Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PRIITA PIKAMÄE
przedstawiona w dniu 9 czerwca 2022 r. [1]

Sprawa C-203/21

Postępowanie karne
przeciwko
DELTA STROY 2003

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przedstawiony przez Okrazhen sad – Burgas (sąd okręgowy w Burgasie, Bułgaria)]

Odesłanie prejudycjalne – Współpraca sądowa w sprawach karnych – Decyzja ramowa 2005/212/WSiSW – Możliwość stosowania – Nałożenie kary pieniężnej na osobę prawną z tytułu niepłacenia należności podatkowych – Sankcja karna – Domniemanie polegające na przypisaniu osobie prawnej odpowiedzialności za popełnienie przestępstwa – Domniemanie popełnienia przestępstwa – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej – Artykuły 47–49 – Zasada ustawowej określoności i proporcjonalności czynów zabronionych i kar – Domniemanie niewinności – Prawo do obrony – Proporcjonalność

1. Udzielając odpowiedzi na pytanie, postawione na początku swojej publikacji, dotyczące rozszerzenia możliwości korzystania z praw podstawowych na osoby prawne, prof. P. Wachsmann udzielił następującej prostej i jasnej odpowiedzi: „A czemu nie, jeśli jest wola, aby to uczynić?” [2]. Analiza orzecznictwa europejskich sądów zajmujących się ochroną praw podstawowych, zarówno sądu strasburskiego, jak i luksemburskiego, ukazuje, że wola taka musiała być, ponieważ wspomniane sądy wywodzą wszystkie skutki, przy niemal pełnym milczeniu przepisów [3], z osobowości prawnej, w jaką wyposażone są te byty prawne, a zatem również z ich zdolności do bycia podmiotem praw i obowiązków [4].

2. Powyższe stwierdzenie nabiera kluczowego znaczenia w kontekście ustawodawstw państw członkowskich uznających, ogólnie rzecz biorąc, zasadę odpowiedzialności karnej osób prawnych lub, tak jak w postępowaniu głównym, ustanawiających możliwość nałożenia na te osoby przez sąd kary administracyjnej o charakterze karnym opartej na podwójnym domniemaniu, a mianowicie

1 Język oryginału: francuski.

2 P. Wachsmann, Droits fondamentaux et personnes morales, w: *Vers la reconnaissance de droits fondamentaux aux États membres de l'Union européenne? Réflexions à partir des notions d'identité et de solidarité*, Bruxelles, Bruylant 2010, s. 225–235.

3 Prawo własności osób prawnych zostało ustanowione w art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego do europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r. (zwanej dale „EKPC”): „Każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia”. W przypadku Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą praw podstawowych”) jedynie art. 42–44 w sposób wyraźny odnoszą się do osób prawnych, przyznając im konkretne prawa, a mianowicie prawo dostępu do dokumentów, prawo zwracania się do Europejskiego Rzecznika Praw Obywatelskich oraz prawo petycji do Parlamentu Europejskiego.

4 Jeśli chodzi o kamienie milowe orzecznictwa Trybunału, zob. wyroki: z dnia 17 grudnia 1970 r., Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114); z dnia 14 maja 1974 r., Nold/Komisja (4/73, EU:C:1974:51).

domniemaniu polegającym na przypisaniu spółce odpowiedzialności za popełnienie przestępstwa, które miało zostać dokonane przez osobę ją reprezentującą. Znaczenie niniejszej sprawy polega na tym, że wymaga ona od Trybunału rozważenia zgodności takich przepisów z zasadami skutecznej ochrony sądowej, domniemania niewinności i indywidualnego charakteru kar, ustanowionymi odpowiednio na mocy art. 47–49 karty praw podstawowych.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. W ramach niniejszej sprawy zastosowanie mają artykuły 47–49 karty praw podstawowych.

B. Prawo bułgarskie

4. Artykuł 83 Zakon za administrativnite narushenya i nakazanya (ustawy o przestępstwach i karach administracyjnych) (DV nr 92 z dnia 28 listopada 1969 r.), w wersji z dnia 14 lutego 2020 r., mającej zastosowanie do sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ZANN"), umieszczony w rozdziale 4 wspomnianej ustawy, stanowi:

„Rozdział 4

Kary administracyjne wobec osób prawnych i przedsiębiorców indywidualnych

Artykuł 83. 1) W przypadkach przewidzianych we właściwej ustawie, właściwym dekrecie, rozporządzeniu rady ministrów lub akcie prawa miejscowego na osoby prawne lub przedsiębiorców indywidualnych, którzy naruszyli swoje obowiązki wobec państwa lub gminy przy wykonywaniu swojej działalności, może być nałożona kara pieniężna.

[…]

Artykuł 83a. 1) Każda osoba prawna, która uzyskała lub może uzyskać korzyść majątkową w wyniku popełnienia przestępstwa określonego w artykułach 255 […] kodeksu karnego, jak również wszelkich przestępstw popełnionych na rzecz lub z inicjatywy zorganizowanej grupy przestępczej przez:

1. osobę, która jest uprawniona do zaciągania zobowiązań w imieniu osoby prawnej;

2. osobę reprezentującą osobę prawną;

3. osobę wybraną do organu kontroli lub nadzoru osoby prawnej lub

4. osobę zatrudnioną lub pracownika, któremu osoba prawna przydzieliła określone zadanie do wykonania, w razie gdy przestępstwo zostało popełnione przy wykonywaniu tego zadania lub w związku z nim, podlega karze pieniężnej w wysokości do 1 000 000 [lewów bułgarskich (BGN)], nie niższej od równowartości korzyści, gdy ma ona charakter majątkowy […].

[…].

4) Karę pieniężną nakłada się niezależnie od pociągnięcia do odpowiedzialności karnej współsprawców czynu zabronionego określonego w ust. 1.

5) Przepadkowi na rzecz państwa ulega uzyskana przez osobę prawną bezpośrednia lub pośrednia korzyść pochodząca z przestępstwa określonego w ust. 1, jeśli nie podlega ona zwrotowi lub przepadkowi w trybie kodeksu karnego. Gdy przedmiot przestępstwa – rzecz lub składnik majątku – nie istnieje lub został zbyty, zasądza się jego równowartość w [BGN].

[…]

Artykuł 83b. Postępowanie określone w art. 83a wszczyna się na uzasadniony wniosek prokuratora, który jest właściwy do zbadania sprawy lub akt dotyczących danego przestępstwa, skierowany do Okrazhen sad [(sądu okręgowego)] właściwego dla miejsca siedziby osoby prawnej, a w przypadkach, o których mowa w art. 83a ust. 2 przed Sofiyski gradski sad [(sądu dla miasta Sofia, Bułgaria)]:

1. […] po wniesieniu do sądu aktu oskarżenia, wniosku o niepociąganie sprawcy do odpowiedzialności karnej i nałożenie na niego kary administracyjnej, lub porozumienia o dobrowolnym poddaniu się karze;

[…]

2) Wniosek powinien zawierać:

1. opis przestępstwa, wskazanie okoliczności, w których zostało ono popełnione, oraz wykazanie istnienia związku przyczynowego pomiędzy przestępstwem a korzyścią uzyskaną przez osobę prawną;

2. określenie rodzaju i wysokości korzyści;

[…]

5. wskazanie danych osobowych osób oskarżonych o przestępstwo lub skazanych za ich popełnienie;

6. listę dokumentów na piśmie określających okoliczności, o których mowa w pkt 1 i 2, lub kopie wspomnianych dokumentów potwierdzonych za zgodność z oryginałem;

7. listę osób wzywanych w charakterze świadków;

[…]

Artykuł 83d. […]

[…]

2) Sąd w składzie jednoosobowym rozpoznaje wniosek na publicznej rozprawie z udziałem prokuratora, na którą zostaje wezwana osoba prawna.

3) Nieobecność przedstawiciela osoby prawnej, jeśli wezwanie było prawidłowe, nie stoi na przeszkodzie rozpoznaniu sprawy przez sąd.

4) Sąd gromadzi materiał dowodowy z urzędu lub na wniosek stron.

5) Sąd rozpoznaje sprawę i na podstawie zgromadzonych dowodów ustala:

1. czy osoba prawna uzyskała niezgodną z prawem korzyść;

2. czy istnieje związek między sprawcą czynu zabronionego a osobą prawną;

3. czy istnieje związek między czynem zabronionym a korzyścią uzyskaną przez osobę prawną;

4. jaki jest charakter korzyści i jaka jest jej wysokość, jeśli jest to korzyść majątkowa.

6) Sąd orzeka wyrokiem, w którym:

1. nakłada karę pieniężną; [lub]

2. odmawia jej nałożenia.

[…]

Artykuł 83e. […] 1) Od wyroku Okrazhen sad [(sądu okręgowego)] może być złożone, na podstawie art. 83d ust. 6, odwołanie [przez osobę, na którą nałożono karę] lub skarga (»protest«) [przez prokuraturę] do Apelativen sad [(sądu apelacyjnego)] w terminie 14 dni od daty doręczenia wyroku stronom.

[…]

Artykuł 83f. […] 1) Postępowanie, w toku którego Okrazhen sad [(sąd okręgowy)] lub Apelativen sad [(sąd apelacyjny)], wydał orzeczenie ostateczne, może być wznowione w przypadku, gdy:

1. zostało stwierdzone prawomocnym orzeczeniem lub wyrokiem, że niektóre dowody pisemne, na których podstawie zostało wydane orzeczenie, zostały sfałszowane lub zawierają fałszywe informacje;

2. zostało stwierdzone prawomocnym orzeczeniem lub wyrokiem, że sędzia, prokurator, strona lub interwenient w ramach postępowania popełnili czyn zabroniony w związku ze swoim udziałem w postępowaniu;

3. po dacie uprawomocnienia się orzeczenia nakładającego karę pieniężną na osobę prawną osoba, o której mowa w art. 83a ust. 1 pkt 1–4, została uniewinniona na mocy prawomocnego orzeczenia sądowego bądź prokurator zamknął postępowanie przygotowawcze zawieszone w przypadkach określonych w art. 24 ust. 1 pkt 1 kodeksu postępowania karnego;

4. po dacie uprawomocnienia się orzeczenia ujawniły się okoliczności lub dowody, które nie były wcześniej znane stronie lub sądowi i które mają istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy;

5. Europejski Trybunał Praw Człowieka [(zwany dalej »ETPC«)] wyrokiem stwierdził naruszenie [EKPC], co ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy;

6. w trakcie postępowania doszło do istotnego naruszenia zasad proceduralnych.

2) Wniosek o wznowienie postępowania można złożyć w terminie sześciu miesięcy od dnia powzięcia wiadomości o okoliczności uzasadniającej wznowienie oraz w przypadkach, o których mowa w ust. 1 pkt 6, od dnia, w którym zaczęło obowiązywać orzeczenie Okrazhen sad [(sądu okręgowego)] lub Apelativen sad [(sądu apelacyjnego)].

3) Wniosek o wznowienie postępowania nie zawiesza wykonania prawomocnego orzeczenia, chyba, że sąd postanowi inaczej.

