci dokonał zapłaty pierwszych kwot.
- 13 Po prawomocnym zakończeniu tego postępowania administracyjnego przeciwko L. Menciemu zostało wszczęte przed Tribunale di Bergamo (sądem w Bergamo, Włochy) postępowanie karne w odniesieniu do tych samych okoliczności faktycznych, na podstawie aktu oskarżenia Procura della Repubblica (prokuratury republiki, Włochy) z uzasadnieniem, że powyższy brak zapłaty VAT stanowił przestępstwo określone w art. 10 bis ust. 1 i art. 10 ter ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 74/2000 i ścigane na tej podstawie.
- 14 Sąd odsyłający wyjaśnia, że zgodnie z przepisami dekretu ustawodawczego nr 74/2000 postępowania karne i administracyjne są prowadzone w sposób niezależny i należą do kompetencji odpowiednio władz sądowych i administracyjnych. Żadne z tych postępowań nie może zostać zawieszona w oczekiwaniu na wynik drugiego postępowania.
- 15 Sąd ten dodaje, że art. 21 ust. 2 omawianego dekretu ustawodawczego, zgodnie z którym sankcje administracyjne nakładane w przypadku przestępstw podatkowych przez właściwy organ administracyjny nie podlegają wykonaniu, chyba że postępowanie karne zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu, wyrokiem uniewinniającym lub uwalniającym od zarzutów, co wyłącza karalność czynu, nie stoi na przeszkodzie temu, aby wobec osoby takiej jak L. Menci prowadzono postępowanie karne po nałożeniu ostatecznej sankcji administracyjnej.

- 16 W tej sytuacji Tribunale di Bergamo (sąd w Bergamo) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 50 [karty], interpretowany w świetle art. 4 [protokołu] nr 7 do [EKPC] i dotyczącego go orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, sprzeciwia się możliwości prowadzenia postępowania karnego, którego przedmiotem jest czyn (brak zapłaty VAT), za który na ten sam podmiot nałożono niepodlegającą zaskarżeniu sankcję administracyjną?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 17 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 50 karty w związku z art. 4 protokołu nr 7 do EKPC należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, na podstawie których można wszcząć przeciwko osobie postępowanie karne z powodu braku zapłaty należnego VAT w ustawowych terminach, podczas gdy na tę samą osobę za ten sam czyn nałożono już niepodlegającą zaskarżeniu sankcję administracyjną.
- 18 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że w dziedzinie VAT w szczególności z art. 2 i 273 dyrektywy 2006/112 w związku z art. 4 ust. 3 TUE wynika, że państwa członkowskie są zobowiązane podjąć wszelkie działania ustawodawcze i administracyjne niezbędne do zapewnienia na jego terytorium poboru w pełnej wysokości należnego VAT i zwalczania przestępczości podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 19 Ponadto art. 325 TFUE zobowiązuje państwa członkowskie do zwalczania nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii Europejskiej za pomocą odstrasżających i skutecznych środków, a w szczególności do stosowania takich samych środków w celu zwalczania przestępczości powodującej naruszenie interesów finansowych Unii, jakie stosują one w celu zwalczania przestępczości powodującej naruszenie ich własnych interesów. Interesy finansowe Unii obejmują w szczególności wpływy pochodzące z VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 30, 31 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 20 W celu zagwarantowania pełnego poboru owych wpływów, a przez to w celu zagwarantowania ochrony interesów finansowych Unii, państwom członkowskim przysługuje swoboda w wyborze mających zastosowanie sankcji, które mogą przybrać formę sankcji administracyjnych, karnych, lub obydwu rodzajów tych sankcji łącznie. Sankcje karne mogą jednak okazać się nieodzowne w celu zwalczania w skuteczny i odstrasżający sposób niektórych przypadków poważnych oszustw w dziedzinie VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 33, 34).
- 21 Ponieważ sankcje administracyjne nałożone przez krajowe organy podatkowe i postępowania karne wszczęte z tytułu przestępstw w dziedzinie VAT, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, mają na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT, stanowią one przejaw stosowania art. 2 i 273 dyrektywy 2006/112 oraz art. 325 TFUE, a zatem prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 27; z dnia 5 kwietnia 2017 r., Orsi i Baldetti, C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264, pkt 16). Powinny one zatem być zgodne z prawem podstawowym zagwarantowanym w art. 50 karty.
- 22 Ponadto, jakkolwiek zgodnie z art. 6 ust. 3 TUE prawa podstawowe chronione na mocy EKPC są częścią prawa Unii jako jego zasady ogólne i jakkolwiek art. 52 ust. 3 karty nakazuje prawom chronionym na mocy tej karty odpowiadającym prawom chronionym na mocy EKPC przypisywać takie samo znaczenie i takie same skutki, jakie mają prawa ujęte we wspomnianej konwencji, to jednak konwencja ta, do czasu przystąpienia do niej Unii, nie stanowi aktu prawnego formalnie

