



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 23 marca 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki akcyzowe – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 16 ust. 1 – Zezwolenie na działanie jako skład podatkowy wyrobów akcyzowych – Kolejne środki zawieszające – Charakter karny – Artykuły 48 i 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej – Zasada domniemania niewinności – Zasada ne bis in idem – Proporcjonalność

W sprawie C-412/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul Satu Mare (sąd okręgowy w Satu Mare, Rumunia) postanowieniem z dnia 9 czerwca 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 lipca 2021 r., w postępowaniu:

Dual Prod SRL

przeciwko

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca – Comisia regională pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: C. Lycourgos (sprawozdawca), prezes izby, L.S. Rossi, J.-C. Bonichot, S. Rodin i O. Spineanu-Matei, sędziowie,

rzecznik generalny: A.M. Collins,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Dual Prod SRL – D. Pătrăuș, A. Șandru i T.D. Vidrean-Căpușan, avocați,
- w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane i A. Wellman, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, którą wspierał G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,
po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 20 października 2022 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 16 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12), a także art. 48 ust. 1 i art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy spółką Dual Prod SRL a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca – Comisia regională pentru autorizarea operatorilor de produse supuse accizelor armonizate (regionalną dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Klużu-Napoce – regionalną komisją ds. wydawania zezwoleń na wyroby objęte zharmonizowanym podatkiem akcyzowym, Rumunia), w ramach którego spółka ta ma na celu w szczególności stwierdzenie nieważności decyzji, na mocy której rzeczony organ zawiesił udzielone Dual Prod zezwolenie na działanie jako skład podatkowy wyrobów akcyzowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Motywy 15 i 16 dyrektywy 2008/118 miały następujące brzmienie:

„(15) Ponieważ zapewnienie poboru należności podatkowej wymaga przeprowadzania kontroli w miejscach produkcji i magazynowania, w celu ułatwienia takich kontroli konieczne jest utrzymanie systemu składów podatkowych działających na podstawie uprawnień nadanych przez właściwe organy.

(16) Konieczne jest również określenie wymogów obowiązujących uprawnionych prowadzących skład podatkowy i podmioty gospodarcze nieposiadające statusu uprawnionego prowadzącego skład podatkowy”.
- 4 Artykuł 1 ust. 1 tej dyrektywy stanowił:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«:

[...]

b) alkohol i napoje alkoholowe objęte dyrektywami Rady 92/83/EWG [z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 21)] i 92/84/EWG [z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 29)];

[...].

5 Artykuł 4 omawianej dyrektywy przewidywał:

„Na użytek niniejszej dyrektywy oraz jej przepisów wykonawczych stosuje się następujące definicje:

1) »uprawniony prowadzący skład podatkowy« oznacza osobę fizyczną lub prawną uprawnioną przez właściwe organy państwa członkowskiego w ramach swojej działalności do produkowania, przetwarzania, przechowywania, odbierania lub wysyłania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy w składzie podatkowym;

[...]

7) »procedura zawieszenia poboru akcyzy« oznacza procedurę podatkową stosowaną w odniesieniu do produkcji, przetwarzania, przechowywania lub przemieszczania wyrobów akcyzowych nieobjętych zawieszającą procedurą celną, przy zawieszonym poborze akcyzy;

[...]

11) »skład podatkowy« oznacza miejsce, w którym wybory akcyzowe są produkowane, przetwarzane, przechowywane, odbierane lub wysyłane w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy w ramach jego działalności, z zastrzeżeniem pewnych warunków określonych przez właściwe organy państwa członkowskiego, w którym znajduje się skład podatkowy”.

6 Zgodnie z art. 15 owej dyrektywy:

„1. Każde państwo członkowskie określa własne przepisy dotyczące produkcji, przetwarzania i przechowywania wyrobów akcyzowych, z zastrzeżeniem przepisów niniejszej dyrektywy.

2. Produkcja, przetwarzanie i przechowywanie wyrobów akcyzowych, jeżeli podatek akcyzowy nie został zapłacony, mają miejsce w składzie podatkowym”.

7 Artykuł 16 dyrektywy 2008/118 miał następujące brzmienie:

„1. Otwarcie i prowadzenie składu podatkowego przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy jest uzależnione od uzyskania zezwolenia właściwych organów państwa członkowskiego, w którym znajduje się skład podatkowy.

Zezwolenie jest wydawane na warunkach, jakie organy mają prawo określić w celu zapobiegania wszelkim ewentualnym przypadkom uchylania się od opodatkowania lub nadużyciom.

2. Uprawniony prowadzący skład podatkowy ma obowiązek:

[...]

b) przestrzegać wymogów określonych przez państwo członkowskie, na którego terytorium znajduje się skład podatkowy;

[...]

d) wprowadzać wszelkie wyroby akcyzowe przemieszczane w procedurze zawieszenia poboru akcyzy do jego składu podatkowego i je księgować zaraz po zakończeniu przemieszczania, chyba że zastosowanie ma art. 17 ust. 2;

e) wyrażać zgodę na wszelkie monitorowanie i kontrole zapasów.

[...]”.