4) Wniosek o wznowienie postępowania może wnieść:

1. prokurator prokuratury okręgowej;

2. osoba prawna, na którą została nałożona kara pieniężna.

[…]

7) Sprawa podlega rozpoznaniu na rozprawie publicznej z udziałem prokuratora. Osoba prawna również zostaje wezwana na rozprawę.

8) W razie uznania wniosku za uzasadniony Apelativen sad [(sąd apelacyjny)] uchyla orzeczenie i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania, wskazując czynność proceduralną, począwszy od której należy ponownie przeprowadzić dochodzenie.

Artykuł 83g. W zakresie nieuregulowanym w art. 83b oraz 83d–83f zastosowanie mają przepisy kodeksu postępowania karnego”.

5. Artykuł 255 ust. 1 Nakazatelen kodeks (bułgarskiego kodeksu karnego, zwanego dalej „kodeksem karnym”) stanowi:

„1) Ktokolwiek unika ustalenia lub zapłaty należności podatkowych w znacznej wysokości w ten sposób, że:

[…]

2. dostarcza informacji niezgodnych z prawdą lub zataja prawdę w złożonej przez siebie deklaracji,

3. nie wystawia faktury lub innego dokumentu księgowego,

[…]

podlega karze pozbawienia wolności do lat sześciu i grzywny w wysokości do 2000 [BGN]”.

II. Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

6. ZK zarządza spółką Delta Stroy 2003 EOOD (zwaną dalej „Delta Stroy") mającą siedzibę w Burgasie (Bułgaria) i ją reprezentuje. W związku z pełnioną funkcją ZK w dniu 5 sierpnia 2019 r. została oskarżona o to, że w warunkach czynu ciągłego uniknęła ustalenia i zapłaty zobowiązań podatkowych w znacznej wysokości – w łącznej kwocie 11 388,98 BGN (ok. 5808,38 EUR), która to kwota stanowi należny podatek VAT w rozumieniu bułgarskiej ustawy o podatku VAT, za trzy okresy podatkowe, a mianowicie marzec, kwiecień i lipiec 2009 r. Czyn ten jest opisany w art. 255 ust. 1 pkt 2 i 3 kodeksu karnego. Postępowanie karne przeciwko ZK toczy się w pierwszej instancji przed Okrazhen sad – Burgas (sąd okręgowy w Burgasie, Bułgaria), czyli sądem odsyłającym.

7. W dniu 9 grudnia 2020 r. prokurator skierował do wspominanego sądu w ramach odrębnego postępowania wniosek o nałożenie kary pieniężnej na Delta Stroy w trybie art. 83a i nast. ZANN ze względu na to, że wspomniana spółka wzbogaciła się w następstwie uzyskania korzyści majątkowej w wyniku popełnienia przez ZK przestępstwa określonego w art. 255 ust. 1 pkt 1 i 2 kodeksu karnego. Do tego wniosku załączony był oskarżenia przeciwko ZK.

8. Sąd odsyłający wyraża wątpliwość co do zgodności postępowania określonego w art. 83a i nast. ZANN, w ramach którego jest on uprawniony do nałożenia kary pieniężnej na osobę prawną z tytułu czynu zabronionego, którego popełnienie jest przedmiotem postępowania karnego prowadzonego równolegle wobec osoby fizycznej ją reprezentującej, które to postępowanie nie zostało jeszcze prawomocnie zakończone, z decyzją ramową 2005/212/WSiSW [5] oraz zasadą ustawowej określoności czynów zabronionych i kar, ustanowioną w art. 49 karty praw podstawowych, której wykładni należy dokonać w świetle orzecznictwa ETPC dotyczącego art. 7 EKPC.

9. Po pierwsze, sąd odsyłający jest zdania, że nałożenie na osobę prawną w związku z popełnieniem czynu zabronionego kary pieniężnej odpowiadającej korzyści, jaką ta osoba odniosła lub mogłaby odnieść z tego czynu, stanowi konfiskatę, w całości lub w części, korzyści z przestępstwa w rozumieniu art. 2 ust. 1 decyzji ramowej 2005/212. Przedmiotem sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym jest bowiem nałożenie na osobę prawną kary określonej jako „kara pieniężna" za konkretne przestępstwo popełnione przez reprezentującą ją osobę. Ponadto, ponieważ dotyczy to trwałego pozbawienia (konfiskaty) mienia, orzeczonego przez sąd karny w związku z popełnionym przestępstwem, a także z uwagi na fakt, że art. 83g ZANN odsyła do kodeksu postępowania karnego, wspomniane postępowanie ma wszelkie cechy postępowania „karnego", a nie „cywilnego".

10. Po drugie, sąd odsyłający przypomina, że art. 49 karty praw podstawowych ustanawia zasadę ustawowej określoności czynów zabronionych i kar, która obejmuje zakaz nakładania kary przed stwierdzeniem popełnienia czynu zabronionego. Sąd ten zauważa, że wstępna kwestia dotycząca ustalenia, czy przestępstwo zostało popełnione, nie figuruje na liście wszystkich okoliczności, których istnienie sąd karny jest zobowiązany ustalić na podstawie art. 83d ust. 5 ZANN. Omawiana procedura otworzyłaby w praktyce możliwość nałożenia na spółkę kary opartej wyłącznie na dowodach zawartych w akcie oskarżenia wniesionego w związku z konkretnym przestępstwem popełnionym przez osobę zarządzającą tą spółką i ją reprezentującą, którego popełnienie nie zostało stwierdzone prawomocnym wyrokiem sądu, co było wymagane na mocy wcześniej obowiązujących przepisów.

[5] Decyzją ramową Rady z dnia 24 lutego 2005 r. w sprawie konfiskaty korzyści, narzędzi i mienia pochodzących z przestępstwa (Dz.U. 2005, L 68, s. 49).

11. Po trzecie, sąd odsyłający wyjaśnia, że kwestia, która podlega rozstrzygnięciu w niniejszej sprawie, ma ogromne znaczenie w kontekście decyzji ramowej 2006/783/WSiSW [6], w zakresie, w jakim ustawodawstwo krajowe pozwala na nałożenie kary pieniężnej na osobę prawną, która nie ma siedziby na terytorium Republiki Bułgarii.

12. W tych okolicznościach Okrazhen sad – Burgas (sąd okręgowy w Burgasie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 4 i art. 5 decyzji ramowej [2005/212] oraz art. 49 [karty praw podstawowych] należy interpretować w ten sposób, że dopuszczają one uregulowanie państwa członkowskiego, zgodnie z którym sąd krajowy w postępowaniu takim jak postępowanie główne może nałożyć karę na osobę prawną za konkretne przestępstwo, którego popełnienie nie zostało jeszcze ustalone, ponieważ jest przedmiotem niezakończonego prawomocnie równoległego postępowania karnego?

2) Czy art. 4 i 5 decyzji ramowej [2005/212] oraz art. 49 [karty praw podstawowych] należy intepretować w ten sposób, że dopuszczają one uregulowanie prawne państwa członkowskiego, zgodnie z którym sąd krajowy w postępowaniu takim jak postępowanie główne może nałożyć karę na osobę prawną, określając wysokość tej kary w wysokości korzyści, jaką uzyskano by z konkretnego przestępstwa, którego popełnienie nie zostało jeszcze ustalone, ponieważ jest przedmiotem niezakończonego prawomocnie równoległego postępowania karnego?”.

III. Postępowanie przed Trybunałem

13. Komisja Europejska przedstawiła uwagi na piśmie.

IV. Analiza

A. W przedmiocie ram prawnych

14. Sąd odsyłający skierował pytania prejudycjalne dotyczące wykładni art. 4 i 5 decyzji ramowej 2005/212 dotyczących środków prawnych i poszanowania praw podstawowych zainteresowanych osób, wychodząc z założenia, że wspomniane przepisy mają zastosowanie w sporze w postępowaniu głównym, z czym nie zgadza się Komisja. Z uwagi na fakt, że możliwość zastosowania przepisów decyzji ramowej 2005/212 wywołuje trudności, należy ustalić, czy sytuacja opisana w postanowieniu odsyłającym mieści się w zakresie stosowania wspomnianych przepisów [7].

[6] Decyzji ramowej Rady z dnia 6 października 2006 r. w sprawie stosowania zasady wzajemnego uznawania do nakazów konfiskaty (Dz.U. 2006, L 328, s. 59).

[7] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 2014 r., McCarthy i in. (C-202/13, EU:C:2014:2450, pkt 30); z dnia 25 lipca 2018 r., Alheto (C-585/16, EU:C:2018:584, pkt 67); a także z dnia 12 marca 2020 r., VW (Prawo dostępu do obrońcy w wypadku niestawiennictwa) (C-659/18, EU:C:2020:201, pkt 22, 23).

1. W przedmiocie możliwości zastosowania decyzji ramowej 2005/212

15. Należy w pierwszej kolejności podkreślić, że dyrektywa 2014/42/UE [8] częściowo zastąpiła decyzję ramową 2005/212, która dotyczy, podobnie jak powyższa dyrektywa, konfiskaty narzędzi i korzyści pochodzących z przestępstw. Zgodnie z motywem 9 wspomnianej dyrektywy jej celem jest bowiem zmiana i rozszerzenie zakresu w szczególności wspomnianej decyzji ramowej. Ściślej rzecz ujmując, z art. 14 ust. 1 dyrektywy 2014/42 wynika, że wspomniana dyrektywa zastępuje jedynie art. 1 tiret od pierwszego do czwartego, a także art. 3 decyzji ramowej 2005/212 w odniesieniu do związanych tą dyrektywą państw członkowskich, co skutkuje tym, że art. 2, 4 i 5 tej decyzji ramowej pozostają w mocy po przyjęciu wspomnianej dyrektywy [9].

16. Decyzja ramowa 2005/212 stanowi w art. 2 ust. 1, że „[k]ażde państwo członkowskie podejmuje niezbędne środki w celu umożliwienia mu konfiskaty, w całości lub w części, narzędzi i korzyści z przestępstw zagrożonych karą pozbawienia wolności w wymiarze powyżej jednego roku lub mienia, którego wartość odpowiada takim korzyściom". W niniejszej sprawie przestępstwo uchylania się od ustalenia lub zapłaty należności podatkowych będące przedmiotem postępowania głównego jest zagrożone karą pozbawienia wolności od roku do lat sześciu i grzywną, zgodnie z art. 255 § 1 kodeksu karnego.

17. Jeśli chodzi o definicję pojęcia „konfiskaty", to należy się w tym względzie odnieść, jak wynika z pkt 15 niniejszej opinii, do brzmienia art. 2 pkt 4 dyrektywy 2014/42, niezależnie od okoliczności, że ten ostatni przepis nie ma zastosowania ratione materiae w niniejszej sprawie na mocy art. 3 tejże dyrektywy ustanawiającej katalog przestępstw karnych, których dotyczy. Wspomniane pojęcie „konfiskaty" należy rozumieć jako „ostateczne pozbawienie mienia orzeczone przez sąd w związku z przestępstwem", czyli definitywne pozbawienie prawa własności wspomnianego mienia [10].

