Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MICHALA BOBEKA
przedstawiona w dniu 25 lipca 2018 r.[1]

Sprawa C-310/16

Spetsializirana prokuratura
przeciwko
Petarowi Dzivevowi,
Galinie Angelovej,
Georgiemu Dimovowi,
Milko Velkovowi

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Spetsializiran nakazatelen sad (wyspecjalizowany sąd karny, Bułgaria)]

Odesłanie prejudycjalne – Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej – Zwalczanie nadużyć związanych z podatkiem od wartości dodanej (VAT) – Przestępstwa podatkowe – Skuteczny pobór VAT – Zakres obowiązków państw członkowskich – Ograniczenia wynikające z unijnych lub krajowych praw podstawowych – Dowody zgromadzone z naruszeniem prawa krajowego – Przechwytywanie przekazów telekomunikacyjnych – Brak właściwości sądu zarządzającego podsłuch

I. Wprowadzenie

1. Petar Dzivev jest oskarżony o kierowanie grupą przestępczą, która popełniła przestępstwo skarbowe związane z podatkiem od wartości dodanej (VAT). W celu zgromadzenia dowodów jego zaangażowania przechwytywano przekazy telekomunikacyjne (w postaci podsłuchu telefonicznego). Niemniej jednak utrwalenie części rozmów zarządził sąd, który najwyraźniej nie był organem właściwym do wydania takiego zarządzenia. Co więcej, część zarządzeń nie była właściwie uzasadniona. Zgodnie z bułgarskim prawem dowody zgromadzone w ten sposób są nielegalne i należy wyłączyć je z materiału dowodowego zgromadzonego w ramach postępowania karnego przeciwko Petarowi Dzivevowi.

2. W tym kontekście faktycznym i prawnym Spetsializiran nakazatelen sad (wyspecjalizowany sąd karny, Bułgaria) zwrócił się z pytaniem, czy w sprawie takiej jak niniejsza prawo Unii stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów prawa krajowego zakazujących wykorzystywania dowodów zgromadzonych w drodze kontroli operacyjnej, jeżeli zarządzona ona została przez sąd niebędący organem właściwym lub zarządzenie to nie zostało odpowiednio uzasadnione, w sytuacji gdy dowody te miałyby potwierdzić udział Petara Dziveva w przestępstwie związanym z VAT.

3. Jak daleko sięga wynikający z art. 325 TFUE obowiązek ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej przez państwa członkowskie? Czy jakiekolwiek uregulowanie krajowe można, lub nawet należy, pominąć, jeżeli wydaje się, że utrudnia ono właściwy i pełny pobór VAT, w tym nakładanie sankcji za nadużycia finansowe lub inne niezgodne z prawem działania wpływające na interesy finansowe Unii Europejskiej?

1 Język oryginału: angielski.

4. Nie można zaprzeczyć, że szybka ewolucja niedawnego orzecznictwa Trybunału w tym względzie nie była pozbawiona kontrowersji i – delikatnie rzecz ujmując – wewnętrznego dysonansu. Na początku Trybunał wydał orzeczenie w sprawie Taricco [2]. Następnie w sprawach M.A.S. i M.B. [3] oraz Scialdone [4], w których obrano nieco inny (rozsądniejszy – przynajmniej w mojej ocenie) kurs. W ostatnim czasie ogłoszono wyrok w sprawie Kolev [5], który wydaje się raczej wracać do stanowiska przyjętego w sprawie Taricco. Biorąc pod uwagę szereg innych orzeczeń Trybunału o wymowie zbliżonej do tego orzecznictwa, rzeczywiście nie do końca łatwe może być stwierdzenie, jakie prawo obecnie obowiązuje. W niniejszej opinii postaram się zatem wyjaśnić, dlaczego uważam, że właściwym podejściem do sprawy Taricco oraz jej pochodnych jest postrzeganie ich przez pryzmat sprawy M.A.S. i Scialdone, a nie Kolev.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Karta praw podstawowych

5. Artykuł 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą") stanowi, że „[k]ażdy ma prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i komunikowania się".

6. Zgodnie z art. 48 ust. 2 „[k]ażdemu oskarżonemu gwarantuje się poszanowanie prawa do obrony".

2. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej

7. W myśl art. 325 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (zwanego dalej „TFUE") „Unia i państwa członkowskie zwalczają nadużycia finansowe i wszelkie inne działania nielegalne naruszające interesy finansowe Unii za pomocą środków podejmowanych zgodnie z niniejszym artykułem, które mają skutek odstraszający i zapewniają skuteczną ochronę w państwach członkowskich oraz we wszystkich instytucjach, organach i jednostkach organizacyjnych Unii".

3. Konwencja w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich

8. Artykuł 1 ust. 1 Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (zwanej dalej „konwencją w sprawie ochrony interesów finansowych") [6] stanowi, że:

„Do celów niniejszej Konwencji nadużycia finansowe naruszające interesy finansowe Wspólnot Europejskich polegają na:

[…]

2 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i inni, C-105/14, EU:C:2015:555.

3 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936.

4 Wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295.

5 Wyrok z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i Kostadinov, C-612/15, EU:C:2018:392.

6 Konwencja sporządzona na podstawie art. K.3 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz.U. 1995, C 316, s. 49).

b) w odniesieniu do przychodów – jakimkolwiek umyślnym działaniu lub zaniechaniu dotyczącym:

– wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów, które ma na celu bezprawne zmniejszenie środków budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetów zarządzanych przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu,

– nieujawnienia informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku, w tym samym celu,

– niewłaściwego wykorzystania korzyści uzyskanej zgodnie z prawem, w tym samym celu".

9. Zgodnie z art. 2 ust. 1 konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych „[k]ażde państwo członkowskie podejmuje niezbędne środki w celu zapewnienia, że działanie określone w [art.] 1 oraz udział w, nakłanianie do, lub próba zachowania określonego w [art.] 1 [ust.] 1, są zagrożone przez skuteczne, proporcjonalne i odstraszające sankcje karne, włącznie z, przynajmniej w przypadkach poważnego nadużycia finansowego, karami polegającymi na pozbawieniu wolności, które może prowadzić do ekstradycji, przy czym za poważne nadużycie finansowe uważa się takie nadużycie finansowe, które wiąże się przynajmniej z minimalną kwotą określoną w każdym państwie członkowskim. Taka minimalna kwota nie może być ustalona na poziomie wyższym niż 50 000 [EUR]".

4. Decyzja 2007/436

10. Zgodnie z art. 2 ust. 1 decyzji 2007/436/WE, Euratom [7]:

„Na zasoby własne zapisane w budżecie ogólnym Unii Europejskiej składają się dochody z następujących źródeł:

[…]

b) bez uszczerbku dla ust. 4 akapit drugi, zastosowanie stawki jednolitej obowiązującej wszystkie państwa członkowskie w odniesieniu do zharmonizowanych podstaw VAT określonych zgodnie z zasadami wspólnotowymi. Podstawa brana pod uwagę w tym celu nie może przekraczać 50% DNB dla każdego państwa członkowskiego, jak określono w ust. 7;

[…]".

5. Dyrektywa VAT

11. Artykuł 250 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE (zwanej dalej „dyrektywą VAT") [8] stanowi, że „[k]ażdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych".

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

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

12. Artykuł 273 brzmi następująco: „Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. […]”.

B. Prawo krajowe

13. Artykuł 32 ust. 2 konstytucji Bułgarii przewiduje zakaz przechwytywania przekazów telekomunikacyjnych osób, z wyjątkiem wypadków określonych w ustawie.

14. W art. 121 ust. 4 tej konstytucji ustanowiono wymóg uzasadnienia orzeczeń sądu.

15. Kwestia przechwytywania przekazów telekomunikacyjnych uregulowana jest w art. 1–3, 6 oraz 12–18 Zakon za spetsialnite razuznavatelni sredstva (ustawy o szczególnych czynnościach operacyjno-rozpoznawczych, zwanej dalej „ZSRS”) i art. 172–177 bułgarskiego kodeksu postępowania karnego. Jak wyjaśnił sąd odsyłający, przechwytywanie przekazów można stosować zarówno przed wszczęciem postępowania karnego (postępowanie przygotowawcze), jak i po wszczęciu postępowania karnego. W przypadku stosowania przed wszczęciem postępowania karnego wniosek w tej sprawie składa organ Ministerstvo na vatreshnite raboti (ministerstwa spraw wewnętrznych) [w niniejszej sprawie – Direktor na Glavna direktsia za borba s organiziranata prestapnost (dyrektor głównej dyrekcji ds. walki ze zorganizowaną przestępczością)]. Jeżeli postępowanie karne zostało już wszczęte, wniosek ten składa prokurator. We wniosku wskazuje się osobę (lub numer telefonu), która ma być objęta podsłuchem, a także czyn zabroniony, którego dotyczą czynności.

16. Przechwytywanie przekazów telekomunikacyjnych jest zgodne z prawem wyłącznie wówczas, gdy zgody na jego zastosowanie udzielono z wyprzedzeniem, przy czym w sprawie wniosku orzeka prezes lub wiceprezes sądu właściwego w drodze niepodlegającego zaskarżeniu orzeczenia.

17. W dniu 1 stycznia 2012 r. weszła w życie Zakon za izmenenie i dopalnenie na Nakazatelno-protsesualnia kodeks (ustawa o zmianie i uzupełnieniu kodeksu postępowania karnego, zwana dalej „ZIDNPK”) dotycząca powołania i funkcjonowania Spetsializiran nakazatelen sad (wyspecjalizowanego sądu karnego). Ustawą tą przeniesiono uprawnienia w zakresie prowadzenia postępowania przeciwko organizacjom przestępczym z Sofiyski gradski sad (sądu miejskiego w Sofii) na Spetsializiran nakazatelen sad (wyspecjalizowany sąd karny). Zgodnie z art. 5 ZIDNPK również właściwość do udzielania zezwolenia na przechwytywanie przekazów telekomunikacyjnych w pewnych przypadkach została także przeniesiona na Spetsializiran nakazatelen sad (wyspecjalizowany sąd karny).

18. Na mocy art. 9 ust. 2 ZIDNPK wszczęte już i toczące się przed sądem postępowania karne mają być prowadzone nadal przez organy uprzednio właściwe. Z dniem 6 marca 2012 r. przepis ten zmieniono w taki sposób, że kontrolę sądową w przedmiocie przechwytywania przekazów będzie sprawował sąd właściwy przed dniem 1 stycznia 2012 r.

III. Stan faktyczny, postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19. Petara Dziveva, Galinę Angelovą, Georgiego Dimova i Milko Velkova (zwanych dalej razem „oskarżonymi”) oskarżono o to, że w okresie od dnia 1 czerwca 2011 r. do 31 marca 2012 r. uczestniczyli w zorganizowanej grupie przestępczej. Zarzuca się im popełnienie za pośrednictwem spółki Karoli Kepital EOOD (zwanej dalej „Karoli”) przestępstw skarbowych w celu osiągnięcia własnej korzyści. W ten sposób mieli oni uniknąć ustalenia i zapłaty zobowiązań podatkowych spółki

wynikających z Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej). Wspomnianym czterem osobom zarzucono również popełnienie konkretnych przestępstw skarbowych za pośrednictwem Karoli w okresie od dnia 1 czerwca 2011 r. do 31 stycznia 2012 r. Wysokość niezadeklarowanego i niezapłaconego podatku określono na 372 667,99 lewów bułgarskich (BGN) (ponad 190 000 EUR).

20. Przed wszczęciem postępowania karnego przeciwko oskarżonym, w okresie od dnia 10 listopada 2011 r. do 2 lutego 2012 r., właściwy organ – dyrektor głównej dyrekcji ds. walki ze zorganizowaną przestępczością – złożył wniosek o zarządzenie podsłuchu oskarżonych. Prezes Sofiyski gradski sad (sądu miejskiego w Sofii, Bułgaria) wydał zezwolenie na podsłuch.

21. W wyniku reformy z dnia 1 stycznia 2012 r. organem właściwym do wnioskowania o podsłuch telefoniczny był prokurator. W marcu 2012 r. prokurator złożył wniosek i uzyskał zarządzenie o podsłuchu wydane przez prezesa Spetsializiran nakazatelen sad (wyspecjalizowanego sądu karnego, tj. sądu odsyłającego). Zarządzeniem tym wyrażono zgodę na podsłuch konkretnych numerów telefonów związanych ze wszystkimi czterema oskarżonymi.

22. Spetsializiran nakazatelen sad (wyspecjalizowany sąd karny) zwraca się z pytaniami dotyczącymi kontroli legalności przechwytywania przekazów telekomunikacyjnych, na które uprzednio uzyskano zezwolenie, zwracając uwagę na dwa problematyczne zagadnienia powstałe w związku z tymi zarządzeniami. Po pierwsze, nie przedstawiono stosownego uzasadnienia. Sąd odsyłający wskazuje w postanowieniu odsyłającym, że rozpatrywane zarządzenia o podsłuchu stanowiły praktycznie powtórzenie treści przepisów ustawowych, ale nie zawierały żadnego (indywidualnego, konkretnego) uzasadnienia na ich poparcie. Według sądu odsyłającego stanowi to uzasadnienie nieadekwatne w świetle prawa bułgarskiego. Po drugie, niektóre zarządzenia (wydane w styczniu i lutym 2012 r.) zostały wydane przez organ sądowy, który nie był organem właściwym, tj. Sofiyski gradski sad (sąd miejski w Sofii). Organ ów powinien był skierować wnioski o zarządzenie przechwytywania przekazów telekomunikacyjnych do Spetsializiran nakazatelen sad (wyspecjalizowanego sądu karnego), ponieważ w czasie istotnym dla sprawy Sofiyski gradski sad (sąd miejski w Sofii) nie był już organem właściwym do wydawania takich zezwoleń.