Prawo rumuńskie

8 Artykuł 364 ust. 1 lit. d) Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal (ustawy nr 227/2015 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 8 września 2015 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 688 z dnia 10 września 2015 r.) (zwanej dalej „kodeksem podatkowym”) stanowi:

„Właściwy organ wydaje zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego dla zakładu tylko wtedy, gdy spełnione są następujące warunki:

[...]

d) w przypadku osoby fizycznej, która będzie prowadzić działalność jako uprawniony prowadzący skład podatkowy – nie jest ona niezdolna do pracy oraz nie była skazana prawomocnym wyrokiem lub warunkowo za następujące przestępstwa:

[...]

12. przestępstwa przewidziane w niniejszym kodeksie”.

9 Artykuł 369 ust. 3 tego kodeksu stanowi:

„Na wniosek organów kontrolnych właściwy organ może zawiesić zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego:

[...]

b) na okres od 1 do 12 miesięcy, jeżeli zostanie stwierdzone, że został popełniony którykolwiek z czynów określonych w art. 452 ust. 1 lit. b)–e), g) oraz i);

c) do czasu wydania prawomocnego orzeczenia w sprawie karnej, gdy postępowanie karne zostało wszczęte w związku z przestępstwami, o których mowa w art. 364 ust. 1 lit. d);

[...]”.

10 Artykuł 452 tego kodeksu stanowi:

„(1) Przeszestwami sã następujące czyny:

[...]

h) posiadanie przez każdą osobę poza składem podatkowym lub wprowadzanie do obrotu na terytorium Rumunii wyrobów akcyzowych, których oznakowanie jest obowiązkowe zgodnie z niniejszym tytułem, jeżeli wyroby te nie są oznakowane lub zostały niewłaściwie lub fałszywie oznakowane oraz jeżeli wyroby te przekraczają limit 10 000 papierosów, 400 cygar ważących 3 gramy każde, 200 cygar ważących powyżej 3 gramów każde, 1 kg tytoniu do palenia, 40 litrów alkoholu etylowego, 200 litrów napojów spirytusowych, 300 litrów produktów pośrednich, 300 litrów napojów fermentowanych innych niż piwo i wina;

i) używanie ruchomych rurociągów, elastycznych rur lub innych podobnych rurociągów, stosowanie nieskalibrowanych zbiorników oraz umieszczanie przed licznikami kanałów lub kranów, za pomocą których można pobierać ilości alkoholu lub napojów spirytusowych niemierzone przez licznik;

[...]

(3) Po ustaleniu zaistnienia okoliczności, o których mowa w ust. 1 lit. b)–e), g) oraz i), właściwy organ nadzoru nakazuje zaprzestanie działalności, opieczętowanie instalacji zgodnie z procedurami technologicznymi zamknięcia instalacji i przekazuje sprawozdanie z kontroli organowi podatkowemu, który wydał zezwolenie, wraz z propozycją zawieszenia zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Dual Prod jest spółką prawa rumuńskiego posiadającą zezwolenie na prowadzenie działalności w zakresie produkcji alkoholu i napojów alkoholowych objętych podatkiem akcyzowym.

12 W dniu 1 sierpnia 2018 r. przeprowadzono przeszukanie pomieszczeń tej spółki.

13 W następstwie tego przeszukania wszczęto postępowanie karne in rem z powodu podejrzeń o naruszenie art. 452 ust. 1 lit. h) i i) kodeksu podatkowego polegające, po pierwsze, na wywiezieniu oraz posiadaniu poza składem podatkowym ilości przekraczającej 40 litrów alkoholu etylowego o zawartości alkoholu wynoszącej co najmniej 96 % objętości, a po drugie, na montażu rury w zakładzie produkcyjnym.

14 Decyzją z dnia 5 września 2018 r. właściwy organ administracyjny zawiesił na okres 12 miesięcy, na podstawie art. 369 ust. 3 lit. b) kodeksu podatkowego, zezwolenie Dual Prod na działanie jako skład podatkowy wyrobów akcyzowych. Organ ten zinterpretował ten przepis w ten sposób, że pozwala on na zastosowanie takiego zawieszenia ze względu na zwykłe poszlaki wskazujące na popełnienie przestępstw związanych z przepisami dotyczącymi wyrobów akcyzowych.

