

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 26 lutego 2013 r.(*)

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej – Zakres zastosowania – Artykuł 51 –
Stosowanie prawa Unii – Ściganie czynów powodujących uszczuplenie zasobów własnych
Unii – Artykuł 50 – Zasada ne bis in idem – Uregulowania krajowe przewidujące ściganie za
ten sam czyn w dwóch oddzielnych postępowaniach, administracyjnym i karnym – Zgodność

W sprawie C-617/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Haparanda tingsrätt (Szwecja) postanowieniem z dnia 23
grudnia 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 grudnia 2010 r., w postępowaniu:

Åklagaren

przeciwko

Hansowi Åkerbergowi Franssonowi,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts, wiceprezes, A. Tizzano, M. Ilešič, G. Arestis, J.
Malenovský, prezesi izb, A. Borg Barthet, J.C. Bonichot, C. Toader, J.J. Kasel i M. Safjan
(sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 stycznia
2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu H. Åkerberga Franssona przez J. Sternera, advokat, i U. Bernitza, professor,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk i S. Johannesson, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka i J. Vlácilu, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu duńskiego przez C. Vanga, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Irlandii przez D. O’Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez M. McDowella, SC,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Paraskevopoulou i Z. Chatzipavlou, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez N. Rouam, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels i J. Langeru, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i J. Enegrena, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 czerwca 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni zasady *ne bis in idem* w prawie Unii.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Åklagaren (prokuraturą) a H. Åkerbergiem Franssonem w przedmiocie wszczętego przez Åklagaren postępowania w sprawie poważnych przestępstw skarbowych.

Ramy prawne

Europejska Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności

3 Artykuł 4 protokołu dodatkowego nr 7 do europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanego w Strasburgu w dniu 22 listopada 1984 r. (zwanego dalej „protokołem nr 7 do EKPC”), zatytułowany „Zakaz ponownego sądzenia lub karania”, stanowi, co następuje:

„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 uniewinniony zgodnie z ustawą i zasadami postępowania karnego tego państwa.

2. Postanowienia poprzedniego ustępu nie stoją na przeszkodzie wznowieniu postępowania zgodnie z ustawą i 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 [europejskiej Konwencji praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r., zwanej dalej »EKPC«].”

Prawo Unii Europejskiej

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej

4 Artykuł 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”), zatytułowany „Zakaz ponownego sądzenia lub karania w postępowaniu karnym za ten sam czyn zabroniony pod groźbą kary”, jest sformułowany następująco:

„Nikt 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”.

5 Artykuł 51 karty określa jej zakres zastosowania w następujący sposób:

„1. Postanowienia niniejszej karty mają zastosowanie do instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii przy poszanowaniu zasady pomocniczości oraz do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii. Państwa te szanują zatem prawa, przestrzegają zasad i popierają ich stosowanie zgodnie ze swymi odpowiednimi uprawnieniami i w poszanowaniu granic kompetencji Unii powierzonych jej w traktatach.

2. Niniejsza karta nie rozszerza zakresu zastosowania prawa Unii poza kompetencje Unii, nie ustanawia nowych kompetencji ani zadań Unii, ani też nie zmienia kompetencji i zadań określonych w traktatach”.

Szósta dyrektywa 77/388/EWG

6 Artykuł 22 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, stanowi:

„[...]

4. Każdy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez każde z państw członkowskich [...].

[...]

8. [...] państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku i uniknięcia oszustw podatkowych.

[...]

Prawo szwedzkie

7 Paragraf 2 skattebrottslagen (1971:69) (ustawy karnej skarbowej, zwanej dalej „skattebrottslagen”) jest sformułowany następująco:

„Kto umyślnie podaje organowi informację niezgodną z prawdą, inaczej niż ustnie, lub nie składa organom deklaracji, oświadczeń o dochodach lub innych wymaganych informacji i tym samym naraża skarb państwa na uszczuplenie podatku lub na nienależny zwrot podatku jemu lub innej osobie, podlega karze pozbawienia wolności do lat dwóch (przestępstwo skarbowe)”.

8 Zgodnie z § 4 skattebrottslagen:

„Jeżeli przestępstwo określone w § 2 jest poważne, podlega karze pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do sześciu lat (poważne przestępstwo skarbowe).