23. Co więcej, sąd odsyłający zauważa, że istnieją systemowe błędy przy wydawaniu zarządzeń na zastosowanie szczególnych czynności operacyjno-rozpoznawczych, a zwłaszcza przechwytywania przekazów telekomunikacyjnych, które zostały na późniejszym etapie stwierdzone przez urzędników na szczeblu krajowym. Ostatecznie doprowadziło to do zmiany obowiązującej ustawy.

24. Sąd odsyłający wspomina, że przepis przejściowy zawarty w art. 9 ZIDNPK nie był jasny w kwestii tego, czy dotyczy również trwających już postępowań przygotowawczych. Wydawałoby się, że przepis ten stanie się przedmiotem obszernego i sprzecznego orzecznictwa. Niemniej jednak w uchwale interpretacyjnej [9] nr 5/14 z dnia 16 stycznia 2014 r. Varhoven kasatsionen sad (najwyższy sąd kasacyjny, Bułgaria) potwierdził zasadę wyłącznej właściwości organu, któremu powierzono zadanie sprawowania wymiaru sprawiedliwości w sprawach karnych. Od tej zasady nie istnieją żadne wyjątki. Według sądu odsyłającego zasada ta ma szczególne znaczenie w prawie krajowym. Odnosi się to zwłaszcza do wypadków zastosowania szczególnych czynności operacyjno-rozpoznawczych, w tym przechwytywania przekazów telekomunikacyjnych. W tych wypadkach zezwolenia udziela wyłącznie prezes (lub upełnomocniony wiceprezes) właściwego sądu. Gdyby zezwolenia udzielił zwykły sędzia tego sądu bądź prezes lub wiceprezes innego sądu, jednoznacznie wynikałoby z tego, że zezwolenie to jest niezgodne z prawem i należy wyłączyć wszystkie zgromadzone w ten sposób dowody. Ocena opiera się na czysto formalnym kryterium i sprowadza się do pytania, czy zezwolenie wydał właściwy organ.

9 Uchwała interpretacyjna jest orzeczeniem Varhoven kasatsionen sad (najwyższego sądu kasacyjnego), w którym to orzeczeniu zawarte są wiążące wskazówki odnoszące się do rozumienia przepisów prawa.

25. Jak wyjaśniał dalej sąd odsyłający, dowód uzyskany w drodze przechwytywania przekazów, na który zezwolenie wydał sąd niebędący organem właściwym do jego wydania, a więc Sofiyski gradski sad (sąd miejski w Sofii), ma kluczowe znaczenie dla niniejszej sprawy. W sposób jasny i niebudzący wątpliwości udokumentowano liczne rozmowy telefoniczne między P. Dzivevem a pozostałymi oskarżonymi, a także jego kierowniczą rolę. Niemniej jednak zgodnie z prawem krajowym dowodu tego nie można wykorzystać w postępowaniu karnym, ponieważ został uzyskany nielegalnie, jako że zezwolenie zostało wydane przez sąd, który utracił już właściwość, a ponadto zezwolenie miało nie być wystarczająco uzasadnione. Sąd odsyłający stwierdza na koniec, że w odniesieniu do P. Dziveva wyrok skazujący będzie mógł zapaść wyłącznie wówczas, gdy rozmowy telefoniczne będzie można wykorzystać jako materiał dowodowy. W przeciwnym wypadku P. Dzivev musi zostać uniewinniony.

26. W tych okolicznościach faktycznych i prawnych Spetsializiran nakazatelen sad (wyspecjalizowany sąd karny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami:

„1. Czy zgodne z:

– art. 325 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, zgodnie z którym państwa członkowskie podejmują środki w celu skutecznego zwalczania nadużyć finansowych i wszelkich innych działań nielegalnych naruszających interesy finansowe Unii,

– art. 2 ust. 1 w związku z art. 1 ust. 1 lit. b) [konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych] w związku z art. 2 ust. 1 lit. b) [decyzji 2007/436], zgodnie z którymi to postanowieniami państwo członkowskie podejmuje środki w celu skutecznego karania oszustw podatkowych w zakresie VAT,

– art. 47 akapit pierwszy i drugi karty, w którym zagwarantowano skuteczne środki prawne ochrony przed sądem ustanowionym uprzednio na mocy ustawy,

jest krajowe uregulowanie prawne, zgodnie z którym dowody zgromadzone poprzez zastosowanie „szczególnych czynności operacyjno-rozpoznawczych” – a mianowicie podsłuchu telefonicznego rozmów prowadzonych przez osoby, w odniesieniu do których następnie wystąpiono z oskarżeniem o przestępstwo skarbowe związane z VAT – należy wyłączyć z materiału dowodowego ze względu na udzielenie zezwolenia na te czynności przez niewłaściwy organ sądu; przy uwzględnieniu następujących okoliczności:

– uprzednio (od jednego miesiąca do trzech miesięcy wcześniej) wniesiono do tego samego organu sądu o udzielenie zezwolenia na podsłuch niektórych z tych telefonów i organ ten wydał na to zezwolenie, mając właściwość w chwili wydania tego zezwolenia;

– w odniesieniu do rozpatrywanego podsłuchu telefonicznego wniesiono o udzielenie takiego zezwolenia (na przedłużenie poprzedniego podsłuchu i na podsłuch kolejnych telefonów) przez ten sam organ sądu, przy czym ten organ sądu nie był już właściwy, ponieważ jego właściwość została przeniesiona na nowy organ sądu bezpośrednio przed tym; pomimo braku właściwości poprzedni organ sądu rozpoznał wniosek co do istoty i udzielił takiego zezwolenia;

– następnie (około miesiąca później) ponownie wniesiono o udzielenie zezwolenia na podsłuch tych samych telefonów, a zezwolenia tego udzielił nowy właściwy do tego organ;

– żadne udzielone zezwolenia faktycznie nie zawiera uzasadnienia;

– przepis ustawy, na mocy którego przeniesiono właściwość, jest niejasny, skutkował wydaniem licznych sprzecznych orzeczeń sądów, co skłoniło Varhoven kasatsionen sad [najwyższy sąd kasacyjny] do przyjęcia wiążącego orzeczenia w celu dokonania wykładni – około dwóch lat po przeniesieniu właściwości na mocy ustawy i po rozpatrywanym podsłuchu telefonicznym;

– sąd rozpoznający sprawę co do istoty nie jest uprawniony do orzekania w przedmiocie wniosków o zastosowanie szczególnych czynności operacyjno-rozpoznawczych (podsłuchu telefonicznego); ma on jednak właściwość, aby orzec w przedmiocie zgodności z prawem przeprowadzonego podsłuchu, w tym aby przyjąć, że udzielone zezwolenie nie odpowiada wymogom prawa, i ze względu na to odmówić dokonania oceny zgromadzonych w ramach tego podsłuchu dowodów; właściwość ta powstaje jedynie w wypadku ważnie udzielonego zezwolenia na podsłuch;

– wykorzystanie tych dowodów (prowadzonych przez oskarżonych rozmów telefonicznych, w odniesieniu do których zezwolenie na podsłuch wydał organ sądu niemający już swojej właściwości w tym zakresie) ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia kwestii odpowiedzialności osoby kierującej zorganizowaną grupą przestępczą mającą na celu dokonywanie przestępstw skarbowych określonych w bułgarskiej ustawie o podatku od wartości dodanej lub działającej jako podżegacz do konkretnych przestępstw skarbowych – osoba ta może być uznana za winną i skazana wyłącznie, jeśli te rozmowy zostaną uznane za dowód; w przeciwnym wypadku zostanie ona uniewinniona?

2. Czy w niniejszej sprawie ma zastosowanie odesłanie prejudycjalne C-614/14?”.

27. W dniu 25 lipca 2016 r., w następstwie wyroku Trybunału wydanego w dniu 5 lipca 2016 r. w sprawie C-614/14 [10], sąd odsyłający zdecydował się wycofać drugie pytanie. Uznał je za nieistotne z uwagi na fakt, że Trybunał udzielił już użytecznej odpowiedzi.

28. Decyzją z dnia 12 maja 2017 r. prezes Trybunału Sprawiedliwości zawiesił postępowanie przed Trybunałem na podstawie art. 55 ust. 1 lit. b) regulaminu postępowania do czasu wydania orzeczenia w sprawie M.A.S. i M.B. [11]. Postępowanie wznowiono w dniu 12 grudnia 2017 r. w następstwie wydania przez Trybunał wyroku we wspomnianej sprawie.

29. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez rząd Rzeczypospolitej Polskiej i Komisję Europejską.

IV. Ocena

30. Struktura niniejszej opinii jest następująca. W pierwszej kolejności omówię przepisy prawa Unii mające zastosowanie do niniejszej sprawy i w świetle tych przepisów dokonam przeformułowania pytania prejudycjalnego (A). W drugiej kolejności przedstawię zarys stosownego orzecznictwa dotyczącego obowiązków państw członkowskich w zakresie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej (B). W trzeciej kolejności na podstawie tego orzecznictwa zasugeruję (uzasadnione) ograniczenia (poza tym raczej daleko sięgającego) obowiązku (skutecznej) ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej (C). Na zakończenie odniosę się do konkretnego pytania zadanego przez sąd odsyłający (D).

A. Prawo mające zastosowanie i przeformułowanie pytania prejudycjalnego

1. Jakie przepisy prawa krajowego mają zastosowanie w niniejszej sprawie?

31. Sąd odsyłający w swoim pytaniu wspomina o kilku przepisach prawa Unii, a mianowicie art. 325 ust. 1 TFUE, art. 2 ust. 1 i art. 1 ust. 1 lit. b) konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych, art. 2 ust. 1 lit. b) decyzji 2007/436 oraz art. 47 akapit pierwszy i drugi karty.

10 Wyrok z dnia 5 lipca 2016 r., Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514.

11 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936.

32. Po pierwsze, art. 325 ust. 1 TFUE nakłada na Unię Europejską i państwa członkowskie obowiązek zwalczania nadużyć finansowych i wszelkich innych działań nielegalnych naruszających interesy finansowe Unii Europejskiej za pomocą środków, które zarówno mają skutek odstraszający, jak i są skuteczne. W utrwalonym orzecznictwie pojęcie „interesów finansowych Unii" obejmuje wydatki i dochody w ramach budżetu Unii Europejskiej oraz budżetów instytucji, organów i jednostek organizacyjnych ustanowionych na mocy traktatów. Wpływy pochodzące z zastosowania jednolitej stawki podatku do zharmonizowanej podstawy opodatkowania VAT zalicza się do zasobów własnych Unii Europejskiej.

33. Na tej podstawie Trybunał stwierdził, że istnieje bezpośredni związek między poborem zgodnie z obowiązującym prawem Unii należności z tytułu VAT a wpłatą do budżetu Unii środków pochodzących z tego podatku: „wszelkie braki w poborze owych wpływów mogą powodować uszczuplenie wskazanych środków budżetowych"[12]. Z tego względu dla ochrony budżetu Unii wymagany jest pełny i właściwy pobór VAT. Ponieważ czyny zarzucane w niniejszej sprawie miały wpłynąć również na odzyskanie VAT, wynika z tego, że zastosowanie ma art. 325 ust. 1 TFUE.

34. Po drugie, w art. 1 ust. 1 lit. b) konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych przewidziano szeroką wykładnię pojęcia „przychodów", ponieważ zawiera on ogólne odniesienie do „środków budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetów zarządzanych przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu". Trybunał potwierdził w wyroku wydanym w sprawie Taricco, że pojęcie to „obejmuje w związku z tym wpływy pochodzące z zastosowania jednolitej stawki podatku do zharmonizowanej podstawy opodatkowania podatkiem VAT ustalonej według zasad Unii"[13]. Ostatecznie to zadaniem sądu odsyłającego jest ustalenie, czy w świetle okoliczności faktycznych niniejszej sprawy przestępstwa skarbowe występujące w postępowaniu głównym faktycznie wchodzą w zakres pojęcia nadużycia finansowego w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. b) konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych. Niemniej jednak, na podstawie okoliczności faktycznych przedstawionych przez sąd krajowy można zakładać, że tak rzeczywiście będzie, biorąc pod uwagę szeroki zakres pojęcia nadużycia finansowego w zakresie VAT, o którym mowa w art. 1 ust. 1 lit. b) konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych.

35. Po trzecie, poza art. 325 ust. 1 TFUE oraz konwencją w sprawie ochrony interesów finansowych sąd odsyłający nawiązuje również do decyzji 2007/436. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) decyzji 2007/436 zasoby własne Unii Europejskiej obejmują między innymi dochód z zastosowania stawki jednolitej w odniesieniu do zharmonizowanych podstaw VAT określonych zgodnie z zasadami Unii. Niemniej jednak decyzja ta nie dotyczy charakteru i zakresu obowiązków państw członkowskich odnośnie do ochrony tych interesów. Z tego względu decyzja ta zdaje się istotna jedynie na potrzeby ustalenia zakresu pojęcia interesów finansowych Unii Europejskiej do celów zastosowania do niniejszej sprawy innych przepisów prawa Unii.

