

Sprawa C-570/20

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 ust. 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

28 października 2020 r.

Sąd odsyłający:

Cour de cassation (sąd kasacyjny, Francja)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

21 października 2020 r.

Strona skarżąca w postępowaniu kasacyjnym:

BV

Strona pozwana w postępowaniu kasacyjnym:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

1. Przedmiot i informacje dotyczące sporu

- 1 BV wykonywał zawód biegłego rewidenta do dnia 14 czerwca 2011 r. W wyniku przeprowadzonych kontroli za lata 2009, 2010 i 2011 w dniu 10 marca 2014 r. organ podatkowy wniósł skargę dotyczącą nieprawidłowości rachunkowych oraz oszustw w zakresie podatku dochodowego i VAT, między innymi przez ukrywanie uzyskanych dochodów, od których nie został zapłacony VAT w wysokości 82 507 EUR.
- 2 Wyrokiem z dnia 23 czerwca 2017 r. tribunal correctionnel d'Annecy (sąd karny w Annecy, Francja) skazał BV na dwanaście miesięcy pozbawienia wolności, w szczególności za uchylanie się od opodatkowania polegające na nieujawnieniu czynności stanowiących podstawę ustalenia VAT i częściowej lub całkowitej zapłaty tego podatku w okresie od dnia 1 stycznia 2010 r. do dnia 14 czerwca 2011 r.
- 3 BV wniósł przed cour d'appel de Chambéry (sądem apelacyjnym w Chambéry) o uniewinnienie, uzasadniając, że wyrok skazujący narusza zasadę ne bis in idem

gwarantowaną przez art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej. BV wyjaśnił, że wobec jego osoby, w odniesieniu do tych samych czynów, było już prowadzone postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, w wyniku którego została nałożona grzywna podatkowa w wysokości 40% kwoty podatków, których zapłaty uniknięto. Zdaniem BV ogólna surowość systemu sankcji jest nieproporcjonalna.

- 4 W wyroku z dnia 13 lutego 2019 r. cour d’appel de Chambéry (sąd apelacyjny w Chambéry, Francja) odstąpił od zastosowania zasady *ne bis in idem* ze względu na to, że
 - art. 1741 code général des impôts (francuskiej ordynacji podatkowej, zwanej dalej „CGI”) przewiduje możliwość kumulacji sankcji karnych i podatkowych po przeprowadzeniu postępowania karnego i postępowania administracyjnego, niezależnych od siebie oraz mających inne przedmioty i cele;
 - zasada ta jest zgodna z art. 50 karty, przy czym Conseil constitutionnel (rada konstytucyjna) wyjaśniła jej zakres, wskazując:
 - że stosuje się ją wyłącznie w najpoważniejszych przypadkach stanowiącego oszustwo ukrywania kwot podlegających opodatkowaniu, ponieważ ten *poważny charakter* może wynikać z wysokości podatków niezapłaconych w wyniku oszustwa, charakteru czynów popełnionych przez osobę oskarżoną oraz z okoliczności ich popełnienia;
 - że zgodnie z zasadą *proporcjonalności* łączna kwota ewentualnie nałożonych kar nie może przekraczać kwoty najwyższej z przewidzianych kar.
- 5 Cour d’appel de Chambéry (sąd apelacyjny w Chambéry) utrzymał w mocy rozstrzygnięcia wyroku dotyczące winy i skazał BV na osiemnaście miesięcy pozbawienia wolności.
- 6 W dniu 15 lutego 2019 r. BV wniósł skargę do Cour de cassation (sądu kasacyjnego, Francja).

2. Rozpatrywane przepisy

A. *Prawo Unii*

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej

- 7 Artykuł 50 karty, zatytułowany „Zakaz ponownego sądzenia lub karania w postępowaniu karnym za ten sam czyn zabroniony pod groźbą kary”, ma następujące brzmienie:

„Nikt nie może być ponownie sądzone 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”.

- 8 Artykuł 52 karty określa zakres zagwarantowanych praw w następujący sposób:

„1. Wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w niniejszej karcie muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności. Z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności, ograniczenia 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”.

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

- 9 Artykuł 273 stanowi:

„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”.

B. Prawo francuskie

Code général des impôts

- 10 Artykuł 1729 CGI nakłada kary podatkowe w postaci podwyższenia kwoty podatku, którego zapłaty uniknięto, o 40–80%, w przypadku nieprawidłowości lub celowego pominięcia zgłoszenia.
- 11 Artykuł 1741 CGI, w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie wynikającym z ustawy nr 2010–1658 z dnia 29 grudnia 2010 r., określa i przewiduje sankcję karną za oszustwo podatkowe podlegające – niezależnie od mających zastosowanie kar podatkowych – karze grzywny w wysokości 37 500 EUR oraz karze pięciu lat pozbawienia wolności.