Poważny charakter przestępstwa ustala się przede wszystkim na podstawie następujących czynników: czy dotyczy ono bardzo dużych kwot, czy sprawca posługiwał się fałszywymi dokumentami lub nierzetelnymi rachunkami, czy czyn stanowił część przestępstwa ciągłego lub o znacznych rozmiarach, albo był szczególnie niebezpieczny”.

9 Paragraf 1 w rozdziale 5 taxeringslagen (1990:324) (ustawy podatkowej, zwanej dalej „taxeringslagen”) stanowi:

„Podatnik, który w trakcie postępowania podatkowego podał informacje niezgodne z prawdą, inaczej niż ustnie, obciążony zostaje dodatkowym zobowiązaniem podatkowym. To samo dotyczy podatnika, który podał takie informacje w postępowaniu sądowym w sprawach podatkowych, jeżeli informacje te nie zostały przyjęte w wyniku szczegółowej kontroli.

Informacja jest niezgodna z prawdą, jeżeli w sposób oczywisty informacja podana przez podatnika nie odpowiada stanowi faktycznemu lub jeżeli podatnik zaniechał podania informacji służącej określeniu wymiaru podatku, a był zobowiązany ją podać. Jednakże informacji nie uważa się za niezgodną z prawdą, jeżeli wraz z innymi dostarczonymi informacjami stanowi wystarczającą podstawę do wydania prawidłowej decyzji. Informacji można również nie uznać za niezgodną z prawdą, jeżeli jest ona w sposób oczywisty tak nieprawdopodobna, że nie może stanowić podstawy decyzji”.

10 Paragraf 4 w rozdziale 5 taxeringslagen stanowi:

„W razie podania informacji niezgodnej z prawdą dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 40% podatku, o którym mowa w § 1 ust. 1 pkt 1–5 w rozdziale 1 i który w razie przyjęcia informacji niezgodnej z prawdą nie zostałby pobrany od podatnika lub jego współmałżonka. W odniesieniu do podatku VAT dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 20% kwoty należności podatkowej.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10%, a w odniesieniu do podatku VAT 5%, jeżeli informacja niezgodna z prawdą została skorygowana lub mogła zostać skorygowana za pomocą zaświadczeń, jakie zwykle są w dyspozycji Skatteverket [organów skarbowych] i które były w dyspozycji Skatteverket przed końcem listopada odnośnego roku podatkowego”.

11 Zgodnie z § 14 w rozdziale 5 taxeringslagen:

„Podatnik może zostać zwolniony z całości lub części dodatkowego zobowiązania podatkowego, jeżeli błędy lub braki są w sposób oczywisty usprawiedliwione lub jeżeli z innych powodów nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w pełnej wysokości byłoby nieuzasadnione. Jeżeli podatnik zostanie zwolniony z części dodatkowego zobowiązania podatkowego, zobowiązanie to obniża się do połowy lub do jednej czwartej.

[...]

Oceny, czy nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w całości jest nieuzasadnione, dokonuje się z uwzględnieniem przede wszystkim następujących czynników:

[...]

3) czy z powodu tych błędów lub braków podatnik był skazany na podstawie skattebrottslagen lub zastosowano wobec niego przepadek mienia pochodzącego z przestępstwa w rozumieniu § 1b w rozdziale 36 brottsbalken [kodeksu karnego]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 Hans Åkerberg Fransson został w dniu 9 czerwca 2009 r. postawiony przed Haparanda tingsrätt (sądem w Haparanda) i oskarżony między innymi o popełnienie poważnych przestępstw skarbowych. Akt oskarżenia dotyczył złożonych przez niego deklaracji podatkowych za lata 2004 i 2005, w których miał on podać niezgodne z prawdą informacje, narażając skarb państwa na uszczuplenie wpływów z tytułu podatku dochodowego i podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) o 319 143 SEK za rok 2004, w tym 60 000 SEK z podatku VAT, oraz o 307 633 SEK za rok 2005, w tym 87 550 SEK z podatku VAT. Hans Åkerberg Fransson był również ścigany z powodu niezłożenia deklaracji dotyczących składek pracodawcy za październik 2004 i październik 2005 r., w związku z czym zakład ubezpieczeń społecznych nie otrzymał należnych kwot w wysokości, odpowiednio, 35 690 SEK i 35 862 SEK. Zgodnie z aktem oskarżenia przestępstwa zostały uznane za szczególnie niebezpieczne, po pierwsze, ze względu na znaczną wysokość należnych kwot, a po drugie dlatego, że stanowiły przestępstwo o znacznych rozmiarach i o charakterze ciągłym.