36. Po czwarte, chociaż sąd odsyłający nie wspomniał o tym wprost, w kontekście spraw takich jak niniejsza istotna jest również dyrektywa VAT[14]. W art. 206 owej dyrektywy ustanowiono ciążący na podatnikach obowiązek zapłaty VAT przy składaniu deklaracji podatkowej przewidzianej w art. 250 ust. 1 tej dyrektywy. W art. 273 dyrektywy VAT pozostawiono państwom członkowskim swobodę przyjmowania środków służących zapewnieniu płatności. Mogą one nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom

12 Zobacz wyroki: z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja/Niemcy, C-539/09, EU:C:2011:733, pkt 72; z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26; z dnia 8 września 2015 r.,, Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 38; z dnia 7 kwietnia 2016 r., Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, pkt 22; z dnia 16 marca 2017 r., Identi, C-493/15, EU:C:2017:219, pkt 19.

13 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 41, potwierdzony wyrokiem Trybunału z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 36.

14 Zobacz w odniesieniu do innych spraw dotyczących postępowań karnych przeciwko oskarżonym o przestępstwa dotyczące VAT, w których to sprawach dyrektywę VAT uznano za istotną – wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105; z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197; z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295.

podatkowym. Wybór sankcji, jeżeli taka potrzeba wystąpi, pozostaje w gestii państw członkowskich, o ile nakładane kary są skuteczne, proporcjonalne i odstraszające [15]. Przepisy te zdają się tu istotne, ponieważ zobowiązują państwa członkowskie również do przyjęcia stosownych środków w celu zapewnienia właściwego poboru VAT, a przez to – ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej.

37. W mojej ocenie z powyższego wynika, że przepisami istotnymi w niniejszej sprawie są art. 325 ust. 1 TFUE, art. 1 ust. 1 oraz art. 2 ust. 1 konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych oraz art. 206, art. 250 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy VAT. Z perspektywy praktycznej, choć występują pewne różnice [16], obowiązki wynikające z tych przepisów są dość podobne i mogą być przedmiotem wspólnej oceny.

38. Ostatnią uwagę należy poświęcić kwestii zastosowania karty. Komisja twierdzi, że prawa podstawowe nie mogą zostać naruszone, skoro prawo Unii *nie* sprzeciwia się stosowaniu rozpatrywanych przepisów krajowych. Pytanie zadane przez sąd odsyłający w odniesieniu do ewentualnego naruszenia karty miałoby zatem charakter hipotetyczny.

39. Rozumiem logikę tego argumentu: gdyby Trybunał uznał, jak proponuje Komisja w uwagach złożonych na piśmie, że prawo Unii nie sprzeciwia się rozpatrywanym przepisom krajowym, nie byłoby konieczne dalsze badanie, czy pominięcie tych przepisów byłoby zgodne z prawami podstawowymi.

40. Nie uważam jednak, aby w sprawie takiej jak niniejsza, karta funkcjonowała jedynie, ujmując rzecz metaforycznie, niczym „wtórna tama" dla sprawy, w której osiągnięto już pewną – możliwe, że w rzeczy samej raczej dyskusyjną – wykładnię przepisów prawa materialnego Unii. Karta i jej postanowienia przenikają cały porządek prawny Unii. Z tego względu karta znajduje zastosowanie i jest istotna już w odniesieniu do „pierwotnej wykładni" rozpatrywanych przepisów materialnych: w niniejszej sprawie – art. 325 ust. 1 TFUE, konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych oraz dyrektywy VAT, których wykładni należy dokonywać w świetle karty. W ten sposób przestrzeganie karty ogranicza już możliwy do wyobrażenia zakres opcji interpretacji przywołanych przepisów i postanowień, w szczególności raczej nieograniczonego argumentu skuteczności.

41. Z tych względów zadane pytanie dotyczące praw podstawowych nie jest hipotetyczne. Odpowiednie postanowienia karty, w szczególności art. 7 (poszanowanie życia prywatnego) i art. 48 ust. 2 (poszanowanie prawa do obrony), mają zastosowanie do niniejszej sprawy.

2. Przeformułowanie postawionego przez sąd krajowy pytania prejudycjalnego

42. Pytanie sądu odsyłającego skierowane do Trybunału jest dość szczegółowe. Jeżeli odczytywać je w kontekście postanowienia odsyłającego, odnoszę wrażenie, że szczególna obawa dotyczy dwóch aspektów sposobu uzyskania zezwolenia na sporne przechwytywanie przekazów telekomunikacyjnych. Po pierwsze, niektóre zezwolenia na podsłuch zostały wydane przez sąd, który najwyraźniej utracił już właściwość: dokładny przedmiot i zakres jurysdykcji po wprowadzeniu nowelizacji ustawy nie był jasny. Po drugie, zezwolenia nie zostały uzasadnione właściwie, jak wymaga tego prawo krajowe.

15 Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 21 września 1989 r., Komisja/Grecja, 68/88, EU:C:1989:339, pkt 24; i z dnia 3 maja 2005 r., Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo.

16 W szczególności w konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych zawarto jasny wymóg kryminalizacji pewnych zachowań wpływających na interesy finansowe UE przy przekroczeniu określonego progu, podczas gdy zarówno art. 325 ust. 1 TFUE, jak i dyrektywa VAT pozostawiają państwom członkowskim w tym względzie większy margines swobody – wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 34–36.

43. Z tych dwóch stwierdzeń co do faktów, które mogą być potwierdzone wyłącznie przez sąd krajowy, sąd odsyłający na podstawie prawa krajowego wyciągnął następujący wniosek: dowody uzyskano w sposób niezgodny z prawem i nie mogą one zostać wykorzystane w postępowaniu karnym. Niemniej jednak ujęcie faktów w stosownych ramach przepisów prawa krajowego należy do wyłącznej kompetencji sądu krajowego i stanowi przedmiot jego odpowiedzialności.

44. Dla celów wstępnej procedury orzekania obydwa elementy uznaje się za ustalone. Chcę podkreślić tę kwestię jasno z uwagi na rozbieżności interpretacyjne, które zdają się występować między sądami w Bułgarii, a dotyczą tego, jaki sąd jest organem właściwym do wydania zezwolenia na podsłuch po nowelizacji przepisów. Nie jest zadaniem Trybunału dokonywanie wykładni prawa krajowego ani też prowadzenie arbitrażu w przedmiocie właściwej wykładni między sądami krajowymi.

45. Z tego względu bez przyjmowania bądź potwierdzania żadnego z poglądów na to, który sąd krajowy był właściwy do wydania zezwolenia na sporny podsłuch, jak również bez omawiania norm regulujących uzasadnienie zezwolenia na podsłuch, rozpocznę od punktu wyjścia, a jest nim to, że dowody zgromadzono w sposób niezgodny z prawem krajowym w następstwie uzyskania zezwoleń na podsłuch oraz że w wyniku takiego działania uruchomiono w sposób ważny krajowy odpowiednik „zasady wykluczenia", w myśl której dowód taki nie może zostać wykorzystany w postępowaniu karnym.

46. W świetle tych wyjaśnień pytanie, na które Trybunał ma udzielić odpowiedzi, można by sformułować następująco: czy – mając na uwadze szczególne okoliczności postępowania głównego – art. 325 ust. 1 TFUE, art. 1 ust. 1 oraz art. 2 ust. 1 konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych oraz art. 206, 250 i 273 dyrektywy VAT, interpretowane w świetle karty, sprzeciwiają się stosowaniu przepisów krajowych dotyczących dopuszczalności dowodów, zgodnie z którym dowód uzyskany niezgodnie z prawem musi zostać pominięty?

B. Stosowne orzecznictwo

47. Kwestia skutecznego poboru VAT została poruszona w szeregu wyroków Trybunału [17]. Niemniej jednak Trybunał zwrócił w ostatnim czasie szczególną uwagę na sytuacje, w których postępowanie karne toczyło się wobec oskarżonych o przestępstwa dotyczące VAT lub ceł, a także na kwestię (nie)skuteczności krajowych przepisów lub praktyk stosowanych w tych postępowaniach. W tej części przedstawię najważniejsze stwierdzenia Trybunału zawarte w wyrokach wpisujących się we wspomnianą linię orzecznictwa.

48. Najpierw w wyroku w sprawie Åkerberg Fransson [18] Trybunał orzekł, że zgodnie z art. 325 TFUE, art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT oraz art. 4 ust. 3 TUE każde państwo członkowskie jest zobowiązane podjąć wszelkie działania ustawodawcze i administracyjne niezbędne do zapewnienia na jego terytorium poboru podatku należnego i przeciwdziałania przestępczości podatkowej oraz zwalczania niezgodnych z prawem działań wpływających na interesy finansowe Unii [19].

17 Niedawne przykłady skutecznego poboru VAT, przy czym nie w kontekście postępowania karnego – zob. przykładowo wyroki: z dnia 7 kwietnia 2016 r., Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206; z dnia 16 marca 2017 r., Identi, C-493/15, EU:C:2017:219.

18 Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., C-617/10, EU:C:2013:105.

19 Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25, 26. Zobacz również w tym względzie wyroki: z dnia 17 lipca 2008 r., Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37, 46; a także z dnia 28 października 2010 r., SGS Belgium i in., C-367/09, EU:C:2010:648, pkt 40–42.

49. Trybunał wyjaśnił jednak, że realizując te obowiązki, państwa członkowskie podlegają prawom podstawowym Unii na podstawie art. 51 ust. 1 karty [20]. W sytuacji, gdy działania państw członkowskich nie są w pełni określone prawem Unii, organy i sądy krajowe pozostają uprawnione do stosowania krajowych norm ochrony praw podstawowych, o ile zastosowanie owych norm nie podważa poziomu ochrony wynikającego z karty stosownie do wykładni Trybunału ani pierwszeństwa, jedności i skuteczności prawa Unii [21].

50. Następnie do Trybunału skierowano pytanie, czy zasada legalności mogłaby podważyć skuteczny pobór VAT w sprawie Taricco [22] oraz w sprawie M.A.S. i M.B. (zwanej dalej „M.A.S.") [23].

51. W sprawie Taricco Trybunał w pierwszej kolejności przypomniał obowiązki państw członkowskich, które wynikają z art. 325 TFUE i art. 2 ust. 1 konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych [24]. Stwierdził, że przepisy krajowe dotyczące przerwania biegu przedawnienia, które skutkowałyby brakiem sankcji karnych za poważne nadużycia finansowe w znacznej liczbie przypadków, nie są zgodne z prawem Unii, ponieważ nie są skuteczne i odstraszające [25].

52. Następnie Trybunał przeszedł do konsekwencji niezgodności przepisów krajowych z prawem Unii oraz roli sądu krajowego. Orzekł, że art. 325 ust. 1 i 2 TFUE są skuteczne bezpośrednio. W rezultacie żadne sprzeczne z nimi przepisy prawa krajowego nie mogą mieć zastosowania [26]. Niemniej jednak Trybunał przypomniał, że przy decydowaniu o niestosowaniu rozpatrywanych przepisów krajowych sąd krajowy musi również zapewnić poszanowanie praw podstawowych zainteresowanych osób [27]. W każdym razie tego rodzaju niestosowanie przepisów krajowych nie naruszałoby praw oskarżonego zagwarantowanych w art. 49 karty, ponieważ w żaden sposób nie prowadziłoby do skazania oskarżonego za działanie lub zaniechanie, które nie stanowiło czynu zabronionego pod groźbą kary w czasie jego popełnienia, ani do wymierzenia kary, która nie była wówczas przewidziana prawem krajowym [28].

53. Mniej więcej rok później w sprawie M.A.S. zwrócono się do Trybunału o zrewidowanie stanowiska. Sąd odsyłający w tej sprawie, Corte costituzionale (trybunał konstytucyjny, Włochy), wyraził wątpliwość co do tego, czy stanowisko wyrażone w sprawie Taricco było spójne z nadrzędnymi zasadami włoskiego porządku konstytucyjnego, w szczególności (krajową) zasadą legalności (sankcji). Twierdził on, że nadrzędność prawa Unii nie powinna godzić w tożsamość narodową wpisaną w fundamentalną strukturę państwa członkowskiego, chronioną na podstawie art. 4 ust. 2 TUE.

54. W swojej odpowiedzi Trybunał przypomniał o obowiązkach państw członkowskich wynikających z bezpośrednio skutecznego art. 325 ust. 1 TFUE oraz ze spoczywającego na sądach krajowych obowiązku powstrzymania się od stosowania sprzecznych krajowych przepisów dotyczących przedawnienia [29]. Niemniej jednak Trybunał wskazał również dwa ważne aspekty uprawniające do powoływania się na sprawę Taricco. Po pierwsze, podkreślił, że to do ustawodawcy krajowego należy ustanowienie zasad przedawnienia umożliwiających spełnienie obowiązków wynikających z art. 325 TFUE [30]. Po drugie, Trybunał zaznaczył, że w czasie istotnym dla sprawy zasady

20 Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 27.

21 Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 29. Zobacz również w kontekście europejskiego nakazu aresztowania – wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Melloni, C-399/11, EU:C:2013:107, pkt 60.

22 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555.

23 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936.

24 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 36, 37.

25 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 47.

26 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 51, 52.

27 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 53.

28 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 55–57.

29 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 30–36, 38, 39.