Orzecznictwo Conseil constitutionnel (rady konstytucyjnej)

- 12 Conseil constitutionnel (rada konstytucyjna) uznała za zgodną z zasadami konieczności oraz proporcjonalności czynów zabronionych i kar kumulację

postępowań oraz sankcji karnych i podatkowych w przypadku ukrywania kwot podlegających opodatkowaniu, tak jak w przypadku pominięcia zgłoszenia.

- 13 Conseil constitutionnel (rada konstytucyjna) stwierdziła, że postępowanie karne i postępowanie podatkowe są komplementarne:

„[...] przepisy art. 1729, podobnie jak zaskarżone przepisy art. 1741, umożliwiają łącznie zagwarantowanie ochrony interesów finansowych państwa, a także równość w zakresie podatków, realizując wspólne cele, zarówno odstrasżające, jak i represyjne. Odzyskanie niezbędnego wkładu publicznego i cel w postaci zwalczania oszustw podatkowych uzasadniają wszczęcie dodatkowych procedur w przypadkach najpoważniejszych oszustw. Obok kontroli, w następstwie których administracja podatkowa stosuje kary pieniężne, można zatem prowadzić postępowanie karne na warunkach i zgodnie z procedurami przewidzianymi w ustawie”.

- 14 Jednakże Conseil constitutionnel (rada konstytucyjna) przedstawiła trzy zastrzeżenia dotyczące wykładni, które ograniczają tę kumulację:

- podatnik, który został zwolniony z podatku na mocy orzeczenia sądu, które stało się prawomocne ze względów merytorycznych, nie może być skazany za oszustwo podatkowe (pierwsze zastrzeżenie);
- art. 1741 CGI, który przewiduje kary za oszustwo podatkowe, ma zastosowanie tylko do najpoważniejszych przypadków stanowiącego oszustwo zatajania kwot podlegających opodatkowaniu lub niezgłoszenia do opodatkowania, ponieważ poważny charakter może wynikać z kwoty podatków niezapłaconych w wyniku oszustwa, z charakteru czynów popełnionych przez oskarżonego lub z okoliczności ich wystąpienia (drugie zastrzeżenie);
- o ile możliwość wszczęcia dwóch postępowań może prowadzić do kumulacji sankcji, zasada proporcjonalności wymaga, aby w każdym przypadku łączna kwota wszelkich ewentualnie nałożonych kar nie przekroczyła najwyższej kwoty jednej z przewidzianych kar (trzecie zastrzeżenie).

Orzecznictwo Cour de cassation (sądu kasacyjnego)

- 15 Odnosząc się do drugiego zastrzeżenia dotyczącego poważnego charakteru okoliczności faktycznych uzasadniającego sankcje karne oprócz sankcji administracyjnej, cour de cassation (sąd kasacyjny) wyjaśnił zasady jego zastosowania w następujący sposób:

„Jeżeli oskarżony o oszustwo podatkowe wykaże, że był osobiście objęty karą podatkową za te same czyny, zadaniem sądu karnego, po określeniu elementów konstytutywnych tego przestępstwa w świetle art. 1741 CGI, a przed orzeczeniem sankcji karnych, jest sprawdzenie, czy przyjęte okoliczności faktyczne mają wystarczająco poważny charakter mogący uzasadniać dodatkowe sankcje karne. Sąd ma obowiązek uzasadnienia wydanego orzeczenia, ponieważ poważny

charakter może wynikać z kwoty podatków niezapłaconych w wyniku oszustwa, z charakteru działań oskarżonego lub z okoliczności ich popełnienia, w tym w szczególności okoliczności uznanych za obciążające. W przypadku braku takiego poważnego charakteru, sąd nie może wydać wyroku skazującego”.