13 Decyzją z dnia 24 maja 2007 r. Skatteverket nałożył na H. Åkerberga Franssona za rok podatkowy 2004 dodatkowe zobowiązanie podatkowe w kwocie 35 542 SEK z tytułu dochodów z działalności gospodarczej, w kwocie 4872 SEK z tytułu podatku VAT oraz w kwocie 7138 SEK z tytułu składek pracodawcy. Tą samą decyzją organ ten nałożył na niego dodatkowe zobowiązanie podatkowe za rok podatkowy 2005 w kwocie 54 240 SEK z tytułu dochodów z działalności gospodarczej, w kwocie 3255 SEK z tytułu podatku VAT oraz w kwocie 7172 SEK z tytułu składek pracodawcy. Dodatkowo naliczone zostały odsetki. Dodatkowe zobowiązania podatkowe nie zostały zaskarżone do sądu administracyjnego. Termin na ich zaskarżenie minął w dniu 31 grudnia 2010 r. w odniesieniu do roku podatkowego 2004 i w dniu 31 grudnia 2011 r. w odniesieniu do roku podatkowego 2005. Wspomniana decyzja została uzasadniona tymi samymi przestępstwami w postaci podania nieprawdy, jakie przyjęła prokuratura w akcie oskarżenia w postępowaniu karnym.

14 W postępowaniu głównym powstaje pytanie, czy akt oskarżenia przeciwko H. Åkerbergowi Franssonowi należy oddalić z tego względu, że w ramach innego postępowania przeciwko niemu zastosowano już sankcje za te same czyny, w związku z czym istnieje ryzyko naruszenia zakazu ponownego karania ustanowionego w art. 4 protokołu nr 7 do EKPC i w art. 50 karty.

15 W tych okolicznościach Haparanda tingsrätt postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Zgodnie z prawem szwedzkim sąd tego państwa może nie zastosować przepisu prawa krajowego, co do którego podejrzewa, że narusza on zasadę ne bis in idem, o której mowa w art. 4 protokołu nr 7 do [EKPC], a w związku z tym również art. 50 [karty], tylko pod warunkiem istnienia po temu wyraźnej podstawy w EKPC lub orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. Czy tego rodzaju warunek obowiązujący w prawie krajowym dla niestosowania przepisów tego prawa jest zgodny z prawem Unii Europejskiej, a w szczególności jego zasadami ogólnymi, w tym zasadą pierwszeństwa i zasadą bezpośredniej skuteczności?

2. Czy dopuszczalność oskarżenia o przestępstwo skarbowe, w sytuacji gdy na podatnika nałożono już uprzednio, w postępowaniu administracyjnym, określone sankcje finansowe (dodatkowe zobowiązanie podatkowe) za ten sam czyn, polegający na podaniu informacji niezgodnych z prawdą, podlega zasadzie ne bis in idem, o której mowa w art. 4 protokołu nr 7 do EKPC i w art. 50 karty?

3. Czy na odpowiedź na pytanie drugie ma wpływ okoliczność, że sankcje te muszą zostać dostosowane w taki sposób, iż sądy mają prawo obniżyć karę nałożoną w postępowaniu karnym z tego względu, że na podatnika nałożono już dodatkowe zobowiązanie podatkowe za ten sam czyn, polegający na podaniu informacji niezgodnych z prawdą?

4. W pewnych okolicznościach zasada ne bis in idem [...] dopuszcza nałożenie dodatkowych sankcji w nowym postępowaniu dotyczącym tego samego czynu, który był już przedmiotem postępowania i doprowadził do nałożenia sankcji na jednostkę. Czy w przypadku twierdzącej odpowiedzi na pytanie drugie warunki dopuszczające nałożenie wielu sankcji w oddzielnych postępowaniach zgodnie z zasadą ne bis in idem są spełnione, jeżeli w nowym postępowaniu rozpatrywane są ponownie i w sposób niezależny okoliczności sprawy?