18. Ponadto zgodnie z art. 2 pkt 1 i 2 dyrektywy 2014/42 „korzyści" oznaczają wszelkie korzyści majątkowe pochodzące, bezpośrednio lub pośrednio, z przestępstwa; mogą one przybierać dowolną formę mienia, to jest mienie materialne lub niematerialne, ruchome lub nieruchome oraz dokumenty lub instrumenty prawne potwierdzające prawo do takiego mienia lub prawo z nim związane. Konfiskacie może oczywiście podlegać kwota pieniężna, ale tylko wtedy, gdy można ją uznać za korzyść z przestępstwa, za które sprawca został skazany.

19. O ile pojęcia „konfiskaty" i „kary pieniężnej" mają wspólną cechę – ich źródłem jest popełnienie przestępstwa, to jednak ten drugi środek różni się od pierwszego tym, że nie ma na celu zneutralizowania korzyści z przestępstwa. Kara pieniężna pełni funkcję karania i odstraszania i może zostać nałożona niezależnie od istnienia jakiejkolwiek korzyści związanej z przestępstwem, oprócz konfiskaty tej ostatniej i w kwocie niższej, równej lub wyższej w stosunku do tej ostatniej.

[8] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zabezpieczenia i konfiskaty narzędzi służących do popełnienia przestępstwa i korzyści pochodzących z przestępstwa w Unii Europejskiej (Dz.U. 2014, L 127, s. 39; sprostowanie Dz.U. 2014, L 138, s. 114).

[9] Wyrok z dnia 14 stycznia 2021 r., Okrazhna prokuratura – Haskovo i Apelativna prokuratura – Plovdiv (C-393/19, EU:C:2021:8, pkt 37).

[10] Wyrok z dnia 14 stycznia 2021 r., Okrazhna prokuratura – Haskovo i Apelativna prokuratura – Plovdiv (C-393/19, EU:C:2021:8, pkt 35–45, 55).

20. Należy podnieść w tym względzie, że w prawie Unii dokonano wyraźnego rozróżnienia pomiędzy pojęciem „konfiskaty" a pojęciem „kary pieniężnej". Celem decyzji ramowej 2005/214/WSiSW [11], jak wynika w szczególności z jej art. 1 i 6, a także z motywów 1 i 2, jest ustanowienie skutecznego mechanizmu transgranicznego uznawania i wykonywania orzeczeń wymierzających ostatecznie osobie fizycznej lub prawnej karę o charakterze pieniężnym w związku z popełnieniem jednego z naruszeń wymienionych w art. 5 tej decyzji [12]. Artykuł 1 lit. b) ppkt (i) decyzji ramowej 2005/214 definiuje pojęcie kary o charakterze pieniężnym jako wszelkie zobowiązanie do zapłaty określonej w orzeczeniu kwoty pieniężnej w związku z popełnieniem przestępstwa lub wykroczenia, która nie obejmuje w szczególności nakazów konfiskaty przedmiotów służących do popełnienia przestępstwa lub korzyści uzyskanych z nich.

21. Należy stwierdzić w odniesieniu do przepisów krajowych będących przedmiotem sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym w niniejszej sprawie, że dokonują one takiego samego rozróżnienia, ponieważ oprócz przepisów dotyczących kary pieniężnej obejmują one przepis dotyczący pozbawienia bezprawnie uzyskanej korzyści. Artykuł 83a ust. 5 ZANN stanowi, że bezpośrednia lub pośrednia korzyść, jaką uzyskała osoba prawna z przestępstwa określonego w art. 83a ust. 1, ulega przepadkowi na rzecz państwa, jeśli nie podlega ona zwrotowi lub przepadkowi, lub podlega ona zajęciu zgodnie z kodeksem karnym. Z kolei jest bezsprzeczne, że wniosek prokuratury ma na celu wyłącznie nałożenie kary pieniężnej, o której mowa w art. 83a ust. 1–4 wspomnianej ustawy [13].

22. Ponadto zgodnie z informacjami przedstawionymi przez sąd odsyłający przepisy krajowe pozwalają na nałożenie kary pieniężnej nawet wtedy, gdy nie uzyskano żadnej korzyści lub gdy korzyść nie ma charakteru pieniężnego, a postępowanie na podstawie art. 83a i nast. ZANN nie koncentruje się wyłącznie na nielegalnie uzyskanych składnikach majątkowych [14]. Z art. 83a ust. 1 tej ustawy wynika, że kara pieniężna, którą zagrożony jest ten czyn, może przekroczyć wartość uzyskanej korzyści, maksymalnie do kwoty 1 000 000 BGN (ok. 510 000 EUR), co w tym przypadku odpowiada wnioskowi prokuratora, podczas gdy bezprawnie uzyskana korzyść została oszacowana na kwotę 11 388,98 BGN.

23. W tych okolicznościach fakt, że kara pieniężna może być równa korzyści, jaką osoba prawna osiągnęła lub może osiągnąć z danego przestępstwa, nie pozwala sam w sobie na uznanie tego środka za konfiskatę całości lub części korzyści z przestępstwa w rozumieniu decyzji ramowej 2005/212 i dyrektywy 2014/42. Uważam zatem, że wspomniana decyzja ramowa 2005/212 nie ma zastosowania w sporze w postępowaniu głównym, co wyklucza, aby w niniejszej sprawie jakiekolwiek znaczenie miała decyzja ramowa 2006/783, przywołana przez sąd odsyłający. Należy z kolei zbadać możliwość zastosowania art. 49 karty praw podstawowych, który to przepis również został wspomniany w dwóch pytaniach prejudycjalnych.

[11] Decyzji ramowej Rady z dnia 24 lutego 2005 r. w sprawie stosowania zasady wzajemnego uznawania do kar o charakterze pieniężnym (Dz.U. 2005, L 76, s. 16).

[12] Wyrok z dnia 14 listopada 2013 r., Baláž (C-60/12, EU:C:2013:733, pkt 27).

[13] Należy ponadto zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 83d ust. 7 ZANN orzeczenie sądu zawiera „wskazanie" wysokości nałożonej kary pieniężnej (pkt 3) oraz „opis składnika majątkowego, które w danym wypadku zostało skonfiskowane na rzecz państwa" (pkt 4).

[14] Zobacz pkt 6 wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

2. W przedmiocie możliwości zastosowania karty praw podstawowych

24. Należy przypomnieć, że zakres stosowania karty praw podstawowych, jeśli chodzi o działania państw członkowskich, został określony w jej art. 51 ust. 1, zgodnie z którym postanowienia karty praw podstawowych mają zastosowanie do państw członkowskich wyłącznie w sytuacji, gdy stosują one prawo Unii [15].

25. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem kary administracyjne nałożone przez krajowe organy podatkowe oraz postępowania karne wszczęte w związku czynami zabronionymi w dziedzinie podatku VAT stanowią wdrożenie art. 2 i 273 dyrektywy 2006/112/WE [16] jak również art. 325 TFUE, a zatem prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty praw podstawowych [17]. W tym przypadku w zakresie, w jakim kara pieniężna, która może zostać nałożona na Delta Stroy na podstawie art. 83a ZANN, jest związana z niedopełnieniem przez osobę zarządzającą spółką i ją reprezentującą obowiązków w zakresie składania deklaracji VAT, co jest powodem wszczęcia przeciwko niej postępowania karnego, przepisy karty praw podstawowych mają zastosowanie zgodnie z przywołanym orzecznictwem.

26. Ponadto, ponieważ art. 49 karty praw podstawowych ustanawia zasadę ustawowej określoności czynów zabronionych i kar, należy ustalić, czy system sankcji rozpatrywany w postępowaniu głównym ma charakter karny. W związku z tym należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału istotne są trzy kryteria. Pierwszym z nich jest kwalifikacja prawna przestępstwa w prawie krajowym, drugim – charakter samego przestępstwa, a trzecim – stopień surowości kary, którą jest zagrożona dana osoba. O ile do sądu odsyłającego należy ocena w świetle tych kryteriów, czy sankcje przewidziane przez przepisy krajowe będące przedmiotem sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym mają charakter karny w rozumieniu art. 49 karty praw podstawowych, o tyle Trybunał, orzekając w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, może jednak udzielić wyjaśnień, które pomogą temu sądowi w dokonaniu oceny [18].

27. W tym względzie jest oczywiste, że przedmiotowa kara pieniężna jest związana z przestępstwem określonym i zagrożonym karą przewidzianą w art. 255 kodeksu karnego, na podstawie którego wobec osoby reprezentującej Delta Stroy toczy się postępowanie karne, i jest ona określona w art. 83a i nast. ZANN, które to przepisy są zawarte w rozdziale 4, zatytułowanym „Kary administracyjne wobec osób prawnych i przedsiębiorców indywidualnych". Karę wymierza sąd karny w trybie określonym w art. 83b i 83d–83f ZANN, a z kolei zgodnie z art. 83g ZANN w sprawach nieuregulowanych wspomnianymi przepisami stosuje się kodeks postępowania karnego.

28. Zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający kara pieniężna ma na celu ukaranie i odstraszenie od popełnienia przestępstwa, a nie naprawienie szkody wyrządzonej wskutek przestępstwa, co charakteryzuje sankcję o charakterze karnym w rozumieniu art. 49

[15] Wyrok z dnia 14 stycznia 2021 r., Okrazhna prokuratura – Haskovo i Apelativna prokuratura – Plovdiv (C-393/19, EU:C:2021:8, pkt 30).

[16] Dyrektywy Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

[17] Wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 24–28); z dnia 20 marca 2018 r., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 8–21).

[18] Wyrok z dnia 6 października 2021 r., ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803, pkt 90, 92).

karty praw podstawowych [19]. Co do surowości wspomnianej sankcji i tak jak zostało to uściślone, maksymalna wysokość tejże sankcji wynosi 1 000 000 BGN (około 510 000 EUR), co potwierdza tezę, że ma ona charakter karny w rozumieniu art. 49 karty praw podstawowych [20].

29. W konsekwencji system sankcji ustanowiony na mocy przepisów krajowych będących przedmiotem sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym ma, moim zdaniem, charakter karny i może być oceniany w świetle praw podstawowych gwarantowanych przez kartę praw podstawowych, a w szczególności w świetle zasady ustawowej określoności czynów zabronionych i kar, o której mowa w art. 49 karty praw podstawowych.

B. W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

30. Należy przypomnieć, że w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania. Zadaniem Trybunału jest bowiem dokonanie wykładni wszystkich przepisów prawa Unii, jakie są niezbędne sądom krajowym do rozstrzygnięcia zawisłych przed nimi sporów, nawet jeżeli przepisy te nie są wyraźnie wskazane w pytaniach zadanych Trybunałowi [21].

31. W związku z tym, aby udzielić użytecznej odpowiedzi sądowi odsyłającemu, należy uznać, zgodnie z przywołanym wyżej orzecznictwem, że w swoim pierwszym pytaniu wspomniany sąd zmierza w istocie do ustalenia, czy wykładni art. 47, 48 i 49 karty praw podstawowych należy dokonać w ten sposób, że stoją one przeszkodzie przepisom krajowym, w świetle którego sąd może nałożyć na osobę prawną karę pieniężną z tytułu przestępstwa popełnionego przez reprezentującą ją osobę fizyczną, ale przed prawomocnym skazaniem tej ostatniej i zastrzeżeniem możliwości złożenia odwołania przez osobę prawną, na którą nałożona została kara, w przypadku zamknięcia przez prokuraturę postępowania prowadzonego wobec wspomnianej osoby fizycznej lub jej uniewinnienia na mocy prawomocnego wyroku sądowego.