- 16 Wyroki wydane przez cour de cassation (sąd kasacyjny) pozwalają na wskazanie okoliczności faktycznych uznawanych za charakterystyczne dla kryteriów ustanowionych przez conseil constitutionnel (radę konstytucyjną), w tym w szczególności powtarzające się zaniechanie zgłoszenia do opodatkowania przez dłuższy okres czasu pomimo wielu wezwań, status posła Republiki Francuskiej jednego z dwóch oskarżonych, wykorzystanie zagranicznych podmiotów jako pośredników, kwota podatku, którego zapłaty uniknięto.
- 17 Odnosząc się do trzeciego zastrzeżenia dotyczącego proporcjonalności kumulacji sankcji karnych i podatkowych, cour de cassation (sąd kasacyjny) wyjaśnił zasady jego zastosowania w następujący sposób:

„Jeżeli oskarżony może uzasadnić, że został prawomocnie skazany, osobiście, na karę podatkową za te same czyny, sąd karny jest zobowiązany do zapewnienia zgodności z wymogiem proporcjonalności tylko wtedy, gdy orzeka karę tego samego rodzaju”.
- 18 Wynika z tego, zdaniem cour de cassation (sądu kasacyjnego), że zasada proporcjonalności nie zostaje naruszona wtedy, gdy sądy skazują oskarżonego, wobec którego zostały prawomocnie orzeczone sankcje podatkowe, na karę pozbawienia wolności w zawieszeniu, ponieważ nie została nałożona na niego żadna grzywna (wyżej wspomniane wyroki).
- 19 W istocie zastrzeżenie interpretacyjne może odnosić się tylko do sankcji tego samego rodzaju, ponieważ jego wykonanie w praktyce zakłada, że sąd orzekający jako ostatni będzie w stanie porównać maksymalną wysokość przewidzianych sankcji karnych i podatkowych w celu ustalenia najwyższej kwoty stanowiącej górny limit.

3. Stanowisko strony skarżącej w postępowaniu kasacyjnym

- 20 Strona skarżąca zarzuca cour d'appel (sądowi apelacyjnemu), po pierwsze, naruszenie art. 50 karty praw podstawowych poprzez odmowę wyłączenia stosowania art. 1741 CGI, którego przepis w wykładni dokonanej przez conseil constitutionnel (radę konstytucyjną) nie jest ani jasny, ani precyzyjny oraz, po drugie, brak upewnienia się, że ciężar wynikający ze wszystkich zastosowanych wobec strony skarżącej kar nie jest nadmierny w świetle zarzucanych nieprawidłowości.

4. Ocena Cour de cassation (sądu kasacyjnego)

- 21 Trybunał Sprawiedliwości uważa, że ponieważ sankcje administracyjne nałożone przez krajowe organy podatkowe i postępowania karne wszczęte z tytułu przestępstw w dziedzinie VAT 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 i w związku z tym powinny być zgodne z prawem podstawowym zagwarantowanym w art. 50 karty (zob. wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105).
- 22 Trybunał Sprawiedliwości orzekł również, że ograniczenie zasady *ne bis in idem*, którą gwarantuje art. 50 karty, może być uzasadnione na podstawie art. 52 ust. 1 karty (zob. wyrok z dnia 27 maja 2014 r., Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).
- 23 W wyroku z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, Trybunał Sprawiedliwości orzekł:
- „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”.
- 24 Bezsporne jest, że rozpatrywane przepisy zmierzają w szczególności do zwalczania naruszeń w dziedzinie VAT w celu zagwarantowania poboru całego

należnego VAT, a tym samym służą realizacji celu interesu ogólnego, który uzasadnia kumulację postępowań i sankcji o charakterze karnym służącym celom dodatkowym.

- 25 Po pierwsze, według Trybunału Sprawiedliwości, przepisy ograniczające zasadę ne bis in idem mogą być wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i w tym celu powinny „ustanawiać jasne i precyzyjne zasady pozwalające podmiotom prawa przewidzieć, jakie czyny i zaniechania mogą stanowić przedmiot takiej kumulacji postępowań i sankcji” (wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 49).
- 26 We wspomnianym wyroku Trybunał Sprawiedliwości uznał, że przepisy włoskie „w jasny i precyzyjny sposób przewidują, w jakich okolicznościach brak zapłaty należnego VAT może prowadzić do kumulacji postępowań i sankcji o charakterze karnym”. Tym samym Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że przepisy te ustanawiają „warunki, na jakich brak zapłaty należnego VAT w terminach ustawowych może prowadzić do nałożenia sankcji administracyjnej o charakterze karnym [...] i, jeśli dotyczy rocznej deklaracji podatkowej VAT na kwotę przekraczającą 50 000 EUR, może również podlegać karze pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do dwóch lat” (wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 50, 51).
- 27 Zdaniem strony skarżącej w postępowaniu kasacyjnym przepisy francuskie nie spełniają wymogu jasności i przewidywalności kumulacji sankcji podatkowych i karnych.
- 28 Należy wskazać, z jednej strony, że przywołane wyżej art. 1741 i 1729 CGI dokładnie określają działania lub zaniechania, które mogą stanowić przedmiot postępowań i sankcji karnych i podatkowych.
- 29 Z drugiej strony, zgodnie z zastrzeżeniem interpretacyjnym wyrażonym przez conseil constitutionnel (radę konstytucyjną) możliwość skazania w postępowaniu karnym podatnika, na którego została już nałożona sankcja podatkowa, jest ograniczona do niektórych przypadków należących do najpoważniejszych przypadków stanowiącego oszustwo zatajenia lub niezgłoszenia do opodatkowania. Ten poważny charakter może wynikać z kwoty podatków, których zapłaty uniknięto, z charakteru czynów popełnionych przez oskarżonego lub z okoliczności ich popełnienia.
- 30 Ponadto w orzecznictwie cour de cassation (sądu kasacyjnego) wskazano okoliczności faktyczne, które pozwalają szczegółowo określić sposoby zastosowania tych kryteriów. Cour de cassation (sąd kasacyjny) dodał również, że kryterium powagi mogą określać okoliczności obciążające przewidziane w art. 1741 CGI.
- 31 Jednakże warunek wstępny poważnego charakteru oszustwa podatkowego nie wynika wyłącznie z kwoty podatków, których zapłaty uniknięto, ale może