5. Szwedzki system polegający na nakładaniu dodatkowych zobowiązań podatkowych i rozpatrywaniu odpowiedzialności karnoskarbowej w odrębnych postępowaniach uzasadniony jest licznymi względami interesu ogólnego [...]. Czy w razie twierdzącej odpowiedzi na pytanie drugie system tego rodzaju jak system szwedzki jest zgodny z zasadą ne bis in idem, jeżeli możliwe jest ustanowienie systemu niepodlegającego zasadzie ne bis in idem bez konieczności rezygnacji z nakładania dodatkowego zobowiązania podatkowego albo z rozstrzygnięcia o odpowiedzialności karnoskarbowej, poprzez, jeżeli odpowiedzialność karnoskarbową wchodzi w grę, przeniesienie orzekania o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym ze Skatteverket i ewentualnie sądów administracyjnych i powierzenie tego zadania sądom powszechnym przy okazji rozpatrywania oskarżenia o przestępstwa skarbowe??”

W przedmiocie właściwości Trybunału

16 Rządy szwedzki, czeski, duński, Irlandia oraz rząd niderlandzki, a także Komisja Europejska kwestionują dopuszczalność pytań prejudycjalnych. Ich zdaniem Trybunał byłby właściwy do udzielenia odpowiedzi tylko pod warunkiem, że dodatkowe zobowiązania podatkowe nałożone na H. Åkerberga Franssona oraz prowadzone przeciwko niemu postępowanie karne w sprawie głównej stanowiłyby akty stosowania prawa Unii. Takiego charakteru nie mają zaś ani przepisy stanowiące podstawę dodatkowych zobowiązań podatkowych, ani przepisy, na podstawie których toczy się postępowanie karne. Zgodnie z art. 51 ust. 1 karty wskazane dodatkowe zobowiązania podatkowe oraz postępowanie karne nie są więc objęte zasadą *ne bis in idem* chronioną na mocy art. 50 karty.

17 W tej kwestii 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 tylko w sytuacji, gdy stosują one prawo Unii.

18 Wskazane postanowienie karty potwierdza zatem orzecznictwo Trybunału dotyczące sytuacji, w których działania państw członkowskich muszą spełniać wymagania wynikające z praw podstawowych chronionych w porządku prawnym Unii.

19 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika bowiem co do zasady, że prawa podstawowe chronione w porządku prawnym Unii znajdują zastosowanie we wszystkich sytuacjach podlegających prawu Unii, ale nie poza takimi sytuacjami. Z tego względu Trybunał przypominał już, że nie jest władny oceniać zgodności z kartą przepisów krajowych, które nie mieszczą się w zakresie zastosowania prawa Unii. Natomiast jeżeli przepisy takie wchodzą w zakres zastosowania tego prawa, Trybunał, rozpatrując pytanie prejudycjalne, powinien udzielić wszelkich wyjaśnień interpretacyjnych koniecznych do oceny przez sąd krajowy zgodności tych przepisów z prawami podstawowymi, których ochronę zapewnia (zob. w szczególności, podobnie, wyroki: z dnia 18 czerwca 1991 r. w sprawie C-260/89 ERT, Rec. s. I-2925, pkt 42; z dnia 29 maja 1997 r. w sprawie C-299/95 Kremzow, Rec. s. I-2629, pkt 15; z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawie C-309/96 Annibaldi, Rec. s. I-7493, pkt 13; z dnia 22 października 2002 r. w sprawie C-94/00 Roquette Frères, Rec. s. I-9011, pkt 25; z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawie C-349/07 Sopropé, Zb.Orz. s. I-10369, pkt 34; z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawie C-256/11 Dereci i in., Zb.Orz. s. I-11315, pkt 72; a także z dnia 7 czerwca 2012 r. w sprawie C-27/11 Winkow, pkt 58).

20 Tak określony zakres zastosowania praw podstawowych Unii potwierdzają wyjaśnienia dotyczące art. 51 karty, które zgodnie z art. 6 ust. 1 akapit trzeci TUE i z art. 52 ust. 7 karty

powinny być uwzględniane przy jej wykładni (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-279/09 DEB, Zb.Orz. s. I-13849, pkt 32). Zgodnie z tymi wyjaśnieniami „wymóg poszanowania praw podstawowych określonych w kontekście Unii jest wiążący dla państw członkowskich wyłącznie wtedy, gdy działają one w zakresie zastosowania prawa Unii”.

21 Poszanowanie praw podstawowych chronionych na mocy karty jest zatem konieczne, w sytuacji gdy przepisy krajowe mieszczą się w zakresie zastosowania prawa Unii. Nie mogą więc występować sytuacje podlegające prawu Unii, w których wspomniane prawa podstawowe nie miałyby zastosowania. Stosowanie prawa Unii oznacza więc jednocześnie zastosowanie praw podstawowych chronionych na mocy karty.