32. Ponadto, chociaż EKPC, do czasu przystąpienia do niej Unii, nie stanowi aktu prawnego formalnie obowiązującego w porządku prawnym Unii, to jednak należy przypomnieć, że prawa podstawowe chronione na mocy EKPC są częścią prawa Unii jako jego zasady ogólne, co potwierdzono w art. 6 ust. 3 TUE. Ponadto art. 52 ust. 3 karty praw podstawowych, który stanowi, że zawarte w niej prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w EKPC, mają takie samo znaczenie i zakres jak prawa przyznane przez rzeczoną konwencję, ma na celu zapewnienie niezbędnej spójności między odpowiednimi prawami przewidzianymi w obu tych aktach bez naruszania autonomii prawa Unii i Trybunału [22].

[19] Zobacz podobnie wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 31).

[20] Zobacz analogicznie wyrok z dnia 6 października 2021 r., ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803, pkt 94, 95).

[21] Wyrok z dnia 8 maja 2019 r., PI (C-230/18, EU:C:2019:383, pkt 42). Chociaż przedłożone pytania dotyczą art. 49 karty praw podstawowych, to wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym odnosi się również do praw gwarantowanych na mocy art. 6 EKPC.

[22] Wyrok z dnia 2 lutego 2021 r., Consob (C-481/19, EU:C:2021:84, pkt 36).

33. Z wyjaśnień dotyczących karty praw podstawowych, które – zgodnie z art. 6 ust. 1 akapit trzeci TUE i art. 52 ust. 7 karty praw podstawowych – należy uwzględnić w celu dokonania wykładni jej postanowień, wynika, że art. 47 i 48 karty praw podstawowych zapewniają w prawie Unii ochronę przyznaną na mocy art. 6 i 13 EKPC [23]. Jeśli chodzi o art. 49 karty praw podstawowych, odpowiada on art. 7 EKPC.

1. W przedmiocie gwarancji podstawowych przyznanych osobom prawnym

34. Jak zostało wskazane, zasada uznania praw podstawowych przysługujących osobom prawnym została już ustanowiona [24] w związku z konstrukcją orzeczniczą, która znalazła podatny grunt w pierwszej kolejności w sferze gospodarczej, a w szczególności w dziedzinie konkurencji, ponieważ skutki regulacji, której ona dotyczy, mają znaczenie przede wszystkim dla spółek prawa handlowego. W sporach dotyczących sankcjonowania naruszeń prawa konkurencji, która to problematyka nie mieści się sensu stricto w dziedzinie prawa karnego, Trybunał zastosował fundamentalne zasady prawa karnego i podstawowe gwarancje wynikające z art. 6 EKPC [25] na korzyść skarżących osób prawnych. Trybunał potwierdził zatem, jak podkreślił rzecznik generalny Y. Bot [26], zastosowanie zasady osobistej odpowiedzialności i jej dopełnienia, a mianowicie zasady indywidualizacji kary i sankcji, na której to zasadzie opiera się możliwość przypisania odpowiedzialności za udział w niedozwolonych kartelach [27].

35. Podobnie Trybunał orzekł, że zasada domniemania niewinności, tak jak została ona określona w art. 6 ust. 2 EKPC, stanowi część praw podstawowych i ma zastosowanie, zważywszy na charakter rozpatrywanych naruszeń, jak również na charakter i surowość związanych z nimi sankcji, do postępowań w sprawie naruszenia reguł konkurencji obowiązujących przedsiębiorstwa, które to postępowania mogą zakończyć się nałożeniem grzywien lub okresowych kar pieniężnych [28]. Przypominam, że domniemanie niewinności ma na celu zagwarantowanie każdej osobie, że nie będzie wskazana ani traktowana jako winna czynu zabronionego, dopóki jej wina nie zostanie dowiedziona przed sądem [29].

36. Trybunał zastosował również wspomnianą zasadę, która została wyrażona w art. 48 ust. 1 karty praw podstawowych [30], w ramach ustalania znamion przestępstwa określonego w prawie Unii, w tym przypadku transakcji dokonywanych przez insiderów, które może ewentualnie podlegać sankcjom administracyjnym mającym charakter sankcji karnych [31]. To właśnie

[23] Wyrok z dnia 13 września 2018 r., UBS Europe i in. (C-358/16, EU:C:2018:715, pkt 50).

[24] Oczywiste jest, że różnica natury prawnej między osobami fizycznymi a prawnymi wyklucza możliwość korzystania z niektórych praw podstawowych, które wymagają bytu fizycznego (na przykład zakaz tortur i nieludzkiego lub poniżającego traktowania albo karania). Bardziej złożone jest jednak pytanie o granice korzystania z różnych praw przyznanych osobom prawnym. Z orzecznictwa Trybunału wynika niekiedy zróżnicowane podejście, gwarantujące niższy poziom ochrony tych osób, w szczególności w odniesieniu do prawa do milczenia [wyrok z dnia 2 lutego 2021 r., Consob (C-481/19, EU:C:2021:84)] czy ochrony danych osobowych [wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 79 i przytoczone tam orzecznictwo)].

[25] Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podkreślono, że prawa podstawowe stanowią integralną część ogólnych zasad prawa, których poszanowanie Trybunał zapewnia w zgodzie z tradycjami konstytucyjnymi wspólnymi dla państw członkowskich oraz z aktami międzynarodowymi, w których ramach państwa członkowskie współpracują lub do których przystąpiły. EKPC ma w tej materii szczególne znaczenie [zob. w szczególności wyrok z dnia 21 września 1989 r., Hoechst/Komisja (46/87 i 227/88, EU:C:1989:337, pkt 13)].

[26] Zobacz opinia rzecznika generalnego Y. Bota w sprawie ThyssenKrupp Nirosta/Komisja (C-352/09 P, EU:C:2010:635, pkt 51, 161).

[27] Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 8 lipca 1999 r., Komisja/Anic Partecipazioni (C-49/92 P, EU:C:1999:356, pkt 78); z dnia 10 września 2009 r., Akzo Nobel i in./Komisja (C-97/08 P, EU:C:2009:536, pkt 56, 77).

[28] Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 lipca 1999 r., Hüls/Komisja (C-199/92 P, EU:C:1999:358, pkt 149, 150).

[29] Wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Rubach (C-344/08, EU:C:2009:482, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

[30] Wyrok z dnia 22 listopada 2012 r., E.ON Energie/Komisja (C-89/11 P, EU:C:2012:738, pkt 72).

[31] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 23 grudnia 2009 r., Spector Photo Group i Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806, pkt 42, 44); a także z dnia 9 września 2021 r., Adler Real Estate i in. (C-546/18, EU:C:2021:711, pkt 46).

poszanowanie tej zasady, jak również zasady osobistej odpowiedzialności Trybunał zapewnia [32] w odniesieniu do możliwości przypisania spółce dominującej odpowiedzialności za naruszenie prawa konkurencji popełnionego przez jej spółkę zależną w oparciu o pojęcie jedności ekonomicznej i domniemanie rzeczywistego wywierania dominującego wpływu przez tę pierwszą spółkę na politykę handlową tej drugiej w ramach ich powiązań kapitałowych [33].

37. W szczególności w odniesieniu do stosowania mechanizmu domniemania i uwzględniając orzecznictwo ETPC [34], Trybunał wskazał, że o ile wszystkim systemom prawnym znane są domniemania faktyczne i prawne, o tyle art. 48 karty praw podstawowych zobowiązuje państwa członkowskie do nieprzekraczania określonego progu w dziedzinie prawa karnego. Konkretniej rzecz ujmując, ustanowiona w tym postanowieniu karty praw podstawowych zasada domniemania niewinności wymaga od państw członkowskich zamknięcia domniemań faktycznych lub prawnych zawartych w ustawach karnych w rozsądnych granicach, uwzględniających powagę sprawy i przy zachowaniu prawa do obrony [35].

38. Należy podkreślić, że na zasadę skutecznej ochrony sądowej zawartą w art. 47 karty praw podstawowych składają się różne elementy, obejmujące w szczególności prawo do obrony [36]. Artykuł 47 akapit pierwszy karty praw podstawowych stanowi, że każdy, czyje prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w tym artykule. Prawu temu odpowiada spoczywający na państwach członkowskich – stosownie do art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE – obowiązek ustanowienia środków niezbędnych do zapewnienia skutecznej ochrony prawnej w dziedzinach objętych prawem Unii [37]. Trybunał stwierdziwszy, że prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem przewidziane w art. 47 karty praw podstawowych zostało umieszczone w jej tytule VI, dotyczącym wymiaru sprawiedliwości, w którym uregulowane zostały inne zasady proceduralne, znajdujące zastosowanie tak do osób fizycznych, jak i prawnych [38], orzekł, że zasadę skutecznej ochrony sądowej należy interpretować w ten sposób, iż nie jest wykluczone, by powoływały się na nią osoby prawne, oraz że pomoc przyznana na podstawie tej zasady może w szczególności obejmować, przy spełnieniu pewnych warunków, pomoc prawną [39].

[32] Przeciwnie do przywołanego orzecznictwa należy zwrócić uwagę na brak odwagi prawodawcy europejskiego, który wykluczył osoby prawne z zakresu stosowania dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/343 z dnia 9 marca 2016 r. w sprawie wzmocnienia niektórych aspektów domniemania niewinności i prawa do obecności na rozprawie w postępowaniu karnym (Dz.U. 2016, L 65, s. 1), uznając, że jest jeszcze za wcześnie, aby przyjmować na poziomie unijnym przepisy w zakresie domniemania niewinności w odniesieniu do osób prawnych, a domniemanie to powinny zapewnić istniejące gwarancje prawne i orzecznictwo, którego dalszy rozwój będzie mieć decydujące znaczenie dla oceny tego, czy istnieje zapotrzebowanie na działania na szczeblu unijnym, zgodnie z motywami 14 i 15 wspomnianego aktu.

[33] Zobacz w szczególności niedawne wyroki: z dnia 28 października 2020 r., Pirelli & C./Komisja (C-611/18 P, niepublikowany, EU:C:2020:868, pkt 65–71); z dnia 15 kwietnia 2021 r., Italmobiliare i in../Komisja (C-694/19 P, niepublikowany, EU:C:2021:286, pkt 52–59).

[34] Zobacz na przykład wyrok ETPC z dnia 23 lipca 2002 r. w sprawie Janosevic przeciwko Szwecji (CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, § 101 i przytoczone tam orzecznictwo).

[35] Wyroki: z dnia 23 grudnia 2009 r., Spector Photo Group i Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806, pkt 43); z dnia 9 września 2021 r., Adler Real Estate i in. (C-546/18, EU:C:2021:711, pkt 47).