obowiązującego w porządku prawnym Unii (wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 44; a także z dnia 15 lutego 2016 r., N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 23 Wyjaśnienia związane z art. 52 karty wskazują, że celem ust. 3 tego artykułu jest zapewnienie niezbędnej spójności między kartą a EKPC, co jednak nie może mieć „negatywnego wpływu na autonomię prawa Unii i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej” (wyroki: z dnia 15 lutego 2016 r., N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, pkt 47; z dnia 14 września 2017 r., K., C-18/16, EU:C:2017:680, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 Zatem badanie przedłożonego pytania musi nastąpić wyłącznie w świetle praw podstawowych zagwarantowanych kartą, a w szczególności jej art. 50 (zob. podobnie wyrok z dnia 5 kwietnia 2017 r., Orsi i Baldetti, C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264, pkt 15 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 Artykuł 50 karty stanowi, że „[n]ikt nie może być ponownie sądzony lub ukarany w postępowaniu karnym za ten sam czyn zabroniony pod groźbą kary, w odniesieniu do którego zgodnie z ustawą został już uprzednio uniewinniony lub za który został już uprzednio skazany prawomocnym wyrokiem na terytorium Unii”. Zatem zasada *ne bis in idem* zakazuje kumulacji zarówno postępowań, jak i sankcji o charakterze karnym w rozumieniu tego artykułu za te same czyny przeciwko tej samej osobie (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 34).

W przedmiocie karnego charakteru prowadzonego postępowania i wymierzonych sankcji

- 26 W odniesieniu do oceny karnego charakteru postępowania i sankcji takich jak będące przedmiotem postępowania głównego należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału istotne są trzy kryteria. Pierwszym z nich jest kwalifikacja prawna naruszenia w prawie krajowym, drugim – sam charakter naruszenia, a trzecim – charakter i stopień surowości grożącej zainteresowanemu sankcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 czerwca 2012 r., Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, pkt 37; z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 35).
- 27 O ile do sądu odsyłającego należy ustalenie w świetle powyższych kryteriów, czy postępowania oraz sankcje karne i administracyjne będące przedmiotem postępowania głównego mają charakter karny w rozumieniu art. 50 karty, o tyle Trybunał, orzekając w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, może dostarczyć temu sądowi wskazówek dla dokonywanej przez niego wykładni (zob. podobnie wyrok z dnia 5 czerwca 2014 r., Mahdi, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, pkt 79 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 W niniejszej sprawie należy najpierw wyjaśnić, że w świetle kryteriów wskazanych w pkt 26 niniejszego wyroku kwalifikacja karna postępowań karnych spornych w postępowaniu głównym i sankcji, do których mogą one prowadzić, nie jest sporna. Powstaje natomiast pytanie, czy postępowanie administracyjne prowadzone wobec L. Menciego i ostateczna sankcja administracyjna nałożona na niego po przeprowadzeniu tego postępowania mają charakter karny w rozumieniu art. 50 karty.
- 29 W tym względzie, w odniesieniu do pierwszego kryterium wskazanego w pkt 26 niniejszego wyroku, z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że prawo krajowe kwalifikuje postępowanie zakończone nałożeniem tej ostatecznej sankcji jako postępowanie administracyjne.
- 30 Jednakże stosowanie art. 50 karty nie ogranicza się tylko do postępowań i sankcji kwalifikowanych jako „karne” przez prawo krajowe, lecz obejmuje – niezależnie od takiej kwalifikacji w prawie krajowym – postępowania i sankcje, które należy uważać za mające charakter karny na podstawie dwóch pozostałych kryteriów wymienionych w tymże pkt 26.