22 Natomiast jeżeli stan prawny nie jest objęty zakresem zastosowania prawa Unii, Trybunał nie jest właściwy do jego oceny, a przytaczane ewentualnie postanowienia karty nie mogą stanowić samodzielnej podstawy do nadania mu takiej właściwości (zob. podobnie postanowienie z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-466/11 Currà i in., pkt 26).

23 Przytoczone motywy są w pełni zbieżne z przesłankami, na których opiera się art. 6 ust. 1 TUE, zgodnie z którym postanowienia karty w żaden sposób nie rozszerzają kompetencji Unii określonych w traktatach. Podobnie zgodnie z art. 51 ust. 2 karty nie rozszerza ona zakresu zastosowania prawa Unii poza kompetencje Unii, nie ustanawia nowych kompetencji ani zadań Unii ani też nie zmienia kompetencji i zadań powierzonych jej w traktatach (zob. ww. wyrok w sprawie Dereci i in., pkt 71).

24 W niniejszej sprawie należy na wstępie zauważyć, że dodatkowe zobowiązania podatkowe nałożone na H. Åkerberga Franssona i wszczęte przeciwko niemu postępowanie karne są po części związane z niedopełnieniem przez niego obowiązku przekazania prawidłowych informacji dotyczących podatku VAT.

25 Jak zaś wynika z art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), które przejmują sformułowanie między innymi art. 2 i art. 22 ust. 4 i 8 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, a także z art. 4 ust. 3 TUE, w dziedzinie podatku VAT każde państwo członkowskie jest zobowiązane podjąć wszelkie działania ustawodawcze i administracyjne niezbędne do zapewnienia na jego terytorium poboru w pełnej wysokości należnego podatku VAT i zwalczania przestępczości podatkowej (zob. wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-132/06 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-5457, pkt 37, 46).

26 Jednocześnie art. 325 TFUE zobowiązuje państwa członkowskie do zwalczania nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii za pomocą odstraszających 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-367/09 *SGS Belgium i in.*, Zb.Orz. s. I-10761, pkt 40–42). Zasobami własnymi Unii są zaś, zgodnie z art. 2 ust. 1 decyzji Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 163, s. 17), dochody wynikające z zastosowania jednolitej stawki do zharmonizowanej podstawy opodatkowania podatkiem VAT określonej zgodnie z normami Unii. Istnieje zatem bezpośredni związek między poborem zgodnie z obowiązującym prawem Unii należności z tytułu podatku VAT a wpłatą do budżetu Unii odpowiednich środków pochodzących z tego podatku, ponieważ wszelkie braki w poborze owych należności mogą powodować uszczuplenie wskazanych środków budżetowych (zob. podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawie C-539/09 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-11235, pkt 72).

27 Jak z tego wynika, dodatkowe zobowiązania podatkowe i postępowanie karnoskarbowe, a więc tego rodzaju środki, jak stosowane wobec oskarżonego w sprawie głównej z powodu nieprawdziwych informacji podanych przez niego w odniesieniu do podatku VAT, stanowią wykonanie art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy 2006/112 (dawniej art. 2 i 22 szóstej dyrektywy) oraz art. 325 TFUE, a zatem akt stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty.

28 Okoliczność, że przepisy krajowe służące za podstawę tych zobowiązań podatkowych i postępowania karnego nie zostały wydane w celu transpozycji dyrektywy 2006/112, nie podważa powyższego wniosku, ponieważ ich zastosowanie stanowi sankcję za naruszenie przepisów owej dyrektywy, ma więc na celu wypełnienie nałożonego na państwa członkowskie w traktatach obowiązku skutecznego sankcjonowania działań mogących naruszać interesy finansowe Unii.

29 Jednakże gdy sąd państwa członkowskiego przystępuje do kontroli zgodności z prawami podstawowymi przepisu prawa krajowego lub działania organów krajowych stanowiącego akt stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty – a dotyczy to sytuacji, w której działanie państw członkowskich nie jest w pełni określone przepisami prawa Unii – organy i sądy krajowe są uprawnione do stosowania krajowych standardów ochrony praw podstawowych, o ile zastosowanie owych standardów nie podważa poziomu ochrony wynikającego z karty stosownie do wykładni Trybunału ani pierwszeństwa, jednolitości i skuteczności prawa Unii (zob. w tym ostatnim aspekcie wyrok z dnia 26 lutego 2013 r. w sprawie C-399/11 *Melloni*, pkt 60).