30 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 41.

przedawnienia mające zastosowanie do przestępstw z zakresu VAT nie były przedmiotem harmonizacji ze strony prawodawcy Unii [31]. W tym kontekście organy i sądy krajowe mogły stosować krajowe normy ochrony praw podstawowych na warunkach określonych w wyroku wydanym w sprawie Åkerberg Fransson [32].

55. Trybunał zauważył ponadto, że wymogi dotyczące przewidywalności, precyzji oraz niedziałania wstecz ustawy karnej, stanowiące nieodłączny element zasady legalności [33], miały zastosowanie we włoskim systemie prawnym również do przepisów dotyczących przedawnienia. W związku z powyższym Trybunał uznał, że gdyby sądy krajowe uznały obowiązek powstrzymania się od stosowania rozpatrywanych przepisów krajowych za sprzeczny z zasadą legalności, nie byłyby zobowiązane do zastosowania się do tego obowiązku, nawet jeśli umożliwiłoby to naprawienie sytuacji w porządku krajowym, która jest niezgodna z prawem Unii [34].

56. Od czasu wydania wyroku w sprawie M.A.S. wielka izba Trybunału wydała trzy kolejne wyroki dotyczące wynikających z prawa Unii obowiązków państw członkowskich w zakresie skutecznej ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej ogółem, a w szczególności poboru VAT.

57. Po pierwsze, w sprawie Scialdone Trybunał przypomniał, że wobec braku harmonizacji kar w dziedzinie VAT do państw członkowskich – zgodnie z autonomią proceduralną i instytucjonalną – należy podjęcie decyzji o karach za naruszenia przepisów dotyczących VAT, z zastrzeżeniem poszanowania zasad skuteczności i równoważności [35]. Po drugie, w sprawie Menci Trybunał stwierdził, że państwa członkowskie dysponują swobodą wyboru kar za naruszenia dotyczące VAT, o ile przestrzegają praw podstawowych, w szczególności zasady *ne bis in idem* określonej w art. 50 karty. Na zakończenie zauważył, że kumulacja postępowania administracyjnego i karnego oraz kar jest pod pewnymi warunkami zgodna z art. 50 [36].

58. Po trzecie, szczególne znaczenie dla niniejszej sprawy ma również najbliższy czasowo wyrok w sprawie Kolev [37]. W tej sprawie wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożył Spetsializiran nakazatelen sad (wyspecjalizowany sąd karny) w Bułgarii. Dotyczyło to jednak uregulowania krajowego przewidującego umorzenie postępowania karnego na wniosek oskarżonego, w sytuacji gdy od wszczęcia postępowania przygotowawczego upłynął okres dłuższy niż dwa lata, a prokurator nie zakończył postępowania przygotowawczego.

59. Po przypomnieniu, że art. 325 ust. 1 TFUE wymaga od państw członkowskich przyjęcia skutecznych i odstraszających sankcji za naruszenia przepisów w dziedzinie ceł, Trybunał podkreślił, iż państwa członkowskie muszą też zapewnić, aby przepisy karnoprocesowe pozwalały na skuteczne prowadzenie dochodzenia i ściganie tych przestępstw [38]. Trybunał dodał ponadto, że w pierwszej kolejności do ustawodawcy krajowego należy zapewnienie, 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 w odniesieniu do tego rodzaju przestępstw, oraz zapewnienie ochrony praw podstawowych osób

31 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 44.
32 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 46, 47.
33 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 51, 52.
34 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 58–61.
35 Wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 25, 29.
36 Wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 40–62.
37 Wyrok z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in., C-612/15, EU:C:2018:392.
38 Wyrok z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in,, C-612/15, EU:C:2018:392, pkt 53, 55.

oskarżonych. Z kolei sąd krajowy musi także wykonać bezpośrednio zobowiązania wynikające z art. 325 ust. 1 TFUE, a jednocześnie zapewnić poszanowanie praw podstawowych [39]. W żadnym wypadku sąd krajowy nie może zarządzić umorzenia postępowania karnego jedynie na tej podstawie, że byłoby to korzystniejsze dla osób oskarżonych [40].

60. Istnieje wreszcie również wyrok wprost cytowany przez sąd odsyłający: wyrok wydany w sprawie WebMindLicenses [41]. Sprawa ta dotyczyła określenia zależności między postępowaniem administracyjnym a postępowaniem karnym oraz prawami podatników w tej sprawie. Zadano też wprost pytanie o wykorzystanie dowodów uzyskanych w ramach przechwytywania przekazów telekomunikacyjnych w celu ustalenia istnienia stanowiącej nadużycie praktyki dotyczącej VAT. Sąd odsyłający zwrócił się z pytaniem, czy organy podatkowe mogą wykorzystać dowody uzyskane w kontekście postępowania karnego, w tym w drodze przechwytywania przekazów telekomunikacyjnych, jako podstawę swojej decyzji.

61. Trybunał orzekł, że art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE oraz art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT nie sprzeciwiają się temu, aby organy podatkowe mogły w ramach postępowania administracyjnego, w celu ustalenia, że wystąpiła praktyka stanowiąca nadużycie w zakresie VAT, wykorzystać dowody uzyskane bez wiedzy podatnika w ramach równolegle prowadzonego i niezakończonego postępowania karnego. Zastrzega się jednak przy tym konieczność poszanowania praw gwarantowanych prawem Unii, w szczególności praw zawartych w karcie [42].

62. Podsumowując, można odnieść wrażenie, że utrwalone orzecznictwo stanowi, iż art. 325 ust. 1 TFUE – rozpatrywany oddzielnie lub w związku z art. 2 ust. 1 konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych lub z art. 2, art. 250 i art. 273 dyrektywy VAT – wymaga od państw członkowskich przyjęcia wszelkich środków koniecznych dla celów zabezpieczenia interesów finansowych Unii Europejskiej, w tym skutecznych i odstraszających kar administracyjnych lub karnych.

63. Zakres obowiązków państw członkowskich w tym względzie jest szeroki. Zakres ów obejmuje, poza sankcjami indywidualnymi, cały zestaw stosownych uregulowań prawa krajowego, w tym przepisy karnoprocesowe [43]. Prawo Unii ma zapewniać, aby uregulowania krajowe, niezależnie od tego, czy mają charakter materialny, czy procesowy, czy wynikają z prawa krajowego, czy też z prawa Unii, nie skutkowały utrudnieniem nakładania skutecznej i odstraszającej sankcji.

64. Niemniej jednak orzecznictwo jest równie jasne w kwestii tego, że – co do zasady – obowiązki państw członkowskich wynikające z prawa Unii pozostają ograniczone prawami podstawowymi [44]. Niezależnie od tego, czy miała miejsce harmonizacja uregulowań bezpośrednio lub pośrednio dotyczących sankcji w dziedzinie VAT lub ceł, Unia Europejska i państwa członkowskie są ograniczone w wykonywaniu swoich odpowiednich kompetencji prawami podstawowymi zgodnie z art. 51 ust. 1 karty.

39 Wyrok z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in., C-612/15, EU:C:2018:392, pkt 66.

40 Wyrok z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in., C-612/15, EU:C:2018:392, pkt 75.

41 Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832.

42 Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 68.

43 Zobacz w tym względzie w szczególności wyrok z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in., C-612/15, EU:C:2018:392, pkt 55.

44 Zobacz również w związku z zasadą *ne bis in idem* – wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 21.

C. Skuteczny pobór VAT i jego ograniczenia

65. Najprościej rzecz ujmując, w niniejszej sprawie (ponownie) stawia się zasadniczo następujące pytanie: czy w imię „skutecznego poboru" VAT (lub innych zasobów własnych Unii Europejskiej) sąd krajowy może pominąć w sposób wybiórczy uregulowania krajowe, takie jak: uregulowania dotyczące okresu przedawnienia (Taricco, M.A.S.); progi pieniężne wyznaczające granice odpowiedzialności karnej (Scialdone); terminy na zakończenie przedprocesowego etapu postępowania karnego (Kolev); czy też – jak w niniejszej sprawie – krajowe uregulowania dotyczące dopuszczalności dowodów w postępowaniu karnym zgromadzonych niezgodnie z prawem, jeżeli przestrzeganie tych uregulowań oznaczałoby bezkarność oskarżonego?

66. Odpowiedź Trybunału na to konkretne pytanie, ponownie w pewnym stopniu uproszczona, oscyluje od „tak, jeżeli występuje w znacznej liczbie przypadków" (Taricco), przez „nie, naprawa tego rodzaju wad systemowych należy do zadań krajowego ustawodawcy" (M.A.S. i Scialdone), po „zasadniczo nie, ale faktycznie tak, jeżeli zdarza się to systematycznie, pod warunkiem że przestrzegane są prawa podstawowe oskarżonych" (Kolev).

67. Trudno mi wyobrazić sobie, jak ostatnie podejście, przyjęte w wyroku wydanym w sprawie Kolev, mogłoby być realizowane przez sądy krajowe w praktyce. Sąd krajowy ma pominąć przepisy krajowe mające zastosowanie w procesie karnym, które uzna za niezgodne z bezpośrednio obowiązującym art. 325 ust. 1 TFUE, przy czym musi pominąć jedynie te z nich, których pominięcie nie doprowadzi do naruszenia praw podstawowych oskarżonego. Ale jak należy je zidentyfikować? Czyż nie wszystkie prawa oskarżonego są warte skrupulatnego przestrzegania w ramach prawa do rzetelnego procesu (sądowego) lub prawa do obrony? Czy też istnieją prawa mniej ważne („prawa drugiej kategorii"), które ustala każdy sąd krajowy indywidualnie, a następnie w sposób wybiórczy pomija, jeżeli utrudniają one skazanie?

68. Wynikałoby z tego, że wciąż trwają prace nad tym konkretnym aspektem orzecznictwa. W tej części przedstawię kilka sugestii dotyczących sposobu dokonania konceptualizacji oraz rozwinięcia tego orzecznictwa. W tym celu przyjmuje się za rzecz pewną, że państwa członkowskie muszą przestrzegać swoich obowiązków wynikających z art. 325 ust. 1 TFUE oraz wszystkich pozostałych istotnych przepisów prawa Unii, które omówiono powyżej [45]. Uznaje się również w pełni, że zobowiązania te mogą obejmować wszelkie elementy prawa krajowego skutecznie wdrażające takie obowiązki [46]. Co więcej, należy je wdrażać w sposób skuteczny. W tej części omówione zostaną raczej: pochodzenie i zakres ograniczeń takich daleko idących obowiązków (część 1, 2 i 3); pytanie, czy istnieją różnice między takimi ograniczeniami wynikające z rodzaju spornego uregulowania krajowego (część 4); oraz wreszcie, prawdopodobnie najważniejsza, kwestia środków prawnych: jeżeli dojdzie do stwierdzenia niezgodności, jej konsekwencje w konkretnej toczącej się sprawie (lub – potencjalnie – innych prowadzonych sprawach) (część 5).

69. Należy na wstępie zauważyć, że podejście postulowane w tym miejscu opiera się na mocnym przekonaniu, iż prawidłowym podejściem do potencjalnych (systemowych) nieprawidłowości dotyczących skutecznego poboru VAT (lub ochrony innych interesów finansowych Unii Europejskiej) w państwach członkowskich jest podejście przyjęte w sprawach M.A.S. i Scialdone, a nie to ze spraw Taricco i Kolev.

45 Zobacz pkt 31–37 powyżej.

46 Działając w zakresie prawa Unii – szczegółowe omówienie w konkretnym kontekście poboru VAT, zob. moja opinia w sprawie Ispas, C-298/16, EU:C:2017:650, pkt 26–65.

1. Unijny środek harmonizacji

70. Badanie, *jakiego rodzaju* uregulowania, wartości lub interesy można wykorzystać w celu wyważenia lub ograniczenia wymogu skutecznej ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, oraz tego, *w jaki sposób tego dokonać*, musi się rozpocząć od analizy charakteru przepisów prawa Unii mających zastosowanie w rozpoznawanej sprawie.

71. W wyroku wydanym w sprawie M.A.S. Trybunał podkreślił fakt, że w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym system przedawnienia mający zastosowanie w postępowaniach karnych z dziedziny VAT nie był przedmiotem harmonizacji ze strony prawodawcy Unii, a od tego czasu dokonano jedynie częściowej harmonizacji [47].

72. Co dokładnie oznacza w tym kontekście „harmonizacja" i z czym wiąże się istnienie lub brak unijnego środka harmonizacji?

73. Po pierwsze, należy zauważyć, że prowadzenie debaty wokół pojęcia „harmonizacji" może być dość zwodnicze. Problem polega na tym, że pojęcie „harmonizacji" sugeruje swego rodzaju analizę sektorową, ujmującą całą dziedzinę prawa lub konkretny instrument prawodawczy. Co więcej, czy „częściowa harmonizacja" lub „minimalna harmonizacja" w tym szczególnym zakresie, jakikolwiek by on był, ma takie same skutki jak „pełna harmonizacja"?

74. Faktyczna analiza polega zatem raczej na ustaleniu, czy istnieje w prawie Unii jasny przepis lub zestaw przepisów, które mają na celu regulowanie jednego konkretnego aspektu w danej dziedzinie w sposób wyczerpujący, powodujący tym samym pozbawienie państw członkowskich możliwości przyjęcia autonomicznych uregulowań. Tego rodzaju badanie ma na celu mikroanalizę dotyczącą konkretnego przepisu lub – w najlepszym razie – konkretnego i ściśle zdefiniowanego aspektu prawa Unii.