[36] Wyrok z dnia 6 listopada 2012 r., Otis i in. (C-199/11, EU:C:2012:684, pkt 48), w którym Trybunał przywołuje również prawo do sądu. Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 48 ust. 2 karty praw podstawowych każdemu oskarżonemu gwarantuje się poszanowanie prawa do obrony.

[37] Wyrok z dnia 6 października 2020 r., État luxembourgeois (Ochrona prawna przed wnioskami o przekazanie informacji w prawie podatkowym) (C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, pkt 47).

[38] Ten wniosek nasuwa się w sposób oczywisty jako oparty na uwzględnieniu funkcjonalnego i obiektywnego pojęcia „podsądnego" a mianowicie uczestnika postępowania przed sądem, niezależnie od rozróżnienia na osoby fizyczne i prawne.

[39] Wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r., DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, pkt 40, 59).

39. Podsumowując, uważam, że w zakresie, w jakim – tak jak w niniejszej sprawie – kara pieniężna, która może zostać nałożona na osobę prawną, dotyczy przestępstwa i ma charakter karny, postępowanie dotyczące tej kary wchodzi w zakres stosowania art. 6 i 7 EKPC i osoba ta ma w związku z tym prawo powoływać się na prawa podstawowe ustanowione w art. 47–49 karty praw podstawowych, a władze państw członkowskich są w związku z tym zobowiązane do zapewnienia poszanowania tych praw [40].

40. Analizy zgodności przepisów krajowych będących przedmiotem sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym należy zatem dokonać w świetle powyższych rozważań.

2. W przedmiocie zgodności przepisów krajowych będących przedmiotem sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym w kontekście podwójnego mechanizmu domniemania

a) Uwagi wstępne

41. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający wyraża wątpliwości co zgodności prawem Unii przepisów krajowych, powołując się na wyrok w sprawie G.I.E.M. s.r.l i in. przeciwko Włochom [41], w którym ETPC orzekł, że art. 7 EKPC stoi na przeszkodzie nałożeniu kary na daną osobę, jeśli wcześniej nie zostało udowodnione i stwierdzone, że ponosi ona osobistą odpowiedzialność karną, co skutkuje tym, że konieczne jest stwierdzenie przez sąd na rozprawie, że czyn danej osoby wypełnia wszystkie znamiona danego czynu zabronionego. W przeciwnym razie doszłoby do naruszenia zasady domniemania niewinności ustanowionej w art. 6 ust. 2 EKPC.

42. Należy moim zdaniem podkreślić, po pierwsze, że sąd odsyłający nie ocenił w prawidłowy sposób zakresu wspomnianego wyroku. ETPC orzekł, że konieczne jest uprzednie ustalenie, że zachodzą przesłanki pociągnięcia danej osoby do odpowiedzialności karnej, przy poszanowaniu gwarancji określonych w art. 7 EKPC i w ramach postępowania – niekoniecznie karnego – zgodnego z wymaganiami określonymi w art. 6 wspomnianej konwencji. W tym szczególnym kontekście Trybunał uznał, w rozpatrywanej sprawie, że uznanie przez sądy krajowe, iż zachodzą wszystkie elementy konstytutywne danego przestępstwa, można rozumieć jako ich stwierdzenie, a zatem skazanie w rozumieniu art. 7 EKPC [42].

43. ETPC oczywiście przypomniał obowiązujący, zgodnie z art. 6 ust. 2 i art. 7 EKPC, które to przepisy łącznie chronią prawo każdej osoby do niepodlegania karze, jeśli nie została w sposób należyty udowodniona jej osobista odpowiedzialność, zakaz karania jednej osoby za przestępstwo popełnione przez inną osobę. W tym przypadku ETPC uznał, że środek w postaci konfiskaty zastosowany wobec osób prawnych, które nie były stronami postępowania, ponieważ nie mogły zgodnie z prawem popełnić przestępstwa, doprowadził do naruszenia zasady, zgodnie z którą osoba nie może być ukarana za czyn, za który inna osoba ponosi odpowiedzialność karną. Pomijając fakt, że ocena dokonana przez ETPC jest oczywiście w dużym stopniu uzależniona od okoliczności danego sporu, które bardzo różnią się od niniejszej sprawy, uważam, że należy

[40] Zobacz podobnie wyrok z dnia 6 października 2021 r., Prokuratura Rejonowa Łódź-Bałuty (C-338/20, EU:C:2021:805, pkt 29, 30), w którym uznano, że „adresatami" orzeczeń wymierzających karę za popełnienie wykroczeń drogowych, o których mowa we wspomnianym wyroku, mogą być osoby fizyczne lub osoby prawne.

[41] Wyrok ETPC z dnia 28 czerwca 2018 r. (CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, § 251).

[42] Wyrok ETPC z dnia 28 czerwca 2018 r. w sprawie G.I.E.M. s.r.l. i in. przeciwko Włochom (CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, § 255–261).

podkreślić, iż sąd odsyłający nie uwzględnił również, a nawet przede wszystkim, kwestii, iż ETPC wcześniej przypomniał o możliwości stosowania domniemań, w tym na podstawie art. 7 EKPC, a zatem domniemań odpowiedzialności [43].

44. Po drugie, należy zwrócić uwagę, że zakres czynności, jakie powinien przeprowadzić sąd, jest określony w art. 83d ust. 5 ZANN i obejmuje on ustalenie, czy osoba prawna uzyskała niezgodną z prawem korzyść; czy istnieje związek między sprawcą czynu zabronionego a osobą prawną, jak również pomiędzy czynem zabronionym a korzyścią uzyskaną przez osobę prawną oraz jaki jest rodzaj korzyści i jej wysokość, jeśli jest to korzyść pieniężna. Sąd odsyłający, uznając, że nie jest uprawniony do ustalenia, czy doszło do popełnienia przestępstwa podatkowego, które jest przedmiotem toczącego się równolegle postępowania karnego przeciwko ZK, dokonuje ścisłej wykładni tego przepisu, w sposób niezgodny ze stanowiskiem Komisji. Komisja podnosi, że ustalenie, że doszło do uzyskania „niezgodnej z prawem" korzyści, stanowi część kompetencji sądu oraz że scharakteryzowanie tego ostatniego uprawnienia w sposób konieczny uprawnia do podjęcia dyskusji na temat przedmiotowej strony przestępstwa. Należy jednak przypomnieć, że w ramach postępowania przewidzianego w art. 267 TFUE, o ile do Trybunału należy wykładnia przepisów prawa Unii, o tyle wyłącznie do sądu odsyłającego należy wykładnia prawa krajowego. Trybunał musi zatem przyjąć wykładnię prawa krajowego, jaka została mu przedstawiona przez wspomniany sąd krajowy [44].

45. W związku z tym należy ocenić zgodność procedury przewidzianej w art. 83a i nast. ZANN, która opiera się na mechanizmie podwójnego domniemania, przypominając, że jakkolwiek w ramach postępowania prejudycjalnego Trybunał nie jest właściwy do rozstrzygania w przedmiocie zgodności przepisów prawa krajowego z prawem Unii, to jest on właściwy do udzielenia sądowi odsyłającemu wszelkich wskazówek w zakresie wykładni tego prawa, umożliwiających temu sądowi ocenę takiej zgodności, w celu wydania orzeczenia w zawisłej przed nim sprawie [45].

b) W przedmiocie domniemania polegającego na przypisaniu osobie prawnej odpowiedzialności za popełnienie przestępstwa

46. W odniesieniu do systemu odpowiedzialności karnej osób prawnych ustanowionej na mocy przepisów bułgarskich należy stwierdzić, że chodzi o odpowiedzialność o szczególnym charakterze, ograniczoną do przestępstw, w odniesieniu do których jest ona ustanowiona, ukształtowaną w oparciu o model reprezentacji. Sąd karny nie może zatem orzec, że bezpośrednim sprawcą przestępstwa jest dana osoba prawna, ponieważ odpowiedzialność tej ostatniej jest „przymocowana" do konkretnej osoby fizycznej, co do której zostało stwierdzone, że z uwagi na pełnioną funkcję działała ona na rachunek osoby prawnej, potencjalnie lub w sposób dowiedziony czerpiącej korzyści majątkowe, mające źródło w czynie przestępczym. Przestępstwo w tym przypadku w sposób domniemany popełnione przez wspomnianą osobę fizyczną może zatem zostać przypisane osobie prawnej i uzasadniać pociągnięcie jej do odpowiedzialności bez potrzeby wykazywania jej winy w odrębnym postępowaniu.

[43] Wyrok ETPC z dnia 28 czerwca 2018 r. w sprawie G.I.E.M. s.r.l i in. przeciwko Włochom (CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, § 243, 244).

[44] Wyrok z dnia 26 czerwca 2019 r., Addiko Bank (C-407/18, EU:C:2019:537, pkt 52).

[45] Wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, pkt 20).

47. Odpowiedzialność osoby prawnej jest zbliżona do odpowiedzialności pośredniej lub zastępczej, co podkreśla okoliczność, że osoba prawna może działać wyłącznie za pośrednictwem osób fizycznych umocowanych do zaciągania zobowiązań w jej imieniu. Takie zakwalifikowanie, które można by uznać za sprzeczne z art. 7 EKPC i art. 49 karty praw podstawowych, ustanawiające zasadę osobistego charakteru kar, nie jest jednak właściwe w odniesieniu do odpowiedzialności opartej na technice reprezentacji. Dana osoba fizyczna nie jest bowiem osobą trzecią w stosunku do osoby prawnej, lecz jest osobą prawną, z którą się utożsamia. Ta ostatnia będzie ponosiła odpowiedzialność karną jako sprawca przestępstwa popełnionego na jej rachunek przez osobę fizyczną zdolną do zaciągania zobowiązań w jej imieniu, która wypełniła znamiona przestępstwa. Jest to odpowiedzialność osobista z tytułu reprezentacji, a nie zastępstwa [46].

48. Ponadto należy stwierdzić, że w kontekście postępowania sądowego o charakterze kontradyktoryjnym osoba prawna może obalić domniemanie polegające na przypisaniu jej odpowiedzialności za popełnienie przestępstwa, ponieważ ma ono wzruszalny charakter, tak jak wymaga tego Trybunał [47]. ETPC orzekł w odniesieniu do zastosowania domniemań faktycznych i prawnych w dziedzinie prawa karnego, że umawiające się państwa są zobowiązane, by nie przekraczały w tym względzie pewnego progu, który jest w danym przypadku przekroczony, gdy domniemanie skutkuje pozbawieniem danej osoby możliwości uwolnienia się z zarzutów, pozbawiając ją w ten sposób możliwości skorzystania z zasady domniemania niewinności [48].