- 15 W dniu 13 grudnia 2019 r. Curtea de Apel Oradea (sąd apelacyjny w Oradei, Rumunia), do którego Dual Prod wniosła skargę na decyzję z dnia 5 września 2018 r., skrócił czas trwania tego zawieszenia do 8 miesięcy, uznawszy, że zastosowanie maksymalnego okresu zawieszenia przewidzianego w art. 369 ust. 3 lit. b) kodeksu podatkowego jest ewidentnie nieproporcjonalne. Zawieszenie to zostało wykonane w całości.
- 16 Po uzyskaniu przez Dual Prod w dniu 21 października 2020 r. statusu oskarżonego w postępowaniu karnym wszczętym w następstwie przeszukania w dniu 1 sierpnia 2018 r. właściwy organ administracyjny ponownie zawiesił, na podstawie art. 369 ust. 3 lit. c) kodeksu podatkowego, zezwolenie Dual Prod na działanie jako skład podatkowy wyrobów akcyzowych do czasu ostatecznego zakończenia postępowania karnego. Dual Prod zaskarżyła tę decyzję do Tribunalul Satu Mare (sądu okręgowego w Satu Mare, Rumunia)]
- 17 Sąd ten zauważa, że dyrektywa 2008/118 zawiera przepisy ogólne dotyczące zezwolenia na prowadzenie składów podatkowych. Wywodzi on z tego, że zasady domniemania niewinności i ne bis in idem, ustanowione w art. 48 ust. 1 i w art. 50 karty, mogą mieć znaczenie w niniejszej sprawie.
- 18 W tym względzie wspomniany sąd zastanawia się w pierwszej kolejności, czy zasada domniemania niewinności sprzeciwia się temu, aby organ administracyjny mógł zawiesić na czas nieokreślony zezwolenie na działanie jako skład podatkowy wyrobów akcyzowych osoby prawnej z tego tylko powodu, że istnieją poszlaki wskazujące, iż osoba ta popełniła przestępstwo, i to nawet przed wydaniem przez sąd prawomocnego orzeczenia o winie tej osoby.
- 19 Wspomniany sąd podkreśla, że zawieszenie zezwolenia udzielonego Dual Prod wydaje się wskazywać na to, iż spółka ta została uznana za winną, i że postępowanie karne toczy się obecnie od ponad trzech lat.
- 20 Co się tyczy w drugiej kolejności zasady ne bis in idem, sąd odsyłający zastanawia się, czy nałożenie na osobę prawną odnośnie do tych samych czynów dwóch sankcji tego samego rodzaju w ramach postępowania podatkowego z tego tylko powodu, że toczące się równoległe postępowanie karne osiągnęło określony etap, jest zgodne z art. 50 karty.
- 21 W tych okolicznościach Tribunalul Satu Mare (sąd okręgowy w Satu Mare) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
 - „1) Czy przepisy art. 48 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, odnoszące się do zasady domniemania niewinności, w związku z art. 16 ust. 1 dyrektywy 2008/118 można interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one sytuacji prawnej takiej jak w niniejszej sprawie, w której środek administracyjny polegający na zawieszeniu zezwolenia na prowadzenie działalności w zakresie produkcji alkoholu może zostać orzeczony w oparciu o zwykłe domniemania stanowiące przedmiot toczącego się dochodzenia karnego, bez wydania prawomocnego orzeczenia skazującego?
 - 2) Czy art. 50 [karty], odnoszący się do zasady ne bis in idem, w związku z art. 16 ust. 1 dyrektywy [2008/118] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one sytuacji prawnej takiej jak w niniejszej sprawie, w której w związku z tymi samymi czynami nakłada się na tę samą osobę dwie sankcje tego samego rodzaju (zawieszenie zezwolenia na prowadzenie działalności w zakresie produkcji alkoholu), które różnią się jedynie czasem trwania?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