75. Przykład w tym względzie może stanowić wyrok w sprawie Melloni [48] oraz uregulowania dotyczące podstaw niewykonywania europejskiego nakazu aresztowania w razie zaocznego wydania wyroku skazującego z art. 4a decyzji ramowej 2002/584/WSiSW [49]. Uregulowania zawarte w tym przepisie w rzeczy samej w sposób wyczerpujący obejmują jeden z aspektów procedury europejskiego nakazu aresztowania, wykluczając w ten sposób autonomiczne krajowe przepisy w tym zakresie. Badanie istnienia unijnego „środka harmonizacji" w znaczeniu przedstawionym powyżej przeprowadzono na poziomie art. 4a decyzji ramowej 2002/584 oraz sytuacji nim objętych. Oczywiście nie twierdzono przy tym jednak, że decyzja ramowa obejmie całość przedmiotu (jakkolwiek zdefiniowanego, obejmującego lub nie całość procedury przekazania osoby na podstawie europejskiego nakazu aresztowania czy też postępowania karnego jako takiego).

76. Co prawda, taki skutek pierwszeństwa nie zawsze wymaga pełnego „tekstowego dopasowania" między przepisami prawa Unii a przepisami prawa krajowego. Tego rodzaju „harmonizacja" oraz wynikające z niej pierwszeństwo mogą mieć również bardziej funkcjonalny charakter. W przypadku braku ustalonej wprost reguły istnienie innych jasnych uregulowań w kwestiach powiązanych może uniemożliwiać lub ograniczać pewne przepisy państw członkowskich w zakresie, w jakim przedmiot sprawy wchodzi w zakres prawa Unii [50].

47 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 44. Zobacz również wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 25, 33.

48 Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., C-399/11, EU:C:2013:107.

49 Decyzja ramowa Rady z dnia 13 czerwca 2002 r. w sprawie europejskiego nakazu aresztowania i procedury przekazywania osób między państwami członkowskimi – oświadczenia niektórych państw członkowskich w sprawie przyjęcia decyzji ramowej (Dz.U. 2002, L 190, s. 1)

50 Zobacz, przykładowo, ponownie w kontekście europejskiego nakazu aresztowania – wyrok z dnia 30 maja 2013 r., F., C-168/13 PPU, EU:C:2013:358, pkt 37, 38, 56.

77. Po drugie, istnienie jasnych przepisów w sposób wyczerpujący regulujących dany aspekt szerszej dziedziny ma naturalną konsekwencję: wyklucza autonomiczne działanie państw członkowskich. Skoro prawodawca Unii przyjął środki regulujące w pełni dane zagadnienie, nie istnieje już przestrzeń regulacyjna dla państw członkowskich, w której mogłyby one przyjmować własne uregulowania, chyba że środki te mają na celu jedynie wdrożenie przepisów prawa Unii, nie wykraczając przy tym poza to, co dozwolone tymi przepisami.

78. Po trzecie, należy podkreślić, że rzeczą wymagającą ustalenia w każdej indywidualnej sprawie jest to, na ile sytuacja faktyczna w postępowaniu głównym pozostaje bliska danemu środkowi harmonizacji. Niezależnie od tego, na ile jasne, precyzyjne i kompletne jest mające zastosowanie uregulowanie prawa Unii, jeżeli zestaw okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym jest zaledwie odlegle powiązany z tym uregulowaniem, państwa członkowskie zachowują swobodę przyjmowania własnych autonomicznych uregulowań, mimo że spór formalnie wchodzi w zakres prawa Unii.

79. Wyraźnie istnieje zatem pewne spektrum. Z jednej jego strony sytuują się sprawy, w których uregulowanie krajowe wchodzi w zakres „zharmonizowanej" normy Unii, czy to bezpośrednio na podstawie jego treści, czy ze względu na bliskość decydującą o powiązaniu funkcjonalnym (jak w sprawie Melloni). W miarę poruszania się w stronę spektrum oddaloną od jasnego uregulowania przewidzianego prawem Unii będą istniały również sprawy, w których uregulowanie na szczeblu krajowym ma nadal pewien związek z przepisem prawa Unii, jednak związek ten staje się słabszy. Do przykładów ilustrujących tę kategorię należałoby orzecznictwo Trybunału dotyczące sankcji w dziedzinie VAT, takie jak sprawy Åkerberg Fransson lub Scialdone. Słowo „sankcje" z odpowiednimi przymiotnikami faktycznie pojawia się w stosownych przepisach prawa Unii, ale z całą pewnością nie są one dostatecznie szczegółowe, aby zapewniać jasne uregulowania prawa Unii w kwestii konkretnych elementów sankcjonowania przestępstw w dziedzinie VAT, jakie występują w tych sprawach. Wreszcie na drugim krańcu spektrum znajdują się sprawy, które – choć nadal wchodzą w zakres prawa Unii – dotyczą uregulowań krajowych dość odległych od jakichkolwiek jasnych uregulowań prawa Unii w danej kwestii. Tak przykładowo kwestie podniesione w sprawie Ispas (dostęp do akt w postępowaniu dotyczącym VAT); Kolev (termin na zakończenie przedprocesowego etapu postępowania karnego); lub chociażby w niniejszej sprawie w dalszym ciągu są związane w pewien sposób z *poborem* VAT. Potrzeba przy tym jednak pewnej dozy wyobraźni, by powiązać słowo „pobór" z tymi okolicznościami faktycznymi.

80. Im dana sytuacja bliższa jest jasno określonego wymogu prawa Unii, tym mniejszy jest zakres swobody państwa członkowskiego i tym większa będzie jednolitość. I odwrotnie: im dalej sprawa odbiega od wyraźnego i szczególnego uregulowania przewidzianego prawem Unii, ale wciąż pozostając w zakresie prawa Unii, tym większą swobodę uznania mają państwa członkowskie, co sprzyja większej różnorodności. Jeżeli posłużyć się metaforą wykorzystywaną już w nieco odmiennym kontekście [51], ale wyrażającą tę samą ideę: im bliżej latarni morskiej, tym silniejsze światło z tego źródła, przesłaniające inne źródła światła. Im dalej od latarni morskiej, tym mniej światła, którego stopniowo nie sposób odróżnić od światła z innych źródeł.

51 Zobacz moja opinia w sprawie Ispas, C-298/16, EU:C:2017:650, pkt 61–65.

2. Unijne lub krajowe pochodzenie ograniczeń skutecznego poboru VAT

81. W sprawie M.A.S. Trybunał zaznaczył, że w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym system przedawnienia mający zastosowanie do przestępstw z dziedziny VAT nie był przedmiotem harmonizacji ze strony prawodawcy Unii. Bezpośrednio po tym spostrzeżeniu Trybunał stwierdził, że Republika Włoska mogła więc w tym czasie swobodnie przewidzieć w swoim porządku prawnym, iż system ten, podobnie jak zasady dotyczące identyfikacji przestępstw i określania kar, wchodzi w zakres prawa karnego materialnego i z tego względu podlega, tak jak te ostatnie zasady, zasadzie ustawowej określoności czynów zabronionych i kar [52].

82. Trybunał potwierdził tym stwierdzeniem w dziedzinie, która nie była wówczas zharmonizowana, zastosowanie konkretnej, krajowej wykładni prawa podstawowego (zasady legalności), które to prawo jest chronione zarówno prawem Unii, jak i prawem krajowym.

83. Czy oznacza to, że skuteczny pobór VAT jest zawsze ograniczony z powodu zarówno unijnych, jak i krajowych przepisów dotyczących praw podstawowych? Odpowiedź będzie zależeć od treści danego uregulowania krajowego oraz, jak wskazano w poprzedniej części, jego zachodzenia na uregulowanie „zharmonizowane" lub bliskość względem niego.

84. Krótko mówiąc, można wyobrazić sobie dwie sytuacje: *po pierwsze*, mające zastosowanie uregulowanie krajowe, którego dotyczy sprawa, wchodzi dokładnie w zakres przepisów zharmonizowanych na szczeblu Unii pod względem treści lub jest do nich na tyle zbliżone, że funkcjonowanie tych zharmonizowanych przepisów ma pierwszeństwo przed tym uregulowaniem. W tym przypadku zastrzeżenia, ograniczenia oraz równoważenie względem uregulowań będą miały charakter „horyzontalny", a zatem będą dokonywane względem interesów, wartości i norm praw podstawowych pochodzenia unijnego [53]. *Po drugie*, uregulowanie krajowe, którego dotyczy sprawa, nie ustępuje pierwszeństwa prawu Unii ze względu na treść lub (rozsądnie wąsko ujętą) funkcję, ale nadal wchodzi w zakres prawa Unii. W tym przypadku takie ograniczenia, w tym ograniczenia wynikające z praw podstawowych, będą pochodzić z obydwu systemów: z (minimalnych) norm prawa Unii, ponieważ państwo członkowskie działa w zakresie prawa Unii i nie może mieć miejsca żadne działanie na mocy prawa Unii prowadzone bez zastosowania art. 51 ust. 1 karty, ale również z ograniczeń prawa krajowego, które mogą dodatkowo przewidywać wyższy poziom ochrony w takich sprawach.

85. To rozróżnienie wyjaśnia, dlaczego Trybunał w sprawie Melloni wyłączył stosowanie krajowej normy ochrony, natomiast wprost zezwolił na to w sprawie M.A.S.

86. W wyroku wydanym w sprawie Melloni sytuacja, której dotyczyło postępowanie przed sądem krajowym, była skutecznie regulowana zestawem przepisów zawartych w decyzji ramowej 2002/584 [54]. Nie było zatem możliwe, aby na podstawie jakiegokolwiek przepisu prawa krajowego odczytywanego w związku z art. 53 karty dodać do podstaw wskazanych w decyzji ramowej 2002/584 nową podstawę niewykonania nakazu, nawet jeżeli podstawa taka miała swoje źródło w konstytucji państwa członkowskiego. Zdaniem Trybunału podważałoby to zasady wzajemnego zaufania i uznania, których podtrzymaniu służy ta decyzja, powodując wątpliwość co do jednolitości normy ochrony praw podstawowych określonej w tej decyzji ramowej, a tym samym stanowiłoby to zagrożenie dla efektywności owej decyzji ramowej [55].

52 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 44, 45.

53 W tym również sytuacje w pełni regulowane prawem Unii za sprawą środków harmonizacji, w których jednak państwo członkowskie opiera się na art. 4 ust. 2 TUE w celu zabezpieczenia kluczowych reguł i zasad dotyczących porządku prawnego państwa członkowskiego, takich jak wartość krajowa lub prawo podstawowe, w tym szczególna wykładnia uprawnienia chronionego prawem Unii. W rzeczy samej poprzez przepisy prawa pierwotnego prawo Unii samo w sobie legitymizuje poszanowanie takich reguł i zasad.

54 Zobacz pkt 75 powyżej.

55 Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Melloni, C-399/11, EU:C:2013:107, pkt 63.

87. Innymi słowy, z zastrzeżeniem bardzo wyjątkowych okoliczności[56], w sytuacji jednolitości prawodawczej na szczeblu Unii, gdy środek unijny zawiera jasne i wyczerpujące wymogi dotyczące konkretnej kwestii, zastosowanie ma jedynie norma Unii w zakresie praw podstawowych. W takiej sytuacji zakłada się, że prawodawca Unii osiągnął już równowagę między, z jednej strony, ochroną praw podstawowych a, z drugiej strony, ogólną skutecznością spornego środka w realizacji celu, któremu ów środek służy. W razie konieczności równowagę tę można zakwestionować przed Trybunałem na podstawie normy Unii w zakresie ochrony praw podstawowych, stanowiącej punkt odniesienia dla kontroli spornego unijnego środka harmonizacji. A zatem praw podstawowych będzie ostatecznie chronił Trybunał, jeżeli wziąć pod uwagę, że na mocy art. 52 ust. 3 karty norma Unii w zakresie ochrony praw podstawowych nie może być słabsza niż norma przewidziana w europejskiej Konwencji praw człowieka (zwanej dalej „EKPC").

88. Z kolei w wyroku wydanym w sprawie M.A.S., a także Scialdone (lub Åkerberg Fransson) nie występowała „harmonizacja" w takim rozumieniu, że sporne uregulowania krajowe wchodziłyby bezpośrednio w zakres jasnego przepisu prawa Unii w danym względzie lub byłyby takim przepisem funkcjonalnie wykluczone. Dlatego też przy realizacji uprawnień dyskrecjonalnych miały zastosowanie dwa rodzaje ograniczeń. Z jednej strony, państwa członkowskie podlegają unijnym wymogom równoważności i skuteczności[57] oraz minimalnej normie ochrony praw podstawowych gwarantowanej kartą[58]. Z drugiej strony, ponieważ państwa członkowskie korzystają z takich uprawnień dyskrecjonalnych, mogą również, dokonując kontroli uregulowań przyjętych w ramach korzystania z takich uprawnień, stosować własne pojęcie prawa podstawowego, o ile tylko zapewniają ochronę niemniejszą niż przewidziana kartą na podstawie jej art. 53.

89. Na zakończenie konieczna jest uwaga dotycząca wymaganego stopnia „jedności" lub „jednolitości" w stosunku do powyższych sytuacji. Trybunał niejednokrotnie zauważał, że organy i sądy krajowe pozostają uprawnione do stosowania krajowych norm ochrony praw podstawowych, o ile zastosowanie owych norm nie podważa poziomu ochrony wynikającego z karty stosownie do wykładni Trybunału ani nadrzędności, jednolitości i skuteczności prawa Unii[59].