30 W tym celu sądy krajowe, dokonując wykładni postanowień karty, mają możliwość, a w niektórych wypadkach obowiązek, zwrócić się do Trybunału w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 267 TFUE.

31 Jak wynika z powyższych rozważań, Trybunał jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na postawione pytania i może udzielić wszelkich wyjaśnień interpretacyjnych niezbędnych do dokonania przez sąd odsyłający oceny zgodności uregulowań krajowych z zasadą *ne bis in idem* ujętą w art. 50 karty.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań drugiego, trzeciego i czwartego

32 Występując do Trybunału z tymi pytaniami, na które trzeba odpowiedzieć łącznie, Haparanda tingsrätt dąży w istocie do ustalenia, czy zasadę *ne bis in idem* zawartą w art. 50 karty należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie prowadzeniu postępowania karnoskarbowego, jeżeli na oskarżonego nałożono już wcześniej sankcję w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu tych samych czynów polegających na podaniu nieprawdy.

33 Zasada *ne bis in idem* zawarta w art. 50 karty znalazłaby zastosowanie do postępowania karnoskarbowego tego rodzaju jak postępowanie główne tylko w sytuacji, gdyby sankcje zastosowane już wobec oskarżonego w drodze ostatecznej decyzji miały charakter karny.

34 W tej kwestii należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że art. 50 karty nie stoi na przeszkodzie zastosowaniu przez państwo członkowskie łącznie sankcji o charakterze podatkowym i sankcji karnych za ten sam czyn polegający na niedopełnieniu obowiązków informacyjnych w dziedzinie podatku VAT. Państwom członkowskim przysługuje bowiem swoboda wyboru sankcji w celu zapewnienia poboru w pełnej wysokości dochodów z podatku VAT, a tym samym ochrony interesów finansowych Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 września 1989 r. w sprawie 68/88 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. 2965, pkt 24; z dnia 7 grudnia 2000 r. w sprawie C-213/99 de Andrade, Rec. s. I-11083, pkt 19; z dnia 16 października 2003 r. w sprawie C-91/02 Hannl-Hofstetter, Rec. s. I-12077, pkt 17). Sankcje te mogą więc mieć postać sankcji administracyjnych, sankcji karnych lub obu tych rodzajów sankcji łącznie. Dopiero jeżeli sankcja podatkowa ma charakter karny w rozumieniu art. 50 karty i jest ostateczna, zasada wyrażona w tym przepisie staje na przeszkodzie prowadzeniu przeciwko tej samej osobie kolejnego postępowania karnego.

35 Następnie należy przypomnieć, że oceny karnego charakteru sankcji podatkowych dokonuje się z uwzględnieniem trzech kryteriów. Pierwszym z nich jest kwalifikacja prawna naruszenia w prawie krajowym, drugim – sam charakter naruszenia, a trzecim – charakter i stopień surowości grożącej zainteresowanemu sankcji (wyrok z dnia 5 czerwca 2012 r. w sprawie C-489/10 Bonda, pkt 37).

36 Zadaniem sądu odsyłającego będzie ustalenie w świetle powyższych kryteriów, czy konieczna jest ocena przewidzianej w prawie krajowym kumulacji sankcji podatkowych i karnych z punktu widzenia standardów krajowych, o jakich mowa w pkt 29 niniejszego wyroku, i ewentualne stwierdzenie niezgodności tej kumulacji ze wskazanymi standardami, pod warunkiem że sankcje, które pozostaną w systemie, są skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające (zob. podobnie, w szczególności, ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 24; wyroki: z dnia 10 lipca 1990 r. w sprawie C-326/88 Hansen, Rec. s. I-2911, pkt 17; z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-167/01 Inspire Art, Rec. s. I-10155, pkt 62; z dnia 15 stycznia 2004 r. w sprawie C-230/01 Penycoed, Rec. s. I-937, pkt 36; a także z dnia 3 maja 2005 r. w sprawach połączonych C-387/02, C-391/02 i C-403/02 Berlusconi i in., Zb.Orz. s. I-3565, pkt 65).