również uwzględniać inne okoliczności dotyczące charakteru lub kontekstu działań zainteresowanego.

- 32 W tych warunkach nie można stwierdzić, że prawidłowe stosowanie prawa Unii jest tak oczywiste, że nie pozostawia ono miejsca na jakiegokolwiek racjonalne wątpliwości.
- 33 Po drugie, zdaniem Trybunału Sprawiedliwości „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” (wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 55).
- 34 Jednocześnie w innym wyroku wydanym w tym samym dniu Trybunał Sprawiedliwości uznał, że włoskie uregulowania dotyczące manipulacji na rynku nie gwarantują tego, by surowość wszystkich nałożonych sankcji była ograniczona do tego, co jest bezwzględnie konieczne w stosunku do wagi popełnionego przestępstwa (wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Garlsson Real Estate i in., C-537/16, EU:C:2018:193). Trybunał Sprawiedliwości wskazał tym samym, iż wspomniane uregulowania ograniczają się do stwierdzenia, że w przypadku nałożenia, z tytułu tych samych czynów, kary grzywny oraz administracyjnej kary pieniężnej ściągnięcie tej pierwszej ogranicza się do kwoty przewyższającej wysokość tej drugiej oraz że uregulowania te przewidują tylko kumulację kar o charakterze pieniężnym, nie zaś kumulację administracyjnych kar pieniężnych o charakterze karnym i kary pozbawienia wolności (pkt 60).
- 35 Strona skarżąca w postępowaniu kasacyjnym zarzuca cour d’appel (sądowi apelacyjnemu) brak upewnienia się, że ciężar wynikający ze wszystkich zastosowanych wobec strony skarżącej kar nie jest nadmierny w świetle danego naruszenia, co wymaga uprzedniego rozważenia, czy uregulowania francuskie spełniają ogólnie (in abstracto) warunek proporcjonalności kumulacji sankcji karnych i podatkowych.
- 36 Wskazać należy po pierwsze, że zgodnie z zastrzeżeniem interpretacyjnym wyrażonym przez conseil constitutionnel (radę konstytucyjną) uregulowania francuskie ograniczają postępowanie karne do przestępstw o określonej wadze, za które poza karą grzywny ustawodawca krajowy przewidział karę pozbawienia wolności.
- 37 Po drugie, zgodnie z innym zastrzeżeniem interpretacyjnym wyrażonym przez conseil constitutionnel (radę konstytucyjną) możliwość kumulacji sankcji jest ograniczona brakiem możliwości przekroczenia najwyższej kwoty

z przewidzianych kar. Jednak zasada ta dotyczy wyłącznie sankcji tego samego rodzaju, a mianowicie kar pieniężnych.

- 38 W tych warunkach nie można stwierdzić, że prawidłowe stosowanie prawa Unii jest tak oczywiste, że nie pozostawia ono miejsca na jakiegokolwiek racjonalne wątpliwości.

5. Pytania prejudycjalne

- 39 Należy skierować do Trybunału Sprawiedliwości następujące pytania:

1. Czy opisane powyżej przepisy krajowe spełniają wymóg jasności i przewidywalności okoliczności, w których zaniechanie zgłoszenia w deklaracji podatkowej w zakresie należnego VAT może być przedmiotem kumulacji postępowań i sankcji o charakterze karnym?
2. Czy opisane powyżej przepisy krajowe spełniają wymóg konieczności i proporcjonalności kumulacji takich sankcji?