90. Muszę przyznać, że uważam za dość trudne wyobrażenie sobie praktycznego funkcjonowania takich warunków, w szczególności wymogów „jedności" zawartych w warunku drugim. Przykład w tym względzie mogą stanowić terminy na złożenie deklaracji VAT. Chociaż konieczność regularnego składania deklaracji VAT przewidziano w art. 250 ust. 1 dyrektywy VAT, dokładny zakres postępowania z deklaracjami pod względem administracyjnym (taki jak częstotliwość, format lub termin) nie został określony. Kwestie te nie są zatem „zharmonizowane" w rozumieniu omówionym w poprzedniej części, a zatem wchodzą w zakres dziedziny, w której państwa członkowskie zachowują uprawnienia dyskrecjonalne. Tego rodzaju uregulowania krajowe będą z definicji zróżnicowane i rozbieżne, ale – pod warunkiem że nie zagrażają one nadrzędności, ogólnej skuteczności oraz minimalnym normom ochrony przewidzianej w karcie – takie zróżnicowanie krajowe jest, rzecz jasna, możliwe.

91. Dlatego też, choć jest to istotne dla krajowego stosowania zharmonizowanych przepisów Unii, wymogi nadrzędności, jedności i skuteczności, a szczególnie „jedności", nie powinny być traktowane *dosłownie* w dziedzinach, w których państwa członkowskie zachowują uprawnienia dyskrecjonalne.

56 Przypis 53 powyżej.

57 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 29.

58 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 47.

59 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 29; z dnia 26 lutego 2013 r., Melloni, C-399/11, EU:C:2013:107, pkt 60; z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B. C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 47; z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in., C-612/15, EU:C:2018:392, pkt 75.

3. Rola karty

92. W zależności od tego, czy daną sytuacją reguluje w całości prawo Unii w rozumieniu przedstawionym w poprzednich częściach, karta będzie odgrywać intrygującą podwójną rolę jako ograniczenie skutecznego poboru VAT. W przypadkach wpisujących się dokładnie w przepis lub zestaw przepisów prawa Unii będzie ona wyznaczała wspólną normę *maksymalną*. W przypadkach nieobjętych harmonizacją wynikającą z prawa Unii karta zapewni *minimalny* próg ochrony praw podstawowych.

93. Po pierwsze, w przypadku harmonizacji karta będzie pełniła rolę ograniczającą. Ponieważ poprzez art. 53 wyklucza się stosowanie krajowych norm ochrony, karta jest jedynym punktem odniesienia w zakresie praw podstawowych, względem którego będą oceniane unijne środki harmonizacji lub środki krajowe ściśle wdrażające takie środki unijne. W tym kontekście w art. 52 ust. 3 przewidziano normę ochrony wywodzoną z karty, która jest co najmniej równa normie przewidzianej w EKPC, natomiast w art. 52 ust. 1 zapewniono, aby ograniczenia praw podstawowych były ściśle ograniczone i nie wykraczały poza zakres niezbędny do zapewnienia, na przykład, ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej. Postanowienia te gwarantują, aby karta sama w sobie zapewniała wysoki poziom ochrony praw podstawowych poprzez ustanowienie *skutecznych* ograniczeń poboru VAT. W przypadku karty, będącej integralną częścią prawa pierwotnego Unii, zastosowanie mają również wymogi nadrzędności, jedności i skuteczności. Jej status jest równy innym postanowieniom prawa pierwotnego Unii, takim jak art. 325 TFUE, do Trybunału zaś należy zapewnienie prawidłowej równowagi między prawami podstawowymi a konkurencyjnymi wartościami lub interesami.

94. Po drugie, w przypadku braku harmonizacji, również w sytuacjach, gdy prawo Unii przewiduje pewną swobodę państw członkowskich w zakresie przyjmowania własnych przepisów ustawodawczych lub wykonawczych [60], karta wyznacza próg minimalny. Z art. 53 wynika jasno, że konstytucje państw członkowskich, jak również prawo międzynarodowe, mogą zapewniać wyższe normy ochrony niż te przewidziane w karcie.

95. Czy w takiej sytuacji „nadrzędność, jedność i skuteczność prawa Unii" zostają w efekcie naruszone? Im mniejsza harmonizacja, tym mniej z definicji prawdopodobne, że nadrzędność, jedność i skuteczność prawa Unii mogłyby zostać naruszone. Z pewnością stosowanie krajowej normy ochrony oznacza różnorodność, stanowiącą przeciwieństwo jednolitości. W sytuacji braku harmonizacji krajowa norma ochrony ma jednak zastosowanie jedynie do mniejszego lub większego zakresu uprawnień dyskrecjonalnych pozostawionego państwom członkowskim w świetle samego prawa Unii. Zatem to działanie krajowe, a nie działalnie Unii, zestawia się z bardziej rygorystycznym punktem odniesienia, jakim jest konstytucja krajowa. Innymi słowy, im szerszy jest zakres uprawnień dyskrecjonalnych państw członkowskich, tym mniejsze ryzyko dla nadrzędności, jedności i skuteczności prawa Unii.

4. Materialny lub procesowy charakter krajowych przepisów prawa karnego

96. W wyroku wydanym w sprawie M.A.S. pojawiło się pytanie, czy sporny przepis dotyczący przedawnienia miał charakter materialny, czy procesowy, a zatem czy zasada legalności obejmowała również ten przepis. Ponieważ we włoskim systemie prawnym przepisy takie są postrzegane jako przepisy o charakterze materialnym, Trybunał stwierdził, że z uwagi na brak harmonizacji tych przepisów zastosowanie miało rozumienie zasady legalności przewidziane prawem włoskim. W sprawie M.A.S., podobnie jak wcześniej w sprawie Taricco, pytanie to pojawiło się w szczególnym kontekście art. 49 karty i dotyczyło tego, czy gwarancje z tego postanowienia dotyczą „jedynie materialnych", czy również „procesowych" przepisów karnych.

60 Z tego względu na omawianym powyżej w pkt 79 i 80 spektrum obejmowałoby to środkowy zakres (tak jak w sprawach Åkerberg Fransson czy Scialdone), a także zewnętrzne krańce spektrum (tak jak w sprawach Ispas czy Kolev).

97. Niemniej jednak, również z uwagi na niniejszą sprawę, zadano szerzej zakrojone pytanie, wykraczające poza szczególny kontekst gwarancji z art. 49 karty. Czy przedstawiony powyżej tok rozumowania dotyczący rodzaju ograniczeń „skutecznego poboru VAT" różniłby się (lub powinien się różnić), gdyby uregulowanie krajowe, którego dotyczy sprawa, miało charakter „materialny", a nie jedynie „procesowy"? Co więcej – w związku z kolejnym zagadnieniem, czyli w jaki sposób należy zaradzać wszelkim potencjalnym brakom na szczeblu krajowym – czy konsekwencje w tym względzie powinny się również różnić w zależności od tego, czy przepis (prawa karnego) potencjalnie pomijany w danej sprawie ma charakter procesowy, czy materialny?

98. Moja odpowiedź na te pytania to wyraźne „nie" z co najmniej trzech przyczyn.

99. Po pierwsze, wszelka tego rodzaju klasyfikacja jest problematyczna i bardzo trudna do zastosowania. Widać to wyraźnie w szczególnym kontekście art. 49 karty [61], przy czym kwestia ta staje się jeszcze bardziej złożona poza zakresem tego postanowienia, a w związku z innymi prawami przewidzianymi kartą. Ponadto czy wszelka klasyfikacja tego rodzaju miałaby wynikać z taksonomii krajowej, czy też ogólnounijnej? Czy ta druga wymagałaby wówczas „autonomicznego pojęcia Unii" dla każdego uregulowania prawnego wymagającego zdefiniowania?

100. Po drugie, jestem raczej zdziwiony dorozumianą łatwością, z jaką można by pomijać przepisy „zwykłej procedury". Czy przepisy wymagające, aby prokurator musiał w określonym terminie wszcząć postępowanie sądowe lub odstąpić od ścigania, tak by wobec danej osoby dochodzenie w sprawie karnej nie toczyło się bez końca, są jedynie pomocniczym „elementem procedury"? Czy też, przykładowo, wymóg rozpoznawania sprawy karnej przez właściwy sąd jest zaledwie „procesowym ozdobnikiem"? De facto, w wielu przypadkach przepisy prawa procesowego będą chronić prawa podstawowe w takim samym zakresie lub w nawet większym stopniu niż przepisy prawa materialnego. Jak zauważył Rudolf von Jhering, „forma jest zaciętym wrogiem arbitralności, bliźniaczą siostrą wolności" [62]. Dość trudno zatem zrozumieć, jak sądy krajowe miałyby skutecznie powołać się na prawo (orzecznictwo) Unii, aby ograniczyć prawa podstawowe poprzez pominięcie tego rodzaju „procesowych" przepisów prawa karnego [63].

101. Po trzecie i co najważniejsze, z przyczyn zasugerowanych już w innym miejscu [64], badanie delikatnych kwestii taksonomii prawnych, o charakterze krajowym lub europejskim, jest z natury nieodpowiednie dla rodzaju dyskusji, jaka powinna mieć miejsce przy omawianiu ograniczeń praw podstawowych. Dyskusja ta powinna być ukierunkowana na skutki. Właśnie tego powinna dotyczyć skuteczna ochrona praw podstawowych: jednostki i wpływu, jaki przepis ma na jej sytuację, a nie kategoryzacji tego przepisu w ujęciu taksonomicznym.

61 Omówione szczegółowo w mojej opinii w sprawie Scialdone, C-574/15, EU:C:2017:553, pkt 146–163.

62 „Die Form ist die geschworene Feindin der Willkür, die Zwillingsschwester der Freiheit", dodając: „Denn die Form hält dem Versucher, der die Freiheit zur Zügellosigkeit zu verleiten sucht, das Gegengewicht, sie lenkt die Freiheitssubstanz in feste Bahnen […] und kräftigt sie dadurch nach innen und schützt sie nach außen" – Rudolf von Jhering, *Geist des römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, Teil 2, Bd. 2, Leipzig, Breitkopf und Härtel, 1858, s. 497.

63 Również mając na uwadze, że na podstawie art. 52 ust. 1 karty, *wszelkie ograniczenia* praw podstawowych muszą być przewidziane *ustawą*. Zgodnie z niedawnym twierdzeniem Trybunału „tylko przepis o charakterze generalnym może spełniać wymogi jasności, przewidywalności, dostępności, a w szczególności, ochrony przed arbitralnością" (zob. wyrok z dnia 15 marca 2017 r., Al Chodor, C-528/15, EU:C:2017:213, pkt 43). Zastanawiam się, jak czysto sądowa i raczej „dynamiczna" wykładnia wymogów przewidzianych w art. 325 ust. 1 TFUE miałaby spełniać te wymogi.

64 Zobacz moja opinia w sprawie Scialdone, C-574/15, EU:C:2017:553, pkt 151, 152.

5. Środki prawne

102. W wyrokach wydanych w sprawach M.A.S. i Kolev wyrażono jasno, że w przypadku niezgodności przepisów krajowych z prawem Unii, zadaniem – *w pierwszej kolejności* – ustawodawcy krajowego jest rozwiązanie problemu niezgodności [65] w sposób prowadzący do uniknięcia systemowego ryzyka bezkarności [66]. Niemniej jednak, odwołując się do sprawy Taricco, stwierdzono również, że co do zasady, bezpośrednie stosowanie art. 325 ust. 1 TFUE w związku z zasadą nadrzędności dało sądom krajowym prawo do niestosowania przepisów niezgodnych [z prawem Unii] [67]. Ze sprawy Kolev wynikałoby, że uprawnienie to obejmuje nie tylko pominięcie tych przepisów, ale najwyraźniej również podjęcie przez sąd krajowy pewnych kolejnych aktywnych kroków, które nie mają żadnej podstawy w prawie krajowym, takich jak wydłużenie terminu na działanie prokuratora lub usunięcie określonych nieprawidłowości we własnym zakresie [68].

103. Z szeregu przyczyn jestem zdania, że rolę sądu krajowego w odniesieniu do przepisów krajowych potencjalnie utrudniających właściwy pobór VAT, z pewnością w toczących się sprawach (karnych), należy rozumieć inaczej. Krótko rzecz ujmując, wszelkie ustalenia niezgodności powinny ograniczać się do deklaratywnego stwierdzenia w tym względzie, które na mocy zasady pewności prawa i ochrony praw podstawowych oskarżonego nie może mieć zastosowania do toczących się spraw. Powinno ono być skuteczne jedynie prospektywnie, na szczeblu strukturalnym i proceduralnym, potencjalnie w powiązaniu z postępowaniem w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie art. 258 TFUE.

104. Po pierwsze, należy przypomnieć, że – ogólnie rzecz biorąc – poszukiwanie równowagi między skuteczną ochroną interesów finansowych Unii Europejskiej z jednej strony, a prawami podstawowymi z drugiej, jest poszukiwaniem równowagi między celami i wartościami (z pewnością co najmniej) o równym statusie. Nawet jeżeli wykładnia tych praw podstawowych uznanych w karcie musi być zapewniona w ramach struktury i celów Unii [69], ograniczenia praw podstawowych same są ograniczone w karcie, niezależnie od istnienia harmonizacji. W art. 52 ust. 1 zakazuje się jakiejkolwiek ingerencji w istotę praw i wolności uznanych w karcie. W art. 52 ust. 3 zawarto wymóg, by poziom ochrony praw człowieka odpowiadał co najmniej normie przewidzianej w EKPC.