49. W związku z tym należy zauważyć, że wniosek o ukaranie przedstawiony przez oskarżyciela publicznego powinien zawierać szereg elementów określonych w art. 83b ust. 2 ZANN, które świadczą o tym, że ciężar dowodu spoczywa na oskarżycielu publicznym, w szczególności w odniesieniu do charakteru i wartości korzyści oraz istnienia bezpośredniego związku między naruszeniem a wspomnianą korzyścią. Zainteresowana osoba prawna, którą należy wezwać na publiczną rozprawę, ma możliwość zakwestionowania wniosku w ramach przysługującego jej prawa do obrony. Zakres kontroli sądowej, określony w art. 83d ust. 5 ZANN, wskazuje bowiem na wzruszalny charakter domniemania polegającego na przypisaniu odpowiedzialności za popełnienie przestępstwa, ponieważ sąd dokonuje oceny, oprócz innych okoliczności i na podstawie dowodów zebranych z urzędu lub na wniosek stron, istnienia związku między sprawcą a osobą prawną [49]. Wydaje się zatem, że sąd rozpoznający sprawę powinien być właściwy w zakresie rozstrzygania każdej istotnej z punktu widzenia rozpoznawanego sporu kwestii faktycznej i prawnej [50].

[46] Jest to ten sam model, jaki został zastosowany przez prawodawcę europejskiego w różnych aktach, a w szczególności w dyrektywie 2005/35/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 7 września 2005 r. w sprawie zanieczyszczenia pochodzącego ze statków oraz wprowadzenia sankcji w przypadku naruszenia prawa (Dz.U. 2005, L 255, s. 11; sprostowania: Dz.U. 2006, L 33, s. 87; Dz.U. 2006, L 105, s. 66), zmienionej dyrektywą 2009/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 października 2009 r. (Dz.U. 2009, L 280, s. 52), oraz w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/36/UE z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie zapobiegania handlowi ludźmi i zwalczania tego procederu oraz ochrony ofiar, zastępującej decyzję ramową Rady 2002/629/WSiSW (Dz.U. 2011, L 101, s. 1).

[47] Wyrok z dnia 23 grudnia 2009 r., Spector Photo Group i Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806, pkt 44).

[48] Wyrok ETPC z dnia 28 czerwca 2018 r. w sprawie G.I.E.M. s.r.l i in. przeciwko Włochom (CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, § 243 i przytoczone tam orzecznictwo).

[49] Ponadto od orzeczenia, w oparciu o które sąd nakłada karę pieniężną na osobę prawną, można się odwołać w terminie 14 dni od dnia doręczenia orzeczenia stronom. Właściwy sąd apelacyjny może zmienić lub uchylić takie orzeczenie.

[50] Wyrok z dnia 9 września 2021 r., Adler Real Estate i in. (C 546/18, EU:C:2021:711, pkt 53).

c) W przedmiocie domniemania popełnienia czynu zabronionego

50. Z regulacji bułgarskiej wynika, że do sądu karnego może zostać skierowany wniosek prokuratora, zawierający dane osobowe osób „oskarżonych" o popełnienie przestępstwa, i sąd ten może nałożyć karę pieniężną na osobę prawną „niezależnie od rzeczywistej odpowiedzialności osób fizycznych, które uczestniczyły w przestępstwie"[51]. Wydaje się zatem, że osoba prawna może zostać ukarana za przestępstwo, które miało zostać popełnione przez osobę fizyczną mogącą spowodować powstanie odpowiedzialności tej osoby prawnej, a właściwy sąd, orzekający w pierwszej instancji lub w ramach odwołania[52], nie jest uprawniony do oceny, czy rzeczywiście doszło do popełnia wspomnianego przestępstwa, ponieważ jest to kwestia, która podlega rozstrzygnięciu w wyroku wydanym wobec tej drugiej osoby, ani do zawieszenia postępowania w oczekiwaniu na wspomniany wyrok[53].

51. Można oczywiście argumentować, że wniosek prokuratora powinien zawierać opis przestępstwa z podaniem okoliczności, w jakich zostało ono popełnione, oraz wykaz dokumentów stwierdzających te okoliczności, co może stanowić dowód potwierdzający zaistnienie faktów, które racjonalnie uprawdopodabniają możliwość przypisania odpowiedzialności za popełnienie przestępstwa[54]. Ponadto i przede wszystkim art. 83f ZANN ustanawia możliwość wznowienia postępowania, w szczególności z inicjatywy ukaranej osoby prawnej, w przypadku umorzenia przez prokuraturę postępowania przeciwko tej osobie fizycznej, gdy czyn nie został popełniony lub nie stanowi przestępstwa[55], lub uniewinnienia tej osoby na mocy prawomocnego wyroku sądowego[56]. Sąd, do którego wniesiono sprawę, może po przeprowadzeniu postępowania kontradyktoryjnego i jeśli uzna, że wniosek o wznowienie postępowania jest zasadny, uchylić orzeczenie o nałożeniu sankcji[57]. Domniemanie, że przestępstwo zostało popełnione, może zatem zostać obalone.

[51] Zobacz odpowiednio art. 83b ust. 2 pkt 5 oraz art. 83a ust. 4 ZANN. W niniejszej sprawie jest bezsporne, że w dacie złożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nadal było w toku postępowanie karne przeciwko osobie zarządzającej spółką Delta Stroy i ją reprezentującej dotyczące oszustw w zakresie składania deklaracji podatku VAT.

[52] Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi w żaden sposób nie wynika, aby sąd apelacyjny miał szersze uprawnienia niż sąd pierwszej instancji co do oceny odpowiedzialności osoby prawnej.

[53] Z postanowienia odsyłającego wynika, że wobec konkretnej osoby fizycznej i osoby prawnej prowadzone są odrębne postępowania i nie można uznać, że ta pierwsza osoba może wykonywać prawo do obrony przysługujące tej drugiej w ramach toczącego się wobec niej postępowania o ten sam czyn. Wspomniane prawo do obrony ma charakter podmiotowy, w związku z czym to same zainteresowane strony muszą mieć możliwość skutecznego wykonywania tego prawa – niezależnie od charakteru toczącego się przeciwko nim postępowania [wyrok z dnia 9 września 2021 r., Adler Real Estate i in. (C-546/18, EU:C:2021:711, pkt 59)].

[54] Należy przypomnieć, że Trybunał orzekł w istocie, że w ramach postępowania administracyjnego organ podatkowy w celu ustalenia, że wystąpiła praktyka stanowiąca nadużycie w zakresie VAT, może wykorzystać dowody uzyskane w ramach niezakończonych postępowań karnych niedotyczących podatnika, z zastrzeżeniem poszanowania praw zagwarantowanych w prawie Unii, a w szczególności w karcie praw podstawowych [wyroki: z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 38); z dnia 24 lutego 2022 r., SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, pkt 37)].

[55] Zobacz pkt 2 postanowienia odsyłającego.

[56] Artykuł 4 ust. 2 protokołu nr 7 do EKPC ustanawia możliwość wznowienia postępowania, jeśli zaistnieją nowe lub nowo ujawnione fakty lub jeśli w poprzednim postępowaniu dopuszczono się rażącego uchybienia, które mogło mieć wpływ na wynik sprawy.

[57] Wystąpienie jednej z omawianych sytuacji, tj. umorzenie przez prokuraturę postępowania przeciwko tej osobie fizycznej, w przypadku gdy czyn nie został popełniony lub nie stanowi przestępstwa, lub uniewinnienie tej osoby, nie pozostawia większych wątpliwości co do wyniku ponownego rozpoznania sprawy z uwagi na mechanizm przypisania odpowiedzialności za popełnienie przestępstwa z powodu uznania odpowiedzialności osoby reprezentującej w celu ustalenia odpowiedzialności osoby prawnej.

52. Należy jednak stwierdzić, że w stosunku do danej osoby prawnej może zostać wydany prawomocny wyrok skazujący [58], który następnie zostanie wykonany, bez możliwości przedstawienia uwag w przedmiocie popełnienia przestępstwa podatkowego, które jest jej zarzucane, przed wydaniem orzeczenia obiektywnie dla niej niekorzystnego, co stanowi naruszenie obowiązku poszanowania prawa do obrony [59].

53. Ponadto wznowienie powyższego postępowania stanowi podjęcie nadzwyczajnego postępowania odwoławczego, będącego kontynuacją pierwszego postępowania [60], którego wszczęcie jest związane z zaistnieniem określonego zdarzenia, którego czas wystąpienia ma charakter losowy. Można sobie wyobrazić, że uniewinnienie osoby fizycznej, wobec której jest prowadzone postępowanie, może nastąpić dopiero po wykorzystaniu środków odwoławczych, co wydłużyłoby dodatkowo czas trwania postępowania. Tak długo, jak trwa postępowanie karne przeciwko osobie reprezentującej spółkę, jak to ma miejsce w niniejszej sprawie, dana spółka jest faktycznie pozbawiona możliwości złożenia wniosku o wznowienie postępowania do sądu właściwego do stwierdzenia, że przypisane jej przestępstwo nie zostało popełnione, a tym samym, że nałożona sankcja karna była nieuzasadniona. Z kolei dostęp do takiego sądu nie powinien podlegać warunkom, które czynią go niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym [61], a dana osoba prawna nie może być pozbawiona wspomnianej możliwości w czasie przekraczającym rozsądne ramy. Powyższa sytuacja może być sprzeczna z prawem dostępu do sądu [62].

54. Niemniej jednak prawo do sądu oraz zasada poszanowania prawa do obrony nie mają bezwzględnego charakteru, lecz mogą pod pewnymi warunkami podlegać ograniczeniom [63].

d) W przedmiocie ograniczeń gwarancji podstawowych

55. Artykuł 52 ust. 1 karty praw podstawowych dopuszcza wprowadzenie ograniczeń w wykonywaniu zagwarantowanych w niej praw i wolności, o ile, po pierwsze, ograniczenia te przewidziane są ustawą, po drugie, szanują istotę tych praw i wolności, a po trzecie, w zgodzie z zasadą proporcjonalności są one konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób [64]. W tym zakresie przypominam, że Trybunał wymaga, aby stosowanie domniemań faktycznych lub prawnych zawartych w ustawach karnych było zamknięte w „rozsądnych granicach", uwzględniających powagę sprawy przy zachowaniu prawa do obrony. Zgodnie ze stanowiskiem ETPC państwa powinny zachować równowagę pomiędzy tymi dwoma aspektami; innymi słowy, zastosowane środki powinny być w sposób rozsądny proporcjonalne do prawnie uzasadnionego realizowanego celu [65].

58 Wobec niewniesienia odwołania lub jego oddalenia (zob. art. 83e ust. 5 oraz art. 83f ZANN).

59 Zobacz analogicznie wyroki: z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 41, 52); a także z dnia 4 czerwca 2020 r., C.F. (Kontrola podatkowa) (C-430/19, EU:C:2020:429, pkt 30). Przywołane orzecznictwo Trybunału dotyczące administracyjnych postępowań kontroli podatkowej w dziedzinie VAT powinno mieć a fortiori zastosowanie w ramach postępowania, które może prowadzić w tej samej dziedzinie do nałożenia sankcji pieniężnej o charakterze karnym.

60 Zobacz podobnie wyrok z dnia 5 czerwca 2014 r., M (C-398/12, EU:C:2014:1057, pkt 39).

61 Zobacz podobnie wyrok z dnia 14 listopada 2013 r., Baláž (C-60/12, EU:C:2013:733, pkt 46).

62 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, pkt 51).

63 Wyroki: z dnia 24 lutego 2022 r., SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, pkt 50); z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 43).