37 Jak wynika z powyższych rozważań, na pytania drugie, trzecie i czwarte trzeba odpowiedzieć, iż zasada *ne bis in idem* ujęta w art. 50 karty nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przez państwo członkowskie kolejno sankcji podatkowej i sankcji karnej za ten sam czyn polegający na niedopełnieniu obowiązku przekazania prawidłowych informacji dotyczących podatku VAT, pod warunkiem że pierwsza z tych sankcji nie ma charakteru karnego, co ustalić winien sąd krajowy.

W przedmiocie pytania piątego

38 Występując z piątym pytaniem, Haparanda tingsrätt zwraca się w istocie do Trybunału o ocenę zgodności z zasadą *ne bis in idem* ujętą w art. 50 karty uregulowań krajowych dopuszczających łączne stosowanie w wypadku przestępstw podatkowych sankcji podatkowych i karnych orzekanych przez ten sam sąd.

39 W tej kwestii należy na wstępie przypomnieć, że w ramach procedury ustanowionej w art. 267 TFUE wyłącznie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszłe orzeczenie, należy – przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy – zarówno ocena niezbędnego charakteru orzeczenia w trybie prejudycjalnym do wydania wyroku, jak i celowości skierowanych do Trybunału pytań. Wobec tego, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności wyrok z dnia 8 września

2011 r. w sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos i in.*, Zb.Orz. s. I-7611, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Domniemanie celowości pytań skierowanych w trybie prejudycjalnym przez sąd krajowy może zostać podważone jedynie w wyjątkowych wypadkach, gdy jest oczywiste, że żądana wykładnia prawa Unii nie ma związku z postępowaniem głównym, gdy problem ma charakter hipotetyczny lub gdy Trybunał nie dysponuje informacjami na temat stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione pytania (zob. podobnie, w szczególności, ww. wyrok w sprawach połączonych *Paint Graphos i in.*, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W niniejszej sprawie, jak wynika z orzeczenia sądu odsyłającego, uregulowania krajowe, o jakich wspomina ten sąd, nie znajdują zastosowania w postępowaniu głównym i w ogóle nie obowiązują w chwili obecnej w szwedzkim porządku prawnym.

42 Należy wobec tego uznać piąte pytanie za niedopuszczalne, jako że zadaniem Trybunału powierzonym mu w art. 267 TFUE jest współpraca w wykonywaniu w państwach członkowskich wymiaru sprawiedliwości, a nie formułowanie doradczych opinii w kwestiach generalnych lub hipotetycznych (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawach połączonych *Paint Graphos i in.*, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

W przedmiocie pytania pierwszego

43 Występując z pierwszym pytaniem, *Haparanda tingsrätt* zwraca się w istocie do Trybunału o ocenę zgodności z prawem Unii krajowej praktyki sądowej, która uzależnia obowiązek niezastosowania przez sąd krajowy przepisu sprzecznego z prawem podstawowym chronionym na mocy EKPC i karty od spełnienia warunku, by sprzeczność ta wynikała w sposób oczywisty z owych aktów lub z dotyczącego ich orzecznictwa.

44 Po pierwsze, w odniesieniu do skutków, jakie sąd krajowy powinien wywieść ze sprzeczności między prawem krajowym a EKPC, należy przypomnieć, że 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 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. W związku z tym prawo Unii nie reguluje stosunków między EKPC a porządkami prawnymi państw członkowskich ani nie określa skutków, jakie sąd krajowy powinien wywieść ze sprzeczności między normą prawa

krajowego a prawami chronionymi na mocy tej konwencji (zob. podobnie wyrok z dnia 24 kwietnia 2012 r. w sprawie C-571/10 Kamberaj, pkt 62).

45 Następnie, w odniesieniu do konsekwencji, jakie sąd krajowy winien wyprowadzić w wypadku sprzeczności między przepisami prawa krajowego a prawami chronionymi na mocy karty, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że sąd krajowy, stosując w ramach swojej właściwości przepisy prawa Unii, ma obowiązek zapewnić pełną skuteczność tych przepisów, odmawiając w razie potrzeby z urzędu zastosowania wszelkich sprzecznych z nimi przepisów krajowych, nawet późniejszych, bez konieczności żądania lub oczekiwania na uprzednie uchylenie tych przepisów w drodze ustawodawczej lub w jakimkolwiek innym trybie konstytucyjnym (wyroki: z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie 106/77 Simmenthal, Rec. s. 629, pkt 21, 24; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-314/08 Filipiak, Zb.Orz. s. I-11049, pkt 81; a także z dnia 22 czerwca 2010 r. w sprawach połączonych C-188/10 i C-189/10 Melki i Abdeli, Zb.Orz. s. I-5667, pkt 43).