105. Po drugie, jak przypomniano w sprawie M.A.S., sąd nie może w toku postępowania karnego zaostrzać zasad odpowiedzialności karnej w stosunku do oskarżonej osoby [70]. W tym kontekście nie dostrzegam, w jaki sposób wybiórcze niestosowanie krajowych przepisów prawa karnego lub prawa karnego procesowego w celu zezwolenia na, przykładowo, kontynuowanie przedawnionej sprawy lub bezprawnego ścigania miałoby nie stać w sprzeczności z tym stwierdzeniem.

106. Po trzecie, takie rezultaty w toczących się postępowaniach karnych nie są spójne z jakimikolwiek zasadnie wyobrażalnymi wymogami przewidywalności prawa i pewności prawa, które to zasady mają szczególną wagę w kontekście postępowań karnych. System sądowy Unii jest systemem rozproszonym. Każdy sąd w państwach członkowskich jest sądem zapewniającym stosowanie prawa Unii. W ramach tego sądowego mandatu dowolny sąd krajowy może i powinien wyciągać stosowne konsekwencje proceduralne wynikające ze stwierdzenia niezgodności, którego może dokonywać we własnym

65 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 41.

66 Wyrok z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in., C-612/15, EU:C:2018:392, pkt 65.

67 Zobacz wyroki: z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 49, 58; z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 38, 39.

68 Wyrok z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in., C-612/15, EU:C:2018:392, pkt 68, 69.

69 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 17 grudnia 1970 r., Internationale Handelsgesellschaft, 11/70, EU:C:1970:114, pkt 4; z dnia 3 września 2008 r., Kadi i Al Barakaat International Foundation/Rada i Komisja, C-402/05 P i C-415/05 P, EU:C:2008:461, pkt 281–285; opinia 2/13 (Przystąpienie Unii Europejskiej do EKPC) z dnia 18 grudnia 2014 r., EU:C:2014:2454, pkt 170.

70 Wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 57. Zobacz również w kwestii możliwości stosowania dyrektyw, wyroki: z dnia 8 października 1987 r., Kolpinghuis Nijmegen, 80/86, EU:C:1987:431, pkt 13; z dnia 22 listopada 2005 r., Grøngaard i Bang, C-384/02, EU:C:2005:708, pkt 30.

zakresie, bez zwracania się z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału. Gdy mandat ów zostanie rozszerzony o możliwość pomijania przepisów krajowych dotyczących postępowania karnego przez poszczególne sądy w państwach członkowskich na podstawie ich własnej oceny, wymiarowi sprawiedliwości w sprawach karnych zdaje się grozić, że stanie się (sponsorowaną przez Unię Europejską) loterią.

107. Zagrożenie to zaostrza fakt, że nawet po wydaniu orzeczenia w sprawie Kolev ustanowiony przez Trybunał punkt krytyczny, od którego możliwe jest tego rodzaju wybiórcze niestosowanie niezgodnych przepisów krajowych, pozostaje niejasny. W sprawie Taricco, w której sąd odsyłający stwierdził, że czas trwania postępowania karnego we Włoszech jest na tyle długi, iż w sprawach tego rodzaju „bezkarność w rzeczywistości stanowi […] nie wyjątek, lecz zasadę", Trybunał uznał za punkt krytyczny moment, w którym sąd krajowy orzekł, że stosowanie przepisów krajowych miałoby taki skutek „w znacznej liczbie przypadków"[71]. Wydaje się, że w sprawie Kolev punkt ten określono jako „ciągłe i systematyczne naruszanie przepisów celnych", które wydawało się skutkować „systemowym ryzykiem", że działania na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej pozostaną bezkarne[72].

108. Jednak w sprawie Kolev jedynym „ciągłym i systematycznym naruszeniem" w sprawie rozpoznawanej w postępowaniu głównym wydawało się to, że konkretny prokurator nie był w stanie skutecznie dostarczyć oskarżonemu stosownych dokumentów w jednym konkretnym postępowaniu karnym. W tym sensie prokurator był rzeczywiście *ciągle i systemowo* niezdolny do wykonania tej czynności. Niemniej jednak w pozostałych przypadkach całość problemu „systemowości" zdawała się oparta na jednym potwierdzeniu przez sąd odsyłający. Rzeczą raczej jasną jest, jakie problemy (tym razem prawdziwie systemowe) powoduje udzielenie przez Trybunał „licencji na pomijanie" w kontekście prawa karnego[73].

109. Po czwarte, (sprawdzoną i przebadaną w świetle konstytucji) odpowiedzią na ten problem i powiązane z nim zagadnienia jest poszanowanie zasady trójpodziału władzy. W sposób oczywisty zadaniem ustawodawcy krajowego w przypadku niezgodności krajowych przepisów karnych z prawem Unii jest wkroczenie i prospektywne przyjęcie przepisów powszechnie obowiązujących, zgodnie z zasadą legalności. Zasada legalności, stanowiąca wyraz trójpodziału władzy we wrażliwej dziedzinie, jaką jest prawo karne, wymaga przyjęcia przez parlament zarówno przepisów materialnych, jak i procesowych. Poza immanentną konstytucyjną wartością tego argumentu, podejście to ma również jedną zaletę pragmatyczną: z definicji będzie istniał tylko *jeden zestaw* obowiązujących przepisów.

110. Po piąte, zaobserwować można zjawisko zwane ogólnie paradoksem „potencjalnych skutków systemowych braków w państwach członkowskich". W sprawach takich jak N.S.[74] lub Aranyosi i Căldăraru[75] istnienie pewnych systemowych braków w systemie sądowym, administracyjnym lub penitencjarnym w państwie członkowskim prowadziło – w imię skutecznej ochrony praw podstawowych – do możliwości tymczasowego zawieszenia pewnych najbardziej fundamentalnych zasad, na których opiera się Unia Europejska, takich jak wzajemne uznanie i wzajemne zaufanie. Jednakże (widoczne) braki systemowe w sprawach dotyczących poboru VAT i ceł związane z ochroną

71 Wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 24, 47.

72 Wyrok z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in., C-612/15, EU:C:2018:392, pkt 57, 65.

73 Z pewnością prawidłowe będzie zasugerowanie z kolei, że takie konsekwencje były zawsze wpisane w funkcjonowanie porządku prawnego Unii. Wszelkie stwierdzenia niezgodności przez sąd krajowy mogą być zakwestionowane przez inne podmioty w państwie członkowskim, co czyni prawo (na pewno przez jakiś czas) mniej przewidywalnym, a konsekwencją tego jest sytuacja, w której w takim okresie przejściowym jedna osoba, przykładowo, osiągnie pewną korzyść, a inne nie. Obawiam się, że tego rodzaju (ogólnie prawdziwa) obserwacja jest wyraźnie ograniczona w szczególnym kontekście skutecznego (i) pociągania do odpowiedzialności karnej (ii) na podstawie bardzo „oszczędnego w słowach" art. 325 ust. 1 TFUE. Kluczową różnicą jest ponownie zasadna przewidywalność i jasność obowiązujących przepisów. Zobacz moja opinia w sprawie Scialdone, C-574/15, EU:C:2017:553, pkt 165, 166, 173–178.

74 Wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r., N.S. i in., C-411/10 i C-493/10, EU:C:2011:865, pkt 86.

75 Wyrok z dnia 5 kwietnia 2016 r., C-404/15 i C-659/15 PPU, EU:C:2016:198, pkt 82–88.

interesów finansowych Unii Europejskiej mają wartość nadrzędną o tyle, że prowadzą, tym razem pośrednio, do skutecznego zawieszenia praw podstawowych w połączeniu z legalnością i rządami prawa. Zastanawiam się, co taka stratyfikacja wartości oznaczałaby w kwestii hierarchii między art. 2 TUE a art. 325 TFUE.

111. Ze wszystkich tych powodów w mojej ocenie podejście Trybunału do konsekwencji potencjalnej niezgodności przepisów krajowych regulujących skuteczny pobór VAT lub innych zasobów własnych UE, w szczególności procedur karnych dotyczących tych zagadnień, powinno mieć nieco inną strukturę. Nawet jeżeli przepis krajowy mający zastosowanie w takim postępowaniu zostanie uznany za niezgodny z obowiązującymi przepisami prawa Unii, tego rodzaju stwierdzenie niezgodności powinno wywoływać jedynie skutki prospektywne. Ze względu na działanie zasady pewności prawa, legalności oraz ochronę praw podstawowych (istotnych w konkretnej sprawie) takie ustalenie nie może powodować skutków dla toczących się spraw, jeżeli miałoby to zadziałać na szkodę oskarżonego. Dlatego też państwa członkowskie mają obowiązek dokonania niezwłocznej nowelizacji prawa krajowego w celu zapewnienia zgodności przepisów krajowych z ustaleniami Trybunału. Właściwym (strukturalnym) środkiem prawnym w przypadku niedopełnienia tego obowiązku jest wszczęcie potencjalnie przyspieszonego postępowania w sprawie uchybienia obowiązkom państwa członkowskiego na podstawie art. 258 TFUE.

112. Nie powinno wreszcie mieć żadnego znaczenia, czy potencjalne braki mają charakter systemowy, czy tylko indywidualny. Jeżeli tego rodzaju braki były faktycznie strukturalne w sensie występowania na dużą skalę i w sposób powtarzalny, jest to de facto kolejny argument, dla którego musiałaby nastąpić „ustrukturyzowana” odpowiedź w formie postępowania z art. 258 TFUE, w ramach którego dane państwo członkowskie może również w sposób właściwy bronić swojego punktu widzenia.

D. Pytanie sądu odsyłającego

113. Jeżeli odnieść te ogólne sugestie do niniejszej sprawy, odpowiedź na konkretne pytanie sądu odsyłającego o to, czy skuteczna ochrona zasobów własnych Unii Europejskiej uzasadnia pominięcie krajowych przepisów wykluczających możliwość wykorzystania nielegalnie uzyskanego dowodu wydaje mi się raczej jasna: *nie, z pewnością* nie uzasadnia.

114. Po pierwsze, wygląda na to, że w czasie istotnym dla sprawy nie istniała żadna unijna harmonizacja [76] przepisów dotyczących dowodów ani podsłuchów do celów zabezpieczenia interesów finansowych Unii Europejskiej w kontekście VAT lub kontekście ogólnym. Z tego względu państwa członkowskie zachowały uprawnienia dyskrecjonalne w kształtowaniu własnych przepisów w tym zakresie.

115. Po drugie, nawet w sytuacji braku konkretnych przepisów Unii w tym względzie, w takim znaczeniu, że dana sytuacja nie jest regulowana prawem Unii, nadal wchodzi ona w zakres prawa Unii. Państwa członkowskie podlegają ogólnym obowiązkom wynikającym z art. 325 ust. 1 TFUE, art. 2 ust. 1 konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych i art. 206, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT, dotyczącym wszystkich przepisów prawa karnego, które mają związek z sankcjami w dziedzinie VAT.

116. W porównaniu ze spornymi przepisami krajowymi ze spraw M.A.S. lub Kolev, rozpatrywane w tej sprawie przepisy krajowe i mające zastosowanie w niniejszej sprawie przepisy prawa Unii być może są nieco od siebie odległe, ale z pewnością nie jest tak, że w ogóle nie są do siebie zbliżone [77]. W rzeczy samej reguły postępowania dowodowego w powiązaniu z regułami dotyczącymi ustalania właściwości, a także warunki zezwalania na przechwytywanie przekazów, mają wyraźny wpływ na sankcje, czyniąc

76 W znaczeniu przepisu Unii lub zestawu przepisów, które obejmowałyby to konkretne zagadnienie, co omówiono powyżej w pkt 70–80.

77 Zatem na spektrum przedstawionym i omówionym powyżej w pkt 79 sprawa przypomina bardziej scenariusz ze spraw Ispas lub Kolev.

te sankcje mniej lub bardziej prawdopodobnymi lub czyniąc ich stosowanie mniej lub bardziej skutecznym. Jest to wyraźnie widoczne w sytuacji, gdy stosowanie reguł postępowania dowodowego w Bułgarii uniemożliwia wykorzystanie dowodu, który decydowałby o winie P. Dziveva w postępowaniu głównym.

117. Po trzecie, wynika z tego, że opracowując i stosując tego rodzaju przepisy, państwa członkowskie muszą korzystać z przysługujących im uprawnień dyskrecjonalnych w ramach dwóch zestawów ograniczeń, w tym ze strony praw podstawowych: wynikających zarówno z prawa krajowego, jak i prawa Unii.

118. Z jednej strony, muszą one przestrzegać własnego prawa krajowego, w tym odpowiednich przepisów konstytucyjnych, które to przepisy dotyczą prawa karnego ogółem, a także w szczególności postępowania dowodowego i przechwytywania przekazów. Wynika z tego, że na podstawie sprawy M.A.S. organy bułgarskie mogą poddać sporne przepisy krajowe analizie w świetle konkretnych wykładni praw podstawowych (przykładowo zasady legalności kar), nawet jeżeli prawa te są zagwarantowane również prawem Unii, pod warunkiem że konstytucja krajowa przewiduje wyższą normę ochrony osób oskarżonych. W tym względzie wyłącznie do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy sporne przepisy krajowe są zgodne z prawem krajowym wyższego rzędu.