- 31 W odniesieniu do drugiego kryterium, dotyczącego samego charakteru czynu, należy zbadać, czy sporna sankcja ma w szczególności cel represyjny (zob. wyrok z dnia 5 czerwca 2012 r., Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, pkt 39). Z powyższego wynika, że sankcja o celu represyjnym wykazuje charakter karny w rozumieniu art. 50 karty, oraz że sama okoliczność, iż służy ona również celowi prewencyjnemu, nie może pozbawić jej kwalifikacji jako sankcja o charakterze karnym. Jak bowiem stwierdził rzecznik generalny w pkt 113 opinii, w samym charakterze sankcji karnych leży to, iż zmierzają one zarówno do represjonowania niedozwolonych zachowań, jak i do zapobiegania im. Natomiast środek, który ogranicza się do naprawienia szkody wyrządzonej danym czynem, nie ma charakteru karnego.
- 32 W niniejszej sprawie art. 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 471/97 przewiduje w wypadku braku zapłaty należnego VAT sankcję administracyjną, która zostaje nałożona oprócz obowiązku zapłaty kwot VAT podlegających zapłacie przez podatnika. Nawet jeśli, jak twierdzi rząd włoski w swoich uwagach na piśmie, sankcja ta zostaje obniżona, gdy podatek zostanie faktycznie zapłacony w określonym terminie liczącym począwszy od stwierdzenia braku zapłaty, niemniej jednak spóźniona zapłata należnego VAT jest tą sankcją zagrożona. Wydaje się zatem, co zresztą odpowiada ocenie sądu odsyłającego, że ta sama sankcja służy celowi represyjnemu, co cechuje sankcję o charakterze karnym w rozumieniu art. 50 karty.
- 33 W odniesieniu do trzeciego kryterium należy stwierdzić, że sporna w postępowaniu głównym sankcja administracyjna przybiera zgodnie z art. 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 471/97 formę grzywny w wymiarze 30% należnego VAT, która zostaje nałożona oprócz obowiązku zapłaty tego podatku i wykazuje, co nie zostało zakwestionowane między stronami w postępowaniu głównym, wysoki stopień surowości sankcji, co potwierdza analizę, zgodnie z którą sankcja ta ma charakter karny w rozumieniu art. 50 karty, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego.

W przedmiocie tożsamości czynu

- 34 Z samej treści art. 50 karty wynika, że wprowadza on zakaz ponownego sądenia lub karania w postępowaniu karnym tej samej osoby za to samo przestępstwo (zob. podobnie wyrok z dnia 5 kwietnia 2017 r., Orsi i Baldetti, C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264, pkt 18). Jak wskazuje sąd odsyłający we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, różne postępowania i sankcje o charakterze karnym będące przedmiotem postępowania głównego dotyczą tej samej osoby, czyli L. Menciego.
- 35 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału znaczącym kryterium dla celów oceny tożsamości czynu jest kryterium tożsamości zdarzenia, rozumiane jako istnienie całości, na którą składają się nierozdzielnie ze sobą związane konkretne okoliczności, które doprowadziły do uniewinnienia lub prawomocnego skazania danej osoby (zob. analogicznie wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r., Kraaijenbrink, C-367/05, EU:C:2007:444, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 16 listopada 2010 r., Mantello, C-261/09, EU:C:2010:683, pkt 39, 40). Zatem art. 50 karty zakazuje nakładania za identyczne czyny kilku sankcji o charakterze karnym po zakończeniu różnych wszczętych w tym celu postępowań.
- 36 Ponadto kwalifikacja prawna w prawie krajowym czynu i chroniony interes prawny nie są istotne do celów stwierdzenia tożsamości czynu, ponieważ zakres ochrony przyznany w art. 50 karty nie może być różny w zależności od państwa członkowskiego.
- 37 W niniejszej sprawie z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym wynika, że na L. Menciego w sposób niepodlegający zaskarżeniu została nałożona sankcja administracyjna o charakterze karnym za brak zapłaty w ustawowym terminie VAT wynikającego z rocznej deklaracji za rok podatkowy 2011 oraz że sporne w postępowaniu głównym postępowanie karne dotyczy tegoż samego braku zapłaty.