- 22 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że zakres zastosowania karty w odniesieniu do działań państw członkowskich został określony w jej art. 51 ust. 1, zgodnie z którym postanowienia karty mają zastosowanie do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim państwa te stosują prawo Unii, przy czym postanowienie to potwierdza utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym gwarantowane w porządku prawnym Unii prawa podstawowe znajdują zastosowanie we wszystkich sytuacjach podlegających prawu Unii, jednak nie poza takimi sytuacjami [wyrok z dnia 19 listopada 2019 r., A.K. i in. (Niezależność Izby Dyscyplinarnej Sądu Najwyższego), C-585/18, C-624/18 i C-625/18, EU:C:2019:982, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 23 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że równoległe do wszczęcia postępowania karnego in rem w następstwie przeszukania pomieszczeń Dual Prod właściwy organ administracyjny zawiesił na okres 12 miesięcy, na podstawie art. 369 ust. 3 lit. b) kodeksu podatkowego, udzielone tej spółce zezwolenie na działanie jako skład podatkowy wyrobów akcyzowych. Po upływie tego okresu zawieszenia ów organ administracyjny zawiesił ponownie, tym razem na czas nieokreślony, na podstawie art. 369 ust. 3 lit. c) kodeksu podatkowego, wspomniane zezwolenie na tej podstawie, że Dual Prod został w ramach postępowania karnego wszczętego przeciwko niej w następstwie przeszukania jej pomieszczeń przypisany status oskarżonego.
- 24 Z powyższego wynika, że rozpatrywane w postępowaniu głównym środki zawieszające są związane z podnoszonymi uchybieniami obowiązkowi nałożonym w przepisach rumuńskich na podmiot posiadający zezwolenie na działanie jako skład podatkowy wyrobów akcyzowych w celu zapobiegania wszelkim formom oszustw lub nadużyć.
- 25 W tym względzie należy przypomnieć, że w zakresie stosowania dyrektywy 2008/118, która ma na celu ustanowienie powszechnego zharmonizowanego systemu podatku akcyzowego, zapobieganie oszustwom i nadużyciom stanowi wspólny cel zarówno prawa Unii, jak i prawa każdego z państw członkowskich. Po pierwsze bowiem, państwa członkowskie mają uzasadniony interes w podjęciu odpowiednich środków w celu ochrony swoich interesów finansowych, a po drugie, zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem realizowanym przez tę dyrektywę, co potwierdzają jej motywy 15 i 16 oraz art. 16 (zob. podobnie wyrok z dnia 13 stycznia 2022 r., MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, pkt 28, 32 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 W związku z tym gdy państwo członkowskie zawiesza zezwolenie wymagane do prowadzenia składu podatkowego w rozumieniu dyrektywy 2008/118 ze względu na poszlaki wskazujące na popełnienie przestępstw związanych z przepisami dotyczącymi wyrobów akcyzowych, wykonuje ono tę dyrektywę, a zatem prawo Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty, i w konsekwencji powinno przestrzegać postanowień karty.
- 27 W drugiej kolejności, o ile ostatecznie do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy dwa rozpatrywane w postępowaniu głównym środki zawieszające mogą zostać zakwalifikowane jako „sankcje o charakterze karnym” do celów stosowania art. 48 ust. 1 i art. 50 karty, o tyle należy jednak przypomnieć, że w tym względzie 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 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 25).
- 28 Co się tyczy pierwszego kryterium, nie wydaje się, aby rozpatrywane w postępowaniu głównym środki zawieszające były kwalifikowane jako karne w prawie rumuńskim.
- 29 Należy jednak zaznaczyć, po pierwsze, że stosowanie postanowień 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 pkt 27 niniejszego wyroku (wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 30).
- 30 Jeśli chodzi, po drugie, o kryterium dotyczące samego charakteru naruszenia, wymaga ono sprawdzenia, czy dana sankcja realizuje w szczególności cel represyjny, przy czym sama okoliczność, że realizuje ona również cel prewencyjny, nie może pozbawić jej kwalifikacji sankcji karnej. Z samej natury sankcji karnych wynika bowiem, że mają one na celu zarówno represję, jak i zapobieganie bezprawnym zachowaniom. Natomiast środek, który ogranicza się do naprawienia szkody wyrządzonej danym przestępstwem, nie ma charakteru karnego [zob. podobnie wyrok z dnia 22 czerwca 2021 r., Latvijas Republikas Saeima (Punkty karne) (C-439/19, EU:C:2021:504, pkt 89)].
- 31 W niniejszej sprawie środki zawieszające zostały zastosowane wobec Dual Prod równoległe z toczącym się postępowaniem karnym i nie mają na celu naprawienia szkody wyrządzonej przestępstwem.
- 32 Niemniej jednak należy również zauważyć, że owe środki zawieszające są objęte procedurą przepływu wyrobów akcyzowych oraz procedurą zawieszenia ustanowioną w dyrektywie 2008/118, w której uprawnieni prowadzący skład podatkowy odgrywają centralną rolę (zob. w tym względzie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, pkt 31). Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że rzeczony środek mają zastosowanie wyłącznie do podmiotów gospodarczych posiadających zezwolenie na działanie jako skład podatkowy wyrobów akcyzowych w rozumieniu art. 15 i 16 tej dyrektywy, pozbawiając je tymczasowo zysków wynikających z takiego zezwolenia.
- 33 W związku z tym środki zawieszające takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym dotyczą nie ogółu społeczeństwa, lecz szczególnej kategorii odbiorców, którzy ze względu na to, że wykonują działalność specyficzną regulowaną przez prawo Unii, są zobowiązani do spełnienia warunków wymaganych do uzyskania zezwolenia wydanego przez państwa członkowskie i przyznającego im określone uprawnienia. Do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie, czy rozpatrywane w postępowaniu głównym środki polegają na zawieszeniu wykonywania tych uprawnień ze względu na to, że właściwy organ administracyjny uznał, iż warunki udzielenia tego zezwolenia nie są już spełniane lub mogą nie być spełniane, co przemawiałoby za stwierdzeniem, że takie środki nie służą celowi represyjnemu.
- 34 Taka wskazówka wydaje się również wynikać z faktu, że art. 369 ust. 3 lit. b) i c) kodeksu podatkowego nie wydaje się nakładać na właściwy organ administracyjny obowiązku zarządzenia rozpatrywanych w postępowaniu głównym środków zawieszających, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