64 Wyrok z dnia 6 października 2020 r., État luxembourgeois (Ochrona prawna przed wnioskami o przekazanie informacji w prawie podatkowym) (C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, pkt 51).

65 Wyrok ETPC z dnia 23 lipca 2002 r. w sprawie Janosevic przeciwko Szwecji (CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, § 101).

56. Po pierwsze, pragnę zauważyć, że z postanowienia odsyłającego wynika, iż system odpowiedzialności osoby prawnej za dane przestępstwo podatkowe ma podstawę prawną w art. 83a i nast. ZANN, a zatem należy uznać, iż wynika on z ustawodawstwa krajowego. Po drugie, system ten respektuje moim zdaniem zasadniczą treść podstawowego prawa do skutecznej ochrony sądowej, jeśli chodzi o jego dwa elementy składowe, a mianowicie poszanowanie prawa do obrony i prawa dostępu do sądu. W istocie wspomniany system nie podważa tych praw jako takich. Aby w pełni z nich skorzystać, konieczne są jedynie ramy proceduralne, w tym wprowadzenie nadzwyczajnego środka odwoławczego [66].

57. Po trzecie, system odpowiedzialności osoby prawnej wynikający z art. 83a i nast. ZANN wydaje mi się zgodny z celem interesu ogólnego. Niezależnie od braku wyjaśnień w postanowieniu odsyłającym możliwe jest uznanie, że wspomniany system mieści się w ramach wykonania ciążącego na każdym państwie członkowskim obowiązku podjęcia wszelkich działań ustawodawczych i administracyjnych niezbędnych do zapewnienia na jego terytorium poboru w pełnej wysokości należnego podatku VAT i zwalczania przestępczości podatkowej [67]. Artykuł 325 ust. 1 TFUE zobowiązuje zatem państwa członkowskie do zwalczania oszustw i wszelkiej innej nielegalnej działalności naruszającej interesy finansowe Unii za pomocą skutecznych i odstraszających środków. Należy przypomnieć w tym względzie, że zasoby własne Unii obejmują w szczególności na mocy art. 2 lit. b) decyzji 2007/436/WE, Euratom [68], wpływy wynikające z zastosowania jednolitej stawki do zharmonizowanej podstawy opodatkowania VAT określonej zgodnie z normami Unii. Istnieje zatem bezpośredni związek między poborem zgodnie z obowiązującym prawem Unii wpływów z tytułu VAT a wpłatą do budżetu Unii odpowiednich środków pochodzących z tego podatku, ponieważ wszelkie braki w poborze owych wpływów mogą powodować uszczuplenie wskazanych środków budżetowych [69].

58. W celu zapewnienia pełnego poboru tych dochodów, a tym samym ochrony interesów finansowych Unii, państwa członkowskie mają swobodę wyboru stosowanych sankcji, które mogą przybrać formę sankcji administracyjnych, karnych lub połączenia obu tych form. Sankcje karne mogą być jednak niezbędne do skutecznego i odstraszającego zwalczania niektórych przypadków poważnych oszustw związanych z podatkiem VAT, zgodnie z wymogami art. 2 ust. 1 w związku z art. 1 ust. 1 Konwencji sporządzonej na podstawie art. K.3 Traktatu o Unii Europejskiej w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, podpisanej w Brukseli dnia 26 lipca 1995 r. [70]. Państwa członkowskie powinny również zapewnić, by normy karnoprocesowe przewidziane przez prawo krajowe pozwalały na skuteczne ukaranie przestępstw związanych z takimi czynami. W tym kontekście w pierwszej kolejności to ustawodawca krajowy powinien podjąć niezbędne środki. Powinien on w danym wypadku zmienić przepisy i zagwarantować, aby normy prawa procesowego mające zastosowanie w przypadku ścigania przestępstw naruszających interesy finansowe Unii nie były ukształtowane w taki sposób, aby ze swej natury powodowały systemowe ryzyko bezkarności czynów stanowiących tego rodzaju przestępstwa, oraz zapewnić ochronę praw podstawowych osób oskarżonych [71].

66 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 6 listopada 2012 r., Otis i in. (C-199/11, EU:C:2012:684, pkt 63, 64).

67 Zobacz podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25).

68 Decyzji Rady z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. 2007, L 163, s. 17).

69 Wyrok z dnia 17 stycznia 2019 r., Dzivev i in. (C-310/16, EU:C:2019:30, pkt 25, 26).

70 Dz.U. 1995, C 316, s. 49.

71 Zobacz podobnie wyrok z dnia 17 stycznia 2019 r., Dzivev i in. (C-310/16, EU:C:2019:30, pkt 27, 29, 31).

59. Po czwarte, o ile do sądu odsyłającego należy ocena, w świetle konkretnych okoliczności sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym, czy ograniczenie ustanowione w ramach bułgarskiego systemu proceduralnego nie jest oczywiście nieproporcjonalne względem zamierzonego celu [72], to można stwierdzić, że co do zasady nałożenie sankcji administracyjnych lub karnych za naruszenie obowiązków w zakresie składania deklaracji VAT może zagwarantować przestrzeganie tych przepisów i w związku z tym jest właściwe dla zagwarantowania realizacji zamierzonego w tym względzie celu [73].

60. W omawianym systemie wydanie przez sąd pierwszej instancji orzeczenia o nałożeniu kary pieniężnej na osobę prawną zmierza do zapewnienia szybkiego przeprowadzenia postępowania mającego na celu stwierdzenie i ukaranie za przestępstwa podatkowe, oparte na uzasadnionym prawdopodobieństwie zaistnienia zarzucanych czynów [74] i możliwości ich przypisania osobie prawnej i osobie fizycznej umocowanej do zaciągania w jej imieniu zobowiązań. Ta ostatnia jest bezpośrednio oskarżona o popełnienie przestępstwa, co uniemożliwia uniknięcie odpowiedzialności, i zdaje sobie ona sprawę, że naraża osobę prawną na równoczesne wszczęcie postępowania i orzeczenie sankcji karnych w związku z jej zachowaniem. Możliwość ukarania osoby prawnej na wczesnym etapie postępowania ogranicza ryzyko bezkarności, które może być na przykład związane z oszukańczym zaaranżowaniem niewypłacalności. Umożliwia to wywieranie presji na spółkę, aby zobowiązać ją do wywiązywania się ze swoich zobowiązań podatkowych. W tym zakresie omawiane przepisy krajowe można, moim zdaniem, uznać za skuteczny instrument zapobiegania i karania przestępstw popełnianych przez przedsiębiorców podlegających podatkowi VAT – instrument, który jest tym bardziej potrzebny w kontekście systemu podatkowego opartego na informacjach dostarczanych przez podatników.

61. Ponadto nie nasuwa się żaden inny środek mniej uciążliwy i pozwalający na osiągnięcie celów walki z przestępczością w dziedzinie podatku VAT w sposób równie skuteczny [75]. W tym względzie trzeba podnieść, że wcześniejsza wersja ZANN, która uzależniała ukaranie osoby prawnej od prawomocnego skazania osoby fizycznej zdolnej do zaciągania w jej imieniu zobowiązań, nie wydaje mi się zapewniać takich samych gwarancji skuteczności, jeśli chodzi o zapobieganie ryzyku bezkarności i konieczność jak najszybszego zwalczania poważnej formy przestępczości gospodarczej, która jest szkodliwa nie tylko dla interesu publicznego, ale także dla interesów konkurujących przedsiębiorstw, przestrzegających przepisów podatkowych.

62. Wreszcie, nie wydaje się, żeby istniała oczywista dysproporcja między tymi celami i ewentualnymi negatywnymi skutkami obowiązku wyczerpania środków odwoławczych dostępnych w ramach postępowania administracyjnego [76], z zastrzeżeniem jednak ustalenia przez sąd odsyłający tych dwóch kwestii.

[72] Zobacz podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r., Trade Agency (C-619/10, EU:C:2012:531, pkt 59).

[73] Zobacz analogicznie wyrok z dnia 14 października 2021 r., Landespolizeidirektion Steiermark (Automaty do gier) (C-231/20, EU:C:2021:845, pkt 44).

[74] Stwierdzenie w tym przypadku oszustwa w zakresie podatku VAT związanego z niedopełnieniem przez osobę zarządzającą osobą prawną i ją reprezentującą jej obowiązków w zakresie deklaracji VAT nie wydaje mi się powodować większych trudności dowodowych.

[75] Zobacz podobnie wyrok z dnia 27 września 2017 r., Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, pkt 68).

[76] Zobacz podobnie wyrok z dnia 27 września 2017 r., Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, pkt 69). Innymi słowy, spowodowane niedogodności nie powinny być nieproporcjonalne do celów.

63. Po pierwsze, jest oczywiste, że jeśli sąd odsyłający uzna, iż wniosek o wznowienie postępowania złożony przez osobę prawną jest zasadny, uchyla decyzję o nałożeniu kary i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania [77]. Oprócz okoliczności, że wniosek ten nie prowadzi automatycznie do zawieszenia wykonania takiej decyzji, przedstawiony opis ustawodawstwa krajowego nie zawiera żadnych wskazówek co do losu ewentualnych środków egzekucyjnych i ewentualnego zwrotu nałożonej kary po stwierdzeniu nieważności orzeczenia o ukaraniu, co uważam za niezbędne. Należy przypomnieć, że w ramach zbliżonej problematyki Trybunał orzekł, że państwa członkowskie są co do zasady zobowiązane do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii. Wniosek o zwrot VAT nienależnie zapłaconego należy do zakresu prawa do zwrotu nienależnego świadczenia, które zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ma na celu usunięcie skutków niezgodności podatku z prawem Unii poprzez neutralizację ciężaru finansowego niesłusznie obciążającego podmiot, który go w ostateczności rzeczywiście ponosi [78]. Ponadto warunki zwrotu nadwyżki VAT powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie w odpowiednich okolicznościach całej wierzytelności wynikającej z nadwyżki VAT, co oznacza, że zwrot winien być dokonany w rozsądnym terminie, a w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika [79].

64. Po drugie, z postanowienia odsyłającego wydaje się wynikać, że do czasu złożenia wniosku o wznowienie postępowania ukarana osoba prawna nie może sprzeciwić się przymusowemu wykonaniu decyzji mającej poważne konsekwencje dla jej kondycji finansowej, obejmujące ryzyko upadłości. W tych okolicznościach sąd odsyłający powinien moim zdaniem ustalić, czy przepisy krajowe mające zastosowanie w sprawie pozwala na przyjęcie środków tymczasowych (lub nie sprzeciwia się ich przyjęciu), takich jak zawieszenie przymusowej egzekucji w wyjątkowych przypadkach, gdy wymaga tego nagła sytuacja [80], lub – innymi słowy – w celu zapobieżenia zaistnieniu negatywnych konsekwencji.

65. Z tymi dwoma zastrzeżeniami uważam, że domniemania zawarte w przepisach krajowych będących przedmiotem sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym mieszczą się w rozsądnych granicach, zgodnie z wymogami Trybunału.