- 38 Nawet jeśli, jak twierdzi rząd włoski w uwagach na piśmie, nałożenie sankcji karnej po zakończeniu postępowań karnych, takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, w odróżnieniu od rzeczonyj sankcji administracyjnej o charakterze karnym wymaga elementu subiektywnego, to jednak należy stwierdzić, że okoliczność, w której nałożenie owej sankcji karnej zależy od dodatkowej przesłanki w stosunku do sankcji administracyjnej o charakterze karnym, sama w sobie nie może podważyć tożsamości danych zdarzeń. Z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający sankcja administracyjna o charakterze karnym i postępowania karne będące przedmiotem postępowania głównego wydają się więc dotyczyć tego samego przestępstwa.
- 39 W tych okolicznościach wydaje się, że przepisy krajowe sporne w postępowaniu głównym pozwalają na prowadzenie postępowania karnego przeciwko osobie takiej jak L. Menci, z tytułu przestępstwa polegającego na braku zapłaty VAT należnego na podstawie deklaracji za rok podatkowy, po nałożeniu na tę samą osobę, za ten sam czyn, niepodlegającej zaskarżeniu sankcji administracyjnej o charakterze karnym w rozumieniu art. 50 karty. Tymczasem taka kumulacja postępowań i sankcji stanowi ograniczenie zagwarantowanego w tym artykule prawa podstawowego.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia prawa zagwarantowanego w art. 50 karty

- 40 Należy przypomnieć, że w wyroku z dnia 27 maja 2014 r., Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, pkt 55, 56), Trybunał orzekł, że ograniczenie stosowania zagwarantowanej w art. 50 karty zasady *ne bis in idem* może być uzasadnione na podstawie jej art. 52 ust. 1.
- 41 Zgodnie z art. 52 ust. 1 zdanie pierwsze karty wszystkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w karcie muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności. Zgodnie z art. 52 ust. 1 zdanie drugie karty – z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności – ograniczenia praw i wolności mogą być wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób.
- 42 W niniejszej sprawie jest bezsporne, że możliwość kumulacji postępowań i sankcji karnych, jak i postępowań i sankcji administracyjnych o charakterze karnym jest przewidziana ustawą.
- 43 Ponadto przepisy krajowe, takie jak sporne w postępowaniu głównym, respektują zasadniczą treść art. 50 karty, ponieważ zgodnie z informacjami zawartymi w aktach sprawy przedstawionych Trybunałowi pozwalają one na taką kumulację postępowań i sankcji tylko na enumeratywnie określonych warunkach, zapewniając w ten sposób, aby prawo zagwarantowane w owym art. 50 jako takie nie było podważane.
- 44 W odniesieniu do pytania, czy ograniczenie stosowania zasady *ne bis in idem* wynikające z przepisów krajowych takich jak sporne w postępowaniu głównym odpowiada celowi interesu ogólnego, z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że przepisy te mają na celu zagwarantowanie pełnego poboru należnego VAT. Przy uwzględnieniu znaczenia, jakie orzecznictwo Trybunału przyznaje, dla realizacji tego celu, zwalczaniu przestępstw w dziedzinie VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo), kumulacja postępowań i sankcji o charakterze karnym może być uzasadniona, jeśli te postępowania i te sankcje służą – dla realizacji owego celu – celom uzupełniającym, których przedmiotem są w danym wypadku różne aspekty tego samego bezprawnego zachowania, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.
- 45 W tym względzie, w zakresie przestępstw w dziedzinie VAT wydaje się słuszne, że państwo członkowskie stara się z jednej strony zniechęcać do wszelkich uchybień zasadom deklarowania i poboru VAT i za te uchybienia karać, niezależnie od tego, czy są one zamierzone, czy też nie, poprzez nakładanie sankcji administracyjnych na zasadzie ryczałtowej, a z drugiej strony, zniechęcać do poważnych uchybień tym zasadom i za nie karać, które to uchybienia są szczególnie społecznie szkodliwe i uzasadniają przyjęcie surowszych sankcji karnych.