- 35 Co się tyczy w szczególności pierwszego środka zawieszającego zastosowanego wobec Dual Prod, do sądu odsyłającego należy również zbadanie powodu, dla którego właściwy organ administracyjny postanowił zawiesić zezwolenie tej spółki na okres 12 miesięcy, to znaczy na maksymalny okres dozwolony w art. 369 ust. 3 lit. b) kodeksu podatkowego, a także powodu, dla którego okres ten został skrócony do 8 miesięcy przez sąd orzekający w przedmiocie skargi wniesionej przez Dual Prod, w celu ustalenia, czy powody uzasadniające takie decyzje wiążą się z celem prewencyjnym lub represyjnym.
- 36 Co się tyczy drugiego środka zawieszającego, zastosowanego wobec Dual Prod na podstawie art. 369 ust. 3 lit. c) kodeksu podatkowego, należy zauważyć, że środek ten nie przestaje mieć zastosowania w określonym momencie, lecz dopiero po zakończeniu toczącego się postępowania karnego, co wydaje się bardziej charakterystyczne dla środka o celu prewencyjnym lub zabezpieczającym niż dla środka represyjnego.
- 37 W odniesieniu, po trzecie, do kryterium dotyczącego surowości grożącej sankcji, należy zauważyć, że o ile każdy z dwóch rozpatrywanych w postępowaniu głównym środków zawieszających może pociągać za sobą negatywne konsekwencje gospodarcze dla Dual Prod, o tyle konsekwencje te są jednak nierozłącznie związane z prewencyjnym lub zabezpieczającym charakterem, jaki wydają się mieć takie środki, i co do zasady nie osiągają stopnia surowości wymaganego do tego, aby można je było zakwalifikować jako mające charakter karny, w szczególności nie uniemożliwiają one tej spółce dalszego prowadzenia w owych okresach zawieszenia działalności gospodarczej niewymagającej zezwolenia na działanie jako skład podatkowy wyrobów akcyzowych.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 38 Jak wynika z pkt 16 niniejszego wyroku, do sądu odsyłającego wniesiono skargę mającą na celu zakwestionowanie zgodności z prawem drugiego środka zawieszającego zarządzonego wobec Dual Prod na podstawie art. 369 ust. 3 lit. c) kodeksu podatkowego.
- 39 Z powyższego wynika, że poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 48 ust. 1 karty należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, by zezwolenie na działanie jako skład podatkowy wyrobów akcyzowych mogło zostać zawieszane administracyjnie do czasu zakończenia postępowania karnego z tego tylko powodu, że podmiotowi posiadającemu to zezwolenie został przypisany status oskarżonego w ramach tego postępowania karnego.
- 40 Artykuł 48 ust. 1 karty ma na celu zagwarantowanie każdemu, że nie będzie wskazany ani traktowany jako winny czynu zabronionego, zanim jego wina nie zostanie wykazana (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Rubach, C-344/08, EU:C:2009:482, pkt 31).
- 41 O ile przepis ten co do zasady nie sprzeciwia się nałożeniu przez organ administracyjny sankcji o charakterze karnym (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Schindler Holding i in./Komisja, C-501/11 P, EU:C:2013:522, pkt 35), o tyle jednak wspomniany przepis zostaje naruszony, gdy organ administracyjny stosuje sankcję o charakterze karnym bez uprzedniego stwierdzenia naruszenia ustanowionej wcześniej normy prawnej i bez umożliwienia zainteresowanej osobie możliwości oczyszczenia się z zarzutów, przy czym wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść tej osoby (zob. podobnie wyrok z dnia 14 maja 2020 r., NKT Verwaltung i NKT/Komisja, C-607/18 P, niepublikowany, EU:C:2020:385, pkt 234, 235, 237 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 42 Ponadto art. 47 karty wymaga, aby każdy adresat sankcji administracyjnej o charakterze karnym dysponował środkiem prawnym umożliwiającym mu przeprowadzenie kontroli tej sankcji przez sąd, któremu przysługuje nieograniczone prawo orzekania (wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Schindler Holding i in./Komisja, C-501/11 P, EU:C:2013:522, pkt 32–35), przy czym ten środek prawny powinien pozwalać mu umożliwić w szczególności na sprawdzenie, czy organ administracyjny nie naruszył zasady domniemania niewinności.
- 43 Wynika z tego, że gdyby sąd odsyłający uznał, iż środek zawieszający, taki jak ten, o którym mowa w pkt 39 niniejszego wyroku, stanowi sankcję karną do celów stosowania art. 48 ust. 1 karty, ustanowiona w tym postanowieniu zasada domniemania niewinności sprzeciwiałaby się zastosowaniu takiego środka, zanim orzeczono jeszcze o winie ukaranej w ten sposób osoby.
- 44 Z całości powyższych rozważań wynika, że art. 48 ust. 1 karty należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, by zezwolenie na działanie jako skład podatkowy wyrobów akcyzowych mogło zostać zawieszane administracyjnie do czasu zakończenia postępowania karnego z tego tylko powodu, że podmiotowi posiadającemu to zezwolenie został przypisany status oskarżonego w ramach tego postępowania karnego, jeżeli zawieszenie to stanowi sankcję o charakterze karnym.

W przedmiocie pytania drugiego

W przedmiocie dopuszczalności

- 45 W zakresie, w jakim rząd włoski wydaje się twierdzić, że pytanie drugie jest niedopuszczalne ze względu na to, iż sąd odsyłający nie wykazał w wystarczający sposób, w jaki sposób okoliczności faktyczne, które doprowadziły do zastosowania dwóch rozpatrywanych w postępowaniu głównym środków zawieszających, są identyczne, argument ten należy oddalić.
- 46 Wystarczy bowiem zauważyć, że z uzasadnienia postanowienia odsyłającego oraz z brzmienia pytania drugiego jasno wynika, iż zdaniem tego sądu dwa rozpatrywane w postępowaniu głównym środki zawieszające zostały zastosowane z powodu tych samych czynów stwierdzonych w związku z przeszukaniem pomieszczeń Dual Prod, które doprowadziły do podejrzeń tej spółki o popełnienie przestępstw przewidzianych w przepisach dotyczących wyrobów akcyzowych.
- 47 Kwestia, czy taka ocena jest zgodna z wymogami wynikającymi z art. 50 karty, wchodzi z kolei w zakres badania co do istoty drugiego pytania prejudycjalnego.