[77] W przypadku umorzenia postępowania prowadzonego przeciwko osobie fizycznej lub jej uniewinnienia można się zastanawiać nad celem, a tym samym sensem ponownego rozpatrywania sprawy w odniesieniu do odpowiedzialności osoby prawnej w kontekście systemu opartego na przypisaniu osobie prawnej odpowiedzialności za popełnienie przestępstwa, co do którego istnieje domniemanie, że zostało popełnione przez osobę fizyczną, oraz na pozornej kumulacji odpowiedzialności, która zabrania ścigania wyłącznie osoby prawnej za przestępstwo popełnione przez osobę ją reprezentującą, bez ustalania i stwierdzenia winy tej ostatniej.

[78] Wyrok z dnia 24 lutego 2022 r., SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, pkt 55). Ponadto w ramach oceny rozsądnych granic, w jakich państwa mogą wykonywać decyzje o podwyższeniu podatków przed rozstrzygnięciem skargi dotyczącej wspomnianych decyzji o podwyższeniu, ETPC orzekł, że należy wziąć pod uwagę możliwość powrotu do poprzedniej sytuacji prawnej w przypadku uwzględnienia takiego odwołania, a tym samym zwrotu wszelkich kwot nienależnie zapłaconych przez podatnika [zob. również wyrok ETPC z dnia 23 lipca 2002 r., w sprawie Janosevic przeciwko Szwecji (CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, § 105–109)].

[79] Zobacz podobnie wyrok z dnia 6 lipca 2017 r., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, pkt 20).

[80] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 18 marca 2010 r., Alassini i in. (od C-317/08 do C-320/08, EU:C:2010:146, pkt 67); z dnia 14 czerwca 2017 r., Menini i Rampanelli (C-75/16, EU:C:2017:457, pkt 61); z dnia 27 września 2017 r., Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, pkt 70, 71). W przywołanych wyrokach Trybunał orzekł, że zasada skutecznej ochrony prawnej, potwierdzona w art. 47 karty praw podstawowych, nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają dopuszczalność wszczęcia postępowania sądowego od uprzedniego przeprowadzenia pozasądowego postępowania pojednawczego lub mediacyjnego lub od obowiązku wyczerpania środków odwoławczych dostępnych w ramach postępowania administracyjnego, o ile w szczególności postępowania takie nie opóźniają w istotny sposób wszczęcia postępowania sądowego i możliwe jest zastosowanie środków tymczasowych w szczególnych przypadkach, kiedy wymaga tego nagła sytuacja.

C. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

66. Wstępnie stwierdzając niemożność stosowania decyzji ramowej 2005/212 oraz treść sugerowanej odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, należy moim zdaniem przeformułować drugie pytanie prejudycjalne w taki sposób, że sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 karty praw podstawowych stoi na przeszkodzie przepisom, takim jak te będące przedmiotem sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym które przewidują, że kara pieniężna nałożona na osobę prawną jest co najmniej równa wartości bezprawnie uzyskanej korzyści.

67. W tym względzie należy przypomnieć, że surowość sankcji powinna odpowiadać wadze danego naruszenia, bowiem taki wymóg wynika nie tylko z art. 52 ust. 1 karty praw podstawowych, lecz także z zasady proporcjonalności kar ustanowionej w jej art. 49 ust. 3. Zasada ta obowiązuje nie tylko w odniesieniu do określenia znamion naruszenia, ale także w odniesieniu do określenia zasad dotyczących surowości grzywien i oceny okoliczności, które mogą być brane pod uwagę przy ich ustalaniu. Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że środki administracyjne lub karne dozwolone przez prawo krajowe nie powinny wykraczać poza granice tego, co jest konieczne dla realizacji uzasadnionych celów zamierzonych przez to prawo [81]. Nawet jeśli to do sądu odsyłającego należy ocena, czy kwota sankcji nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów wskazanych w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, należy wskazać temu sądowi pewne elementy sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym, które mogą mu pozwolić na stwierdzenie, czy zastosowana sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności [82].

68. Jak już zostało wyjaśnione, przepisy krajowe będące przedmiotem sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym zmierza, a jest to zgodny z prawem cel, do karania oszustw podatkowych, w tym przypadku czynu polegającego na tym, że ZK w sposób oszukańczy uchyliła się od naliczenia i zapłaty podatku VAT przez spółkę Delta Stroy, którą zarządza i reprezentuje, przysparzając w ten sposób wspomnianej spółce korzyści w wysokości 11 388,98 BGN. Jeśli chodzi o sposób określania wysokości kary pieniężnej, wspomniana regulacja przewiduje możliwość nałożenia przez sąd na spółkę grzywny „co najmniej równej wartości korzyści, maksymalnie do kwoty 1 000 000 BGN". System wprowadza zatem różne poziomy kar w ramach danego przedziału, z górną lub maksymalną karą wyrażoną ryczałtowo oraz dolną lub minimalną karą odpowiadającą automatycznemu odzyskaniu kwoty nielegalnej korzyści, przy czym sąd orzekający o skazaniu ściganej osoby prawnej jest związany tymi kwotami. Można przy tym uznać, że omawiany przepis pozostawia sądowi swobodę w kształtowaniu kary pomiędzy dwiema przewidzianymi granicami, z uwzględnieniem wagi przestępstwa i sytuacji jego sprawcy.

69. Czy jednak samo określenie minimalnej wysokości kary może uzasadniać wniosek, że pominięto konieczną indywidualizację kary, która wynika z zasady proporcjonalności? Trzeba zwrócić uwagę, że w odniesieniu do sankcji administracyjnej nałożonej w związku z zawyżeniem kwoty zwrotu VAT został stwierdzony nieproporcjonalny charakter takiej sankcji ze względu na fakt, iż jej minimalna wysokość nie mogła być obniżona z uwagi na bardzo szczególne okoliczności sprawy [83]. W odniesieniu do nielegalnych ofert gier na automatach Trybunał orzekł, że nałożenie

[81] Wyrok z dnia 6 października 2021 r., ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803, pkt 97–99).

[82] Wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, pkt 28).

[83] W wyroku z dnia 15 kwietnia 2021 r., Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, pkt 37; sentencja), Trybunał orzekł, że wspomniana sankcja ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez tę transakcję opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności.

minimalnej grzywny od każdego niedozwolonego automatu do gier nie wydaje się samo w sobie nieproporcjonalne w świetle wagi rozpatrywanych wykroczeń. Trybunał dodał jednak w odniesieniu do „kwoty minimalnej grzywny", że sąd krajowy powinien w celu dokonania oceny proporcjonalności uwzględnić stosunek między kwotą grzywny, jaka może zostać nałożona, a korzyścią gospodarczą wynikającą z popełnienia wykroczenia, tak by zniechęcić sprawców do popełniania takich wykroczeń [84].

70. Wydaje mi się, że należy podkreślić, że powyższe rozstrzygnięcia i sformułowania odnoszą się w sposób wyraźny do szczególnych okoliczności spraw, których dotyczą, a które wyraźnie różnią się od niniejszej sprawy dotyczącej naruszenia obowiązków w zakresie składania deklaracji VAT. Ponadto paradoksalne, czy wręcz wewnętrznie sprzeczne, może wydawać się z jednej strony uznanie za proporcjonalny system kar obejmujący kwotę minimalnej grzywny, który z definicji skutkuje ograniczeniem sądu w ocenie wysokości grzywny, a z drugiej strony oczekiwanie, by sąd ten nie uwzględniał tej kwoty przy rozważaniu okoliczności sprawy.

71. Wreszcie, przypominam, że Trybunał, ogólnie rzecz biorąc, wskazał, że surowość sankcji powinna być odpowiednia do wagi naruszeń, które są przez nie karane, zwłaszcza poprzez zapewnienie rzeczywiście odstraszającego skutku [85], co wymaga uwzględnienia korzyści ekonomicznych uzyskanych w wyniku popełnienia czynu zabronionego [86]. W tym kontekście i przy uwzględnieniu znaczenia, jakie orzecznictwo Trybunału przyznaje dla realizacji celu zagwarantowania pełnego poboru należnego VAT zwalczaniu przestępstw w dziedzinie VAT [87], istnienie minimalnego progu dla tego typu kary, którym jest grzywna [88], odpowiadającej potencjalnej lub rzeczywistej nielegalnej korzyści ekonomicznej, nie wydaje się wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego realizacji.

V. Wniosek

72. W świetle powyższych rozważań na pytania prejudycjalne przedłożone przez Okrazhen sad – Burgas (sąd okręgowy w Burgasie, Bułgaria) proponuję udzielić następujących odpowiedzi:

1) Wykładni art. 47–49 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy dokonywać w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które w celu zwalczania oszustw podatkowych ustanawia domniemanie polegające na przypisaniu osobie prawnej odpowiedzialności za popełnienie przestępstwa, które miała popełnić na jej rachunek osoba fizyczna, umocowana do zaciągania zobowiązań w jej imieniu, oraz możliwość nałożenia na wspomnianą osobę prawną kary pieniężnej z tytułu tego przestępstwa, z zastrzeżeniem uprawnienia wspomnianej osoby prawnej do obalenia wspomnianych domniemań w ramach sądowego środka zaskarżenia orzeczenia nakładającego karę pieniężną pod warunkiem, że

[84] Wyrok z dnia 14 października 2021 r., Landespolizeidirektion Steiermark (Automaty do gier) (C-231/20, EU:C:2021:845, pkt 46, 47).

[85] Zobacz podobnie wyrok z dnia 6 października 2021 r., ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803, pkt 100); należy przypomnieć, że konieczność podejmowania środków, które mają skutek odstraszający, w sposób wyraźny wynika z art. 325 TFUE.

[86] W wyroku z dnia 24 lutego 2022 r., Agenzia delle dogane e dei monopoli i Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-452/20, EU:C:2022:111), Trybunał orzekł, że nie wydaje się, aby system sankcji, który *w celu pozbawienia osób, które dopuściły się naruszenia, korzyści gospodarczych* wynikających z naruszenia zakazu sprzedaży wyrobów tytoniowych nieletnim i zniechęcenia ich do naruszania tego zakazu przewiduje oprócz nałożenia grzywny administracyjnej zawieszenie zezwolenia na prowadzenie punktu sprzedaży, wykraczał poza granice tego, co jest konieczne dla zagwarantowania celu ochrony zdrowia ludzkiego i w szczególności ograniczenia palenia wśród młodych ludzi.

[87] Wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

[88] Inaczej byłoby w odniesieniu do kar pozbawienia wolności.

konkretne wymagania dotyczące wykonania środka zaskarżenia nie wpływają w sposób nieproporcjonalny na prawo do wniesienia do sądu skutecznego środka odwoławczego oraz na poszanowanie prawa do obrony.

2) Wykładni art. 49 ust. 3 karty praw podstawowych należy dokonywać w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które w reakcji na naruszenie przez podatnika obowiązków w zakresie składania deklaracji VAT ustanawia system sankcji umożliwiający nałożenie minimalnej grzywny odpowiadającej bezprawnie uzyskanej lub możliwej do uzyskania korzyści gospodarczej, pod warunkiem że wspomniane przepisy są odpowiednie dla zapewnienia realizacji celu polegającego na zwalczaniu oszustw podatkowych i nie wykraczają poza to, co jest niezbędne do jego realizacji.