- 46 W odniesieniu do przestrzegania zasady proporcjonalności wymaga ona, by kumulacja postępowań karnych i sankcji przewidziana w przepisach krajowych, taka jak sporna w postępowaniu głównym, nie wykraczała poza granice tego, co odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów przyświecających danemu uregulowaniu, przy czym jeśli jest możliwy wybór spośród wielu odpowiednich środków, należy wybrać ten najmniej uciążliwy, zaś wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów (zob. podobnie wyroki: z dnia 25 lutego 2010 r., Müller Fleisch, C-562/08, EU:C:2010:93, pkt 43; z dnia 9 marca 2010 r., ERG i in., C-379/08 i C-380/08, EU:C:2010:127, pkt 86; a także z dnia 19 października 2016 r., EL-EM-2001, C-501/14, EU:C:2016:777, pkt 37, 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 47 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 20 niniejszego wyroku państwa członkowskie dysponują swobodą wyboru sankcji mających zastosowanie w celu zagwarantowania pełnego poboru wpływów z VAT. W braku harmonizacji prawa Unii w tej dziedzinie państwa członkowskie mogą zatem zarówno ustanowić system, w którym przestępstwa w dziedzinie VAT mogą być przedmiotem postępowań i sankcji tylko jeden raz, jak i system dopuszczający kumulację postępowań i sankcji. W tych okolicznościach proporcjonalność przepisów krajowych, takich jak sporne w postępowaniu głównym, nie może być kwestionowana tylko z tego względu, że dane państwo członkowskie postanowiło wprowadzić możliwość takiej kumulacji i to pod rygorem pozbawienia tego państwa członkowskiego owej swobody wyboru.
- 48 Wobec powyższego należy stwierdzić, że przepisy krajowe, takie jak sporne w postępowaniu głównym, które przewidują taką możliwość kumulacji, są odpowiednie do realizacji celu, o którym mowa w pkt 44 niniejszego wyroku.
- 49 W odniesieniu do ściśle niezbędnego charakteru przepisy krajowe takie jak sporne w postępowaniu głównym powinny przede wszystkim ustanawiać jasne i precyzyjne zasady pozwalające podmiotom prawa przewidzieć, jakie czyny i zaniechania mogą stanowić przedmiot takiej kumulacji postępowań i sankcji.
- 50 W niniejszym wypadku, jak wynika z informacji zawartych w aktach sprawy dostępnych Trybunałowi, przepisy krajowe sporne w postępowaniu głównym, w szczególności art. 13 ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 471/97, przewidują warunki, na jakich brak zapłaty należnego VAT w terminach ustawowych może prowadzić do nałożenia sankcji administracyjnej o charakterze karnym. Zgodnie z owym art. 13 ust. 1 i na warunkach określonych w art. 10 bis ust. 1 oraz w art. 10 ter ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 74/2000, takie zaniechanie, jeśli dotyczy rocznej deklaracji podatkowej VAT na kwotę przekraczającą 50 000 EUR, może również podlegać karze pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do dwóch lat.
- 51 Wydaje się zatem, z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający, że sporne w postępowaniu głównym przepisy krajowe w jasny i precyzyjny sposób przewidują, w jakich okolicznościach brak zapłaty należnego VAT może prowadzić do kumulacji postępowań i sankcji o charakterze karnym.
- 52 Następnie przepisy krajowe, takie jak sporne w postępowaniu głównym, powinny zapewnić, że obciążenia wynikające dla zainteresowanych osób z takiej kumulacji zostaną ograniczone do minimum niezbędnego do realizacji celu, o którym mowa w pkt 44 niniejszego wyroku.
- 53 W odniesieniu, z jednej strony, do kumulacji postępowań o charakterze karnym, które, jak wynika z informacji znajdujących się w aktach sprawy, są prowadzone w sposób niezależny, wymóg wskazany w poprzednim punkcie oznacza istnienie zasad zapewniających koordynację mającą na celu zredukowanie do niezbędnego minimum dodatkowego obciążenia, jakie oznacza taka kumulacja dla zainteresowanych osób.