Co do istoty

- 48 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 50 karty należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on nałożeniu sankcji na osobę prawną, na którą odnośnie do tych samych czynów nałożono już sankcję tego samego rodzaju, lecz o innym czasie trwania.
- 49 Na wstępie należy zauważyć, że zasada ne bis in idem zapisana w art. 50 karty zakazuje kumulacji zarówno postępowań, jak i sankcji o charakterze karnym w rozumieniu tego artykułu odnośnie do tych samych czynów przeciwko tej samej osobie (wyrok z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 50 W związku z tym pytanie drugie jest użyteczne dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym jedynie w zakresie, w jakim każdy z dwóch rozpatrywanych w postępowaniu głównym środków zawieszających ma charakter karny w rozumieniu tego artykułu, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego w świetle kryteriów przedstawionych w pkt 27–37 niniejszego wyroku.
- 51 Z zastrzeżeniem tego uściślenia należy przypomnieć w pierwszej kolejności, że stosowanie zasady *ne bis in idem* zależy od spełnienia podwójnego warunku, a mianowicie, po pierwsze, od wcześniejszego istnienia prawomocnego orzeczenia (warunek „bis”), a po drugie, od tożsamości czynów będących przedmiotem wcześniejszego orzeczenia oraz późniejszych postępowań lub późniejszych orzeczeń (warunek „idem”) (wyrok z dnia 22 marca 2022 r., *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 28).
- 52 Co się tyczy, po pierwsze, warunku „idem”, wymaga on, by zdarzenia były tożsame, a nie tylko podobne. Przez tożsamość zdarzenia rozumie się ogół konkretnych okoliczności wynikających z wydarzeń, które co do zasady są takie same, ponieważ dotyczą tego samego sprawcy i są nierozzerwalnie związane w czasie i przestrzeni (zob. podobnie wyrok z dnia 22 marca 2022 r., *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 36, 37).
- 53 W niniejszej sprawie, jak zauważył sam sąd odsyłający, dwa środki zawieszające zastosowane wobec Dual Prod są związane z tożsamymi zdarzeniami, a mianowicie tymi, które zostały stwierdzone w związku z przeszukaniem pomieszczeń tej spółki.
- 54 Okoliczność, że rozpatrywany w postępowaniu głównym drugi środek zawieszający został zarządzony na tej podstawie, że Dual Prod został w ramach postępowania karnego przypisany status oskarżonego, nie może zmienić takiego stwierdzenia, ponieważ z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że to postępowanie karne ma właśnie na celu ukaranie odnośnie do tych samych czynów, których popełnienie zostało stwierdzone w trakcie tego przeszukania.
- 55 Po drugie, w odniesieniu do przesłanki „bis” należy przypomnieć, że aby orzeczenie mogło zostać uznane za ostateczne rozstrzygnięcie w przedmiocie okoliczności faktycznych będących przedmiotem drugiego postępowania, konieczne jest nie tylko, aby orzeczenie to stało się prawomocne, lecz również, aby zostało wydane w następstwie oceny sprawy co do istoty (zob. podobnie wyrok z dnia 22 marca 2022 r., *bpost*, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 29).
- 56 W niniejszej sprawie, co się tyczy, po pierwsze, prawomocnego charakteru orzeczenia nakładającego na Dual Prod pierwszy środek zawieszający, sąd odsyłający powinien upewnić się w szczególności, że orzeczenie sądu, które skróciło czas trwania takiego zawieszenia do ośmiu miesięcy, stało się w każdym wypadku prawomocne w dniu, w którym zarządzono wobec Dual Prod drugi środek zawieszający.
- 57 Jeśli chodzi, po drugie, o warunek dotyczący oceny sprawy co do istoty, z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka odnoszącego się do przestrzegania zasady *ne bis in idem* wynika, że w przypadku gdy sankcja została nałożona przez właściwy organ w konsekwencji zachowania zarzucanego zainteresowanemu, można racjonalnie uznać, że właściwy organ dokonał uprzednio oceny okoliczności sprawy i bezprawności zachowania zainteresowanego (zob. podobnie wyrok ETPC z dnia 8 lipca 2019 r. w sprawie Mihalache przeciwko Rumunii, CE:ECHR:2019:0708JUD005401210, § 98).