119. Z drugiej strony, ponieważ sytuacja, której dotyczy sprawa, wchodzi w zakres prawa Unii, autonomia instytucjonalna i proceduralna, którą dysponują państwa członkowskie w kształtowaniu reguł postępowania dowodowego, jest ograniczona nie tylko podwójnym unijnym wymogiem równoważności i skuteczności, ale także kartą [78].

120. Wymóg równoważności ogranicza swobodę wyboru dokonywanego przez państwa członkowskie, zobowiązując je do zapewnienia, aby kary spełniały warunki analogiczne do warunków mających zastosowanie do naruszeń prawa krajowego o podobnym charakterze i o podobnej wadze [79]. Nie wygląda jednak na to, by w niniejszej sprawie wystąpiły jakiekolwiek problemy z równoważnością.

121. W ramach wymogu efektywności państwa członkowskie są zobowiązane do zapewnienia skutecznego poboru VAT, w szczególności poprzez nałożenie skutecznych i odstraszających kar w przypadku naruszeń przepisów VAT [80].

122. Skuteczność prawa Unii to argument podważalny, ponieważ sam w sobie i sam z siebie nie ma wewnętrznych ograniczeń. Jeżeli argument ten jest przyjęty w pełnym zakresie, wówczas można nim uzasadniać każdy rozważany rezultat. Z pewnością, jeżeli „skuteczność ochrony zasobów własnych Unii" zrównać z „umieszczaniem ludzi w więzieniach za popełnianie nadużyć finansowych i niedokonanie zapłaty VAT" [81], wówczas należałoby pominąć wszelkie przepisy krajowe stojące na drodze do skazania. Jednak czy wówczas nie byłoby skuteczniejsze zupełne wyeliminowanie obowiązku zwracania się o sądowe zezwolenie na podsłuch telefoniczny? Podobnie, skuteczność poboru VAT pewnie wzrosłaby, gdyby sąd krajowy miał możliwość wymierzenia za oszustwo dotyczące VAT kary publicznej chłosty.

78 Zobacz przykładowo w kwestii poszanowania karty w zakresie prawa Unii – wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 27; z dnia 5 kwietnia 2017 r., Orsi i Baldetti, C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264, pkt 16.

79 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 53.

80 Wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 33.

81 Chociaż na bardzo cynicznym poziomie można kwestionować faktyczną trafność tego stwierdzenia: umieszczanie ludzi w więzieniu za niedokonanie zapłaty podatku może służyć (bardziej odległemu) celowi, jakim jest odstraszenie, ale trudno uznać, że służy (być może bardziej bezpośredniemu) celowi, jakim jest zmuszanie ich do wywiązania się z obowiązków względem skarbu państwa. Z tej również przyczyny pozbawienie dłużnika wolności, choć być może uzasadnione z perspektywy odstraszania, mogło mieć w przeszłości zaledwie ograniczoną skuteczność w zakresie skłaniania do zapłaty – zob. moja opinia w sprawie Nemec, C-256/15, EU:C:2016:619, pkt 63–65, wraz z odpowiednią cytowaną literaturą.

123. Tak absurdalne w oczywisty sposób przykłady jaskrawo ilustrują, dlaczego potencjalnie nieograniczony argument „skuteczności" należy natychmiast ograniczyć i zestawić z argumentami i wartościami określonymi w poprzednim kroku: innymi wartościami, interesami oraz celami wynikającymi z unijnych i krajowych ograniczeń, w tym z ochroną praw podstawowych. Znalezienie możliwej równowagi względem ograniczeń i przepisów prawa procesowego pochodzenia krajowego jest zadaniem sądu krajowego.

124. Z perspektywy prawa Unii oraz minimalnych wymogów z niego wynikających można ponownie powtórzyć, że prawo Unii nie tylko uzasadnia skuteczne i odstraszające sankcje. Wymaga ono również poszanowania praw podstawowych w procesie nakładania tych sankcji. Postanowienia karty oraz art. 325 ust. 1 TFUE mają równy status jako postanowienia pierwotnego prawa Unii. W rzeczy samej w ramach podwójnego obowiązku wynikającego z prawa Unii państwa członkowskie, poruszając się w zakresie tego prawa, muszą osiągnąć równowagę między skutecznością a prawami podstawowymi. Z tego względu olbrzymie znaczenie przy ocenie skuteczności ma uwzględnienie wymogu ochrony praw podstawowych [82].

125. W szczególnych okolicznościach niniejszej sprawy jest raczej jasne, że przechwytywanie przekazów telekomunikacyjnych dowolnego rodzaju, w tym podsłuch telefoniczny, stanowi istotną ingerencję w poszanowanie prawa do życia prywatnego (art. 7 karty) [83], a w przypadku wykorzystania ich niezgodnie z prawem w kontekście procesu karnego – również w poszanowanie prawa do obrony (art. 48 ust. 2 karty).

126. Z tego względu krajowe uregulowanie, które zakazuje wykorzystania dowodów zgromadzonych na podstawie nieprawidłowo wydanego zezwolenia na przechwytywanie przekazów telekomunikacyjnych, uwzględnia należycie obydwie strony równania: nie tylko cel, jakim jest skuteczność poboru VAT (poprzez zezwolenie na stosowanie tego rodzaju ingerencji w prawo do życia prywatnego), ale również poszanowanie powiązanych praw podstawowych (poprzez ograniczenie wykorzystania tego rodzaju dowodów szeregiem warunków, w tym uzyskaniem zgodnego z prawem zarządzenia sądu).

127. Myślę, że w niniejszej sprawie analizę można zakończyć w tym miejscu. Nie sądzę, aby w sprawie takiej jak niniejsza, kwestia tego, czy krajowe przepisy, których dotyczy sprawa, mają charakter procesowy, czy też nie, oraz tego, jak wiele podobnych problemów występuje na szczeblu krajowym, powinna mieć znaczenie dla oceny dokonanej przez Trybunał. Niemniej jednak, na potrzeby pełnego wsparcia Trybunału, zwięzła odpowiedź na pozostałe kwestie, uwzględniająca ogólną analizę przeprowadzoną powyżej [84] w niniejszej sprawie, brzmiałaby następująco.

128. Po czwarte, chociaż przepis krajowy określający sąd właściwy do wydania zezwolenia na podsłuch telefoniczny w konkretnej sprawie można postrzegać jako przepis o charakterze procesowym, kwestia przepisu stanowiącego, że zezwolenie na podsłuch musi być uzasadnione, jest nieco bardziej złożona. Czy jeżeli nie podano (określonych, właściwych dla sprawy) podstaw podsłuchu, tego rodzaju wymóg

82 Zobacz w tym względzie również wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 65, 66. Trybunał nalegał w szczególności, by przechwytywanie przekazów telekomunikacyjnych, za sprawą którego pozyskano sporny dowód, było przewidziane prawem i konieczne zarówno w kontekście karnym, jak i administracyjnym. Należy ponadto zbadać, czy zgodnie z ogólną zasadą poszanowania prawa do obrony podatnik miał w ramach postępowania administracyjnego możliwość uzyskania dostępu do tych dowodów i wyrażenia swego stanowiska w ich przedmiocie.

83 Jeżeli chodzi o prawo do życia prywatnego w kontekście przechwytywania przekazów telekomunikacyjnych, zob. przykładowo wyroki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (zwanego dalej „ETPC") z dnia 24 kwietnia 1990 r., Kruslin przeciwko Francji, CE:ECHR:1990:0424JUD001180185; z dnia 18 maja 2010 r., Kennedy przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, CE:ECHR:2010:0518JUD002683905; oraz z dnia 4 grudnia 2015 r., Roman Zakharov przeciwko Rosji, CE:ECHR:2015:1204JUD004714306. W ostatniej z wymienionych spraw ETPC stwierdził braki w prawie rosyjskim regulującym kwestię przechwytywania przekazów telekomunikacyjnych w procedurach udzielania zgody na to przechwytywanie. Zobacz również więcej na temat właściwej równowagi między zwalczaniem przestępczości a ochroną życia prywatnego i danych osobowych – wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Tele2 Sverige i Watson i in., C-203/15 i C-698/15, EU:C:2016:970.

84 Punkty 96–101 i 102–112 powyżej.

jest „jedynie" przepisem o charakterze procesowym? Obserwowana w tej sprawie i innych sprawach [85] trudność w zaklasyfikowaniu tego rodzaju granicznych przepisów podkreśla ponownie powód, dla którego takie rozróżnienie nie jest szczególnie pomocne w kontekście spraw takich jak niniejsza.

129. Po piąte, nie uważam, aby dla oceny zgodności przepisów jakiekolwiek znaczenie miało analizowanie, w jak wielu przypadkach dany przepis funkcjonuje w określony sposób. Nawet jeżeli miałoby to znaczenie, strukturalna odpowiedź na wszelkie tego rodzaju braki powinna być wyłącznie prospektywna i ukierunkowana na przyszłość, a nie mająca zastosowanie do toczących się spraw, w których mogłaby działać na szkodę osób już ściganych. Jeżeli Trybunał uznałby jednak, że w tego rodzaju sprawach mają znaczenie braki systemowe w znaczeniu rozważanym w wyrokach wydanych w sprawach Taricco i Kolev, pragnę wyrazić poniższe uwagi.

130. Jak zasugerowała Komisja, z okoliczności faktycznych niniejszej sprawy nie wynika, jak przedstawiał to sąd odsyłający, że zastosowanie rozpatrywanych przepisów krajowych powodowałoby powstanie *systemowego ryzyka* bezkarności w rozumieniu ze sprawy Kolev lub też utrudniałoby pobór VAT *w znacznej liczbie przypadków* w znaczeniu ze sprawy Taricco.

131. Niezależnie od tego, jaką miarę przyjąć, można słusznie założyć, że „systemowe" lub „znaczne" powinny oznaczać więcej niż jeden (przypadek). Ponadto w mojej ocenie, w pełni spójnej z innymi przypadkami, w których omawiano braki systemowe, takimi jak sprawy N.S. lub Aranyosi i Căldăraru, wszelkie tak daleko idące propozycje powinny być poparte dowodami [86] wykraczającymi poza jednostkową wykładnię przepisów krajowych i praktykę jednego sądu [87].

132. W niniejszej sprawie występuje czterech oskarżonych. Jak zauważył sąd odsyłający, można powołać się na zgromadzone dowody w celu stwierdzenia winy w postępowaniu głównym wszystkich oskarżonych poza P. Dzivevem. Zatem wydaje się, że w trzech z czterech przypadków prokurator był w stanie, „pomimo" spornych przepisów krajowych, zgromadzić dowody przeciwko trzem oskarżonym zgodnie z prawem krajowym. Nie jest zatem jasne w świetle okoliczności faktycznych niniejszej sprawy, jak funkcjonowanie tych przepisów miałoby poważnie utrudnić skuteczne stosowanie sankcji na dużą skalę. Ponadto, problem wynikający z niepewności co do właściwości sądu wydającego zezwolenie na przechwytywanie przekazów telekomunikacyjnych również wydaje się ze swojej istoty tymczasowy.

V. Wnioski

133. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie prejudycjalne zadane przez Spetsializiran nakazatelen sad (wyspecjalizowany sąd karny, Bułgaria) w sposób następujący:

– Artykuł 325 ust. 1 TFUE, art. 1 ust. 1 i art. 2 ust. 1 konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich oraz art. 206, 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, interpretowane w świetle Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, nie sprzeciwiają się przepisom krajowym, takim jak przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym, które zakazują

85 Przykładowo, czy przypis stanowiący, że w procedurach przeglądu środowiskowego *koszty nie powinny być zbyt wysokie*, jest przepisem prawa procesowego, czy materialnego? Zobacz więcej na ten temat w mojej opinii w sprawie Klohn, C-167/17, EU:C:2018:387, pkt 82–91.

86 W obydwu wyrokach dowód ten był omawiany nie tylko w następstwie uwag zgłoszonych przez szereg stron i interweniujących państw członkowskich, ale też w oparciu o autorytatywne stwierdzenia ETPC w tej sprawie (zob. wyroki: z dnia 21 grudnia 2011 r., N.S. i in., C-411/10 i C-493/10, EU:C:2011:865, pkt 88–90; z dnia 5 kwietnia 2016 r., Aranyosi i Căldăraru, C-404/15 i C-659/15 PPU, EU:C:2016:198, pkt 43, 60). Z całą pewnością nie sugeruję, że zarzuty dotyczące systemowych braków zawsze będą wymagały tego rodzaju dowodów lub takiej liczby dowodów w każdej sprawie. Porównania dokonano raczej w celu wykazania bardzo odmiennego poziomu przedstawionych dowodów.

87 Jak wspomniano już krótko w pkt 24 i 44 powyżej, sądy krajowe zdają się wyrażać różne zdania na temat poprawnej wykładni nowych przepisów. Dyplomatycznie można by dodać, że odzwierciedlona w postanowieniu odsyłającym skala nieporozumienia między sądem odsyłającym z jednej strony a Varhoven kasatsionen sad (najwyższym sądem kasacyjnym) i Sofiyski gradski sad (sądem miejskim w Sofii) z drugiej strony zdaje się jeszcze większa.

wykorzystania dowodów zgromadzonych z naruszeniem prawa krajowego, takich jak dowody zgromadzone poprzez przechwytywanie przekazów telekomunikacyjnych, na które zezwolenie wydał sąd niemający właściwości do wydania takiego zezwolenia.