- 54 W niniejszej sprawie, mimo iż sporne w postępowaniu głównym przepisy krajowe pozwalają na wszczęcie postępowania karnego nawet po nałożeniu sankcji administracyjnej o charakterze karnym ostatecznie kończącej postępowanie administracyjne, to jednak z informacji znajdujących się w aktach sprawy streszczonych w pkt 50 niniejszego wyroku wynika, że przepisy te wydają się ograniczać postępowanie karne do przestępstw o określonej wadze, czyli dotyczących niezapłaconej kwoty VAT wyższej niż 50 000 EUR, za które ustawodawca krajowy przewidział karę pozbawienia wolności, której surowość wydaje się uzasadniać konieczność wszczęcia, do celów nałożenia takiej kary, postępowania karnego niezależnego od postępowania administracyjnego o charakterze karnym.
- 55 Z drugiej strony, kumulacji sankcji o charakterze karnym powinny towarzyszyć zasady umożliwiające zagwarantowanie, że surowość wszystkich nałożonych sankcji odpowiada wadze danego naruszenia, bowiem taki wymóg wynika nie tylko z art. 52 ust. 1 karty, lecz także z zasady proporcjonalności kar ustanowionej w jej art. 49 ust. 3. Owe zasady powinny przewidywać obowiązek zadbania przez właściwe organy, w wypadku nałożenia drugiej sankcji, aby surowość wszystkich nałożonych sankcji nie przewyższyła wagi stwierdzonego naruszenia.
- 56 W niniejszym wypadku z art. 21 dekretu ustawodawczego nr 74/2000 wydaje się wynikać, że nie ogranicza się on do ustanowienia zawieszenia wykonania sankcji administracyjnych o charakterze karnym w toku postępowania karnego, lecz że definitywnie stoi on na przeszkodzie temu wykonaniu po skazaniu danej osoby w postępowaniu karnym. Ponadto, według wskazówek znajdujących się w postanowieniu odsyłającym, dobrowolna spłata długu podatkowego, o ile dotyczy ona również sankcji administracyjnej nałożonej na zainteresowaną osobę, stanowi szczególną okoliczność łagodzącą, którą należy wziąć pod uwagę w ramach postępowania karnego. Wydaje się zatem, że przepisy krajowe sporne w postępowaniu głównym przewidują przesłanki odpowiednie do zapewnienia, że właściwe organy ograniczają surowość wszystkich nałożonych sankcji do tego, co jest bezwzględnie konieczne w stosunku do wagi popełnionego przestępstwa.
- 57 Ponadto wydaje się, z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający, że przepisy krajowe, takie jak sporne w postępowaniu głównym, pozwalają na zapewnienie, aby dopuszczona przez nie kumulacja postępowań i sankcji nie wykraczała poza to, co jest bezwzględnie konieczne do realizacji celu wskazanego w pkt 44 niniejszego wyroku.
- 58 Należy ponadto zauważyć, że nawet jeśli przepisy krajowe spełniające wymogi przedstawione w pkt 44, 49, 53 i 55 niniejszego wyroku co do zasady wydają się zapewniać niezbędne wyważenie różnych spornych interesów, to powinny one być również stosowane przez organy oraz sądy krajowe w taki sposób, że obciążenie wynikające, w danym wypadku i dla zainteresowanej osoby, z kumulacji postępowań i sankcji nie jest nadmierne w stosunku do wagi popełnionego przestępstwa.
- 59 Ostatecznie do sądu odsyłającego należy ocena proporcjonalnego charakteru konkretnego zastosowania rzeczonych przepisów w ramach postępowania głównego i wyważenie pomiędzy, z jednej strony, wagą spornego przestępstwa, a z drugiej strony, ciężarem wynikającym konkretnie dla danej osoby z kumulacji postępowań i sankcji spornych w postępowaniu głównym.
- 60 W końcu w zakresie, w jakim karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w EKPC, art. 52 ust. 3 karty przewiduje, iż ich znaczenie i zakres są takie same, jak znaczenie i zakres praw przyznanych przez wspomnianą konwencję. Należy zatem uwzględnić art. 4 protokołu nr 7 do EKPC dla celów wykładni art. 50 karty (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 lutego 2016 r., N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, pkt 77); z dnia 5 kwietnia 2017 r., Orsi i Baldetti, C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264, pkt 24).