- 58 Gdyby w wyniku badania warunków przypomnianych w pkt 49–57 niniejszego wyroku sąd odsyłający uznał, że art. 50 karty ma zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, kumulacja dwóch rozpatrywanych w postępowaniu głównym środków zawieszających stanowiłaby ograniczenie prawa podstawowego zagwarantowanego w owym art. 50.
- 59 Niemniej jednak takie ograniczenie mogłoby być jeszcze uzasadnione na podstawie art. 52 ust. 1 karty (wyrok z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 40).
- 60 W takim przypadku do sądu odsyłającego należałoby, w drugiej kolejności, zbadać, czy wszystkie warunki, na jakich art. 52 ust. 1 karty pozwala państwom członkowskim na ograniczenie prawa podstawowego zagwarantowanego w art. 50 karty, są spełnione w niniejszej sprawie.
- 61 W tym względzie należy przypomnieć, że 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 wspomnianych praw i wolności mogą zostać wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób.
- 62 Co się tyczy, po pierwsze, warunków określonych w art. 52 ust. 1 zdanie pierwsze karty, należy zauważyć, że – z jednej strony – możliwość łącznego zastosowania dwóch rozpatrywanych w postępowaniu głównym środków zawieszających wydaje się być przewidziana ustawą, a mianowicie w art. 369 ust. 3 lit. b) i c) rumuńskiego kodeksu podatkowego.
- 63 Z drugiej strony – taka możliwość kumulacji postępowań i sankcji szanuje istotę art. 50 karty, pod warunkiem że uregulowanie krajowe nie pozwala na prowadzenie postępowania i karanie odnośnie do tych samych czynów w ramach tego samego przestępstwa lub dla realizacji tego samego celu, lecz przewiduje jedynie możliwość kumulacji postępowań i sankcji na podstawie odmiennych przepisów (wyrok z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 43). Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że warunek ten nie wydaje się spełniony w niniejszej sprawie.
- 64 Co się tyczy, po drugie, warunków określonych w art. 52 ust. 1 zdanie drugie karty, które są badane przez Trybunał wyłącznie na wypadek, gdyby sąd odsyłający uznał, że warunki wymagane w zdaniu pierwszym tego przepisu są w niniejszej sprawie spełnione, z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika przede wszystkim, że rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy krajowe mają zasadniczo na celu zapewnienie prawidłowego poboru podatku akcyzowego oraz zwalczanie oszustw i nadużyć.
- 65 Z uwagi na wagę owego celu interesu ogólnego kumulacja postępowań i sankcji o charakterze karnym może być uzasadniona, jeśli owe postępowania i sankcje służą – dla realizacji owego celu – celom uzupełniającym się wzajemnie, których przedmiotem są w danym wypadku różne aspekty tego samego bezprawnego zachowania, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego (wyrok z dnia 22 marca 2022 r., Nordzucker i in., C-151/20, EU:C:2022:203, pkt 52).
- 66 Co się tyczy zasady proporcjonalności – zasada ta wymaga, by kumulacja postępowań karnych i sankcji przewidziana w przepisach krajowych 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 (wyrok z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 48).

- 67 W odniesieniu do ściśle niezbędnego charakteru takiej kumulacji postępowań i sankcji należy w szczególności ocenić, czy istnieją jasne i precyzyjne zasady pozwalające przewidzieć, jakie czyny i zaniechania mogą stanowić przedmiot kumulacji postępowań i sankcji, oraz zapewniające koordynację pomiędzy poszczególnymi organami; obydwie postępowania są prowadzone w sposób wystarczająco skoordynowany i w krótkim czasie; oraz sankcja nałożona w odpowiednim wypadku w związku z postępowaniem pierwszym pod względem chronologicznym podlega uwzględnieniu przy ocenie drugiej sankcji, skutkiem czego obciążenia wynikające dla zainteresowanych osób z takiej kumulacji są ograniczone do niezbędnego minimum, a wszystkie razem zastosowane sankcje odpowiadają wadze popełnionych przestępstw (wyrok z dnia 22 marca 2022 r., bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 68 W niniejszej sprawie należy w szczególności zauważyć, że z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi nie wynika, by przy ocenie drugiego środka zawieszającego nałożonego na Dual Prod właściwy organ administracyjny uwzględnił wagę pierwszego środka zawieszającego, który został już zastosowany wobec tej spółki, co może mieć wpływ na proporcjonalność tego drugiego środka zawieszającego w rozumieniu art. 52 karty.
- 69 Z powyższych rozważań wynika, że w sytuacji gdy dwa rozpatrywane w postępowaniu głównym środki zawieszające należy uznać za sankcje o charakterze karnym, art. 50 karty może sprzeciwiać się temu, by Dual Prod był objęty drugim środkiem zawieszającym, którego zgodność z prawem jest kwestionowana przed sądem odsyłającym, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.
- 70 Wreszcie należy dodać, że w sytuacji gdyby sąd odsyłający uznał, że co najmniej jeden z rozpatrywanych w postępowaniu głównym dwóch środków zawieszających nie stanowi sankcji karnej do celów stosowania art. 50 karty i że w związku z tym artykuł ten nie może w żadnym wypadku sprzeciwiać się kumulacji tych dwóch sankcji, nie zmienia to faktu, że – jak wskazała Komisja – zarządzenie drugiego środka zawieszającego powinno być zgodne z zasadą proporcjonalności jako ogólną zasadą prawa Unii.
- 71 Zasada ta nakłada na państwa członkowskie obowiązek stosowania środków, które umożliwiając skuteczne osiągnięcie realizowanego przez prawo wewnętrzne celu, nie wykraczają poza to co konieczne i w jak najmniejszym stopniu naruszają cele i zasady ustanowione w odpowiednich przepisach Unii. Orzecznictwo Trybunału wyjaśnia w tym względzie, że tam, gdzie istnieje możliwość wyboru jednego z kilku odpowiednich środków, należy stosować środek najmniej dotkliwy, a wynikające z niego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów (wyroki: z dnia 13 listopada 1990 r., Fedesa i in., C-331/88, EU:C:1990:391, pkt 13; a także z dnia 13 stycznia 2022 r., MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 72 W tym względzie okoliczność, że zastosowany wobec osoby prawnej podejrzewanej o naruszenie przepisów zapewniających prawidłowy pobór podatku akcyzowego środek polegający na zawieszeniu zezwolenia na działanie jako skład podatkowy wyrobów akcyzowych wywołuje skutki przez cały czas trwania postępowania karnego wszczętego przeciwko tej osobie prawnej,