46 Byłyby bowiem sprzeczne z wymogami wynikającymi z samej natury prawa Unii wszelkie przepisy obowiązujące w krajowym porządku prawnym oraz wszelka praktyka ustawodawcza, administracyjna lub sądowa, powodujące ograniczenie skuteczności prawa Unii poprzez odmowę przyznania sądowi, w którego kompetencji leży jego zastosowanie, uprawnienia do uczynienia, w momencie stosowania tego prawa, wszystkiego co niezbędne do pominięcia krajowych przepisów ustawowych mogących stać na przeszkodzie pełnej skuteczności prawa Unii (ww. wyrok w sprawach połączonych Melki i Abdeli, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Ponadto zgodnie z art. 267 TFUE sąd krajowy rozpatrujący spór z zastosowaniem przepisów prawa Unii, których sens lub skutki nie są dla niego jasne, może, a w niektórych wypadkach musi, zwrócić się do Trybunału z pytaniem w przedmiocie wykładni owych przepisów (zob. podobnie wyrok z dnia 6 października 1982 r. w sprawie 283/81 Cilfit i in., Rec. s. 3415).

48 Jak z tego wynika, prawo Unii stoi na przeszkodzie krajowej praktyce sądowej, która uzależnia obowiązek niezastosowania przez sąd krajowy przepisu sprzecznego z prawem podstawowym chronionym na mocy karty od spełnienia warunku, by sprzeczność ta wynikała w sposób oczywisty z karty lub z dotyczącego jej orzecznictwa, ponieważ praktyka ta uniemożliwia sądowi krajowemu dokonanie, z ewentualnym udziałem Trybunału, kompletnej oceny zgodności owego przepisu krajowego z kartą.

49 Wobec powyższych rozważań na pytanie pierwsze trzeba udzielić odpowiedzi, iż:

- prawo Unii nie reguluje stosunków między EKPC a porządkami prawnymi państw członkowskich ani nie określa skutków, jakie sąd krajowy powinien łączyć ze sprzecznością między normą prawa krajowego a prawami chronionymi na mocy tej konwencji;
- prawo Unii stoi na przeszkodzie krajowej praktyce sądowej, która uzależnia obowiązek niezastosowania przez sąd krajowy przepisu sprzecznego z prawem podstawowym chronionym na mocy karty od spełnienia warunku, by sprzeczność ta wynikała w sposób oczywisty z karty lub z dotyczącego jej orzecznictwa, ponieważ praktyka ta uniemożliwia sądowi krajowemu dokonanie, z ewentualnym udziałem Trybunału, kompletnej oceny zgodności owego przepisu krajowego z kartą.

W przedmiocie kosztów

50 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 poniesione przez strony w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) Zasada ne bis in idem ujęta w art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przez państwo członkowskie kolejno sankcji podatkowej i sankcji karnej za ten sam czyn polegający na niedopełnieniu obowiązku przekazania prawidłowych informacji dotyczących podatku od wartości dodanej, pod warunkiem, że pierwsza z tych sankcji nie ma charakteru karnego, co ustalić winien sąd krajowy.

2) Prawo Unii nie reguluje stosunków między europejską Konwencją o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisaną w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r., a porządkami prawnymi państw członkowskich ani nie określa skutków, jakie sąd krajowy powinien łączyć ze sprzecznością między normą prawa krajowego a prawami chronionymi na mocy tej konwencji.

Prawo Unii stoi na przeszkodzie krajowej praktyce sądowej, która uzależnia obowiązek niezastosowania przez sąd krajowy przepisu sprzecznego z prawem podstawowym chronionym na mocy Karty praw podstawowych Unii Europejskiej od spełnienia warunku, by sprzeczność ta wynikała w sposób oczywisty z karty lub z dotyczącego jej orzecznictwa, ponieważ praktyka ta uniemożliwia sądowi krajowemu dokonanie, z

ewentualnym udziałem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, kompletnej oceny zgodności owego przepisu krajowego z kartą.

Podpisy

* Język postępowania: szwedzki.