- 61 W tym względy Europejski Trybunał Praw Człowieka (ETPC) orzekł, że kumulacja postępowań i sankcji podatkowych i karnych penalizujących to samo przestępstwo podatkowe nie narusza zasady *ne bis in idem* ustanowionej w art. 4 protokołu nr 7 do EKPC, jeżeli sporne postępowania podatkowe i karne wykazują dostatecznie bliski związek materialny i czasowy (wyrok ETPC z dnia 15 listopada 2016 r. w sprawie A i B przeciwko Norwegii, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, § 132).
- 62 Zatem wymogi, jakim art. 50 karty w związku z jej art. 52 ust. 1 poddaje ewentualną kumulację postępowań i sankcji karnych, a także postępowań i sankcji administracyjnych o charakterze karnym, jak wynika z pkt 44, 49, 53, 55 i 58 niniejszego wyroku, zapewniają stopień ochrony zasady *ne bis in idem*, który nie narusza stopnia ochrony zagwarantowanego w art. 4 protokołu nr 7 do EKPC w interpretacji ETPC.
- 63 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 50 karty należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisom krajowym, na podstawie których można wszcząć postępowanie karne przeciwko osobie z tytułu braku zapłaty VAT należnego w ustawowych terminach, podczas gdy na tę samą osobę za ten sam czyn nałożono już niepodlegającą zaskarżeniu sankcję administracyjną o charakterze karnym w rozumieniu tegoż art. 50, pod warunkiem że przepisy te:
- zmierzają do realizacji celu interesu ogólnego, który uzasadnia taką kumulację postępowań i sankcji, czyli zwalczanie przestępstw w dziedzinie VAT, a owe postępowania i sankcje powinny służyć celom dodatkowym,
 - zawierają zasady zapewniające koordynację ograniczającą do tego, co ściśle niezbędne, dodatkowy ciężar ponoszony przez zainteresowane osoby w wyniku kumulacji postępowań, oraz
 - przewidują zasady pozwalające zapewnić, że surowość wszystkich nałożonych sankcji zostaje ograniczona do tego, co jest ściśle niezbędne w stosunku do wagi danego przestępstwa.
- 64 Do sądu krajowego należy zapewnienie, przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, że ciężar wynikający konkretnie dla danej osoby ze stosowania przepisów krajowych spornych w postępowaniu głównym oraz dopuszczonej przez te przepisy kumulacji postępowań i sankcji nie jest nadmierny w stosunku do wagi popełnionego przestępstwa.

W przedmiocie kosztów

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

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

- 1) **Artykuł 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisom krajowym, na podstawie których można wszcząć postępowanie karne przeciwko osobie z tytułu braku zapłaty podatku od wartości dodanej należnego w ustawowych terminach, podczas gdy na tę samą osobę za ten sam czyn nałożono już niepodlegającą zaskarżeniu sankcję administracyjną o charakterze karnym w rozumieniu tegoż art. 50, pod warunkiem, że przepisy te:**
 - **zmierzają do realizacji celu interesu ogólnego, który uzasadnia taką kumulację postępowań i sankcji, czyli zwalczanie przestępstw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, a owe postępowania i sankcje powinny służyć celom dodatkowym,**

- zawierają zasady zapewniające koordynację ograniczającą do tego, co ściśle niezbędne, dodatkowy ciężar ponoszony przez zainteresowane osoby w wyniku kumulacji postępowań, oraz
 - przewidują zasady pozwalające zapewnić, że surowość wszystkich nałożonych sankcji zostaje ograniczona do tego, co jest ściśle niezbędne w stosunku do wagi danego przestępstwa.
- 2) Do sądu krajowego należy zapewnienie, przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, że ciężar wynikający konkretnie dla danej osoby ze stosowania przepisów krajowych spornych w postępowaniu głównym oraz dopuszczonej przez te przepisy kumulacji postępowań i sankcji nie jest nadmierny w stosunku do wagi popełnionego przestępstwa.

Podpisy