nawet jeśli postępowanie to przekroczyło już rozsądny termin, może wskazywać na nadmierne naruszenie uzasadnionego prawa wspomnianej osoby prawnej do prowadzenia działalności gospodarczej.

73 Z całości powyższych rozważań wynika, że art. 50 karty należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby sankcja o charakterze karnym z powodu naruszeń przepisów dotyczących wyrobów akcyzowych została nałożona na osobę prawną, wobec której wydano już prawomocne orzeczenie nakładające sankcję o charakterze karnym odnośnie do tych samych czynów, pod warunkiem że:

- możliwość kumulacji tych dwóch sankcji jest przewidziana ustawą;
- uregulowanie krajowe nie pozwala na prowadzenie postępowania i karanie odnośnie do tych samych czynów w ramach tego samego przestępstwa lub dla realizacji tego samego celu, lecz przewiduje jedynie możliwość kumulacji postępowań i sankcji na podstawie odmiennych przepisów;
- owe postępowania i sankcje służą celom uzupełniającym się, których przedmiotem są w danym wypadku różne aspekty tego samego bezprawnego zachowania;
- istnieją jasne i precyzyjne zasady pozwalające przewidzieć, jakie czyny i zaniechania mogą stanowić przedmiot kumulacji postępowań i sankcji, oraz zapewniające koordynację pomiędzy poszczególnymi organami; obydwie postępowania są prowadzone w sposób wystarczająco skoordynowany i w krótkim czasie; oraz sankcja nałożona w odpowiednim wypadku w związku z postępowaniem pierwszym pod względem chronologicznym podlega uwzględnieniu przy ocenie drugiej sankcji, skutkiem czego obciążenia wynikające dla zainteresowanych osób z takiej kumulacji są ograniczone do niezbędnego minimum, a wszystkie razem zastosowane sankcje odpowiadają wadze popełnionych przestępstw.

W przedmiocie kosztów

74 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 48 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, by zezwolenie na działanie jako skład podatkowy wyrobów akcyzowych mogło zostać zawieszony administracyjnie do czasu zakończenia postępowania karnego z tego tylko powodu, że podmiotowi posiadającemu to zezwolenie został w ramach tego postępowania karnego przypisany status oskarżonego, jeżeli zawieszenie to stanowi sankcję o charakterze karnym.**

- 2) Artykuł 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby sankcja o charakterze karnym z powodu naruszeń przepisów dotyczących wyrobów akcyzowych została nałożona na osobę prawną, wobec której wydano już prawomocne orzeczenie nakładające sankcję o charakterze karnym odnośnie do tych samych czynów, pod warunkiem że:
- możliwość kumulacji tych dwóch sankcji jest przewidziana ustawą;
 - uregulowanie krajowe nie pozwala na prowadzenie postępowania i karanie odnośnie do tych samych czynów w ramach tego samego przestępstwa lub dla realizacji tego samego celu, lecz przewiduje jedynie możliwość kumulacji postępowań i sankcji na podstawie odmiennych przepisów;
 - owe postępowania i sankcje służą celom uzupełniającym się wzajemnie, których przedmiotem są w danym wypadku różne aspekty tego samego bezprawnego zachowania;
 - istnieją jasne i precyzyjne zasady pozwalające przewidzieć, jakie czyny i zaniechania mogą stanowić przedmiot kumulacji postępowań i sankcji, oraz zapewniające koordynację pomiędzy poszczególnymi organami; obydwie postępowania są prowadzone w sposób wystarczająco skoordynowany i w krótkim czasie; oraz sankcja nałożona w odpowiednim wypadku w związku z postępowaniem pierwszym pod względem chronologicznym podlega uwzględnieniu przy ocenie drugiej sankcji, skutkiem czego obciążenia wynikające dla zainteresowanych osób z takiej kumulacji są ograniczone do niezbędnego minimum, a wszystkie razem zastosowane sankcje odpowiadają wadze popełnionych przestępstw.

Podpisy