

Zadeva C-570/20**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

28. oktober 2020

Predložitveno sodišče:

Cour de cassation (Francija)

Datum predložitvene odločbe:

21. oktober 2020

Vlagatelj kasacijske pritožbe:

BV

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

1. Predmet spora in podatki o njem

- 1 Oseba BV je do 14. junija 2011 opravljala poklic računovodje. Davčni organ je 10. marca 2014 po nadzorih nad leti 2009, 2010 in 2011 podal kazensko ovadbo zaradi računovodskih nepravilnosti ter utaj v zvezi z davkom iz dobička in DDV, med drugim s prikrivanjem prejetih prihodkov, za katere je treba plačati davek, s čimer je bil utajen DDV v znesku 82.507 EUR.
- 2 Tribunal correctionnel d'Annecy (kazensko sodišče v Annecyju, Francija) je 23. junija 2017 osebo BV obsodilo na 12 mesecev kazni zavora, med drugim, ker se je med 1. januarjem 2010 in 14. junijem 2011 goljufivo izognila, deloma ali v celoti, odmeri in plačilu DDV.
- 3 Oseba BV je pred Cour d'appel de Chambéry (pritožbeno sodišče v Chambéryju, Francija) predlagala, naj se izreče oprostilna sodba, ker naj bi bila njena obsodba nasprotju z načelom *ne bis in idem*, zagotovljenim v členu 50 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah. Navedla je, da je v zvezi z istimi dejanji zoper njo osebno že bil voden postopek povračila zneskov, v katerem ji je bila izrečena

davčna kazen v višini 40 % utajenih dajatev. Po mnenju osebe BV je represivna ureditev, gledana kot celota, nesorazmerno stroga.

- 4 Cour d'appel de Chambéry (pritožbeno sodišče v Chambéryju) je s sodbo z dne 13. februarja 2019 zavrnilo uporabo pravila *ne bis in idem*, ker:
- člen 1741 code général des impôts (splošni davčni zakonik) določa možnost kumulacije kazenskih in davčnih sankcij ob koncu kazenskega in upravnega postopka, ki sta medsebojno neodvisna ter katerih predmet in cilj sta različna;
 - je to pravilo skladno s členom 50 Listine, ker je Conseil constitutionnel (ustavni svet, Francija) pojasnil njegovo področje uporabe z navedbo,
 - da se uporablja zgolj za najhujše primere goljufivega prikrivanja zneskov, za katere je treba plačati davek, pri čemer je lahko ta *teža* posledica zneska utajenih dajatev, narave obdolženčevega ravnanja in okolščin izvršitve dejanja;
 - in da na podlagi načela *sorazmernosti* seštevek obeh sankcij ne sme preseči najvišjega zneska ene od predpisanih sankcij.
- 5 Cour d'appel de Chambéry (pritožbeno sodišče v Chambéryju) je potrdilo ugotovitve sodbe glede krivde in osebi BV izreklo kazen zapora 18 mesecev.
- 6 Oseba BV je 15 februarja 2019 vložila kasacijsko pritožbo pri Cour de cassation (kasacijsko sodišče, Francija).

2. Zadevne določbe

A. *Pravo Unije*

Listina Evropske unije o temeljnih pravicah

- 7 Člen 50, naslovljen „Pravica, da se za isto kaznivo dejanje kazensko ne preganja ali kaznuje dvakrat“, določa:
- „Nihče ne sme biti ponovno v kazenskem postopku ali kaznovan zaradi kaznivega dejanja, za katero je bil v Uniji v skladu z zakonom s pravnomočno sodbo že oproščen ali obsojen.“
- 8 V členu 52 je pojasnjen obseg zagotovljenih pravic:
- „1. Kakršno koli omejevanje uresničevanja pravic in svoboščin, ki jih priznava ta listina, mora biti predpisano z zakonom in spoštovati bistveno vsebino teh pravic in svoboščin. Ob upoštevanju načela sorazmernosti so omejitve dovoljene samo, če so potrebne in če dejansko ustrezajo ciljem splošnega interesa, ki jih priznava Unija, ali če so potrebne zaradi zaščite pravic in svoboščin drugih.“

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

9 Člen 273 določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

B. Francosko pravo

Splošni davčni zakonik

- 10 V členu 1729 je določeno, da se namerne netočnosti ali opustitve v prijavi v davčnem smislu kaznujejo v obliki zvišanja dajatev, ki znaša od 40 do 80 % utajenega davka.
- 11 Člen 1741 v različici, ki se uporablja za obravnavano zadevo in ki izhaja iz loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 (zakon št. 2010-1658 z dne 29. decembra 2010), določa, da je davčna utaja kaznivo dejanje, za katero se ne glede na davčne sankcije, ki se lahko uporabijo, izreče denarna kazen 37.500 EUR in kazen zapora pet let.

Sodna praksa Conseil constitutionnel (ustavni svet)

- 12 Conseil constitutionnel (ustavni svet) je presodil, da je kumulacija kazenskih in davčnih postopkov in sankcij tako v primeru prikrivanja zneskov, za katere je treba plačati davek, kot v primeru opustitve prijave skladna z načeloma nujnosti in sorazmernosti kaznivih dejanj in kazni.
- 13 Conseil constitutionnel (ustavni svet) je menil, da se kazenski in davčni postopek dopolnjujeta:
- „[...] določbe člena 1729 in izpodbijane določbe člena 1741 skupaj omogočajo, da se zagotovi zaščita finančnih interesov države in davčna enakost s tem, da se sledi skupnim ciljem, ki so hkrati odvratilni in represivni. Izterjava zahtevane javne dajatve in cilj boja proti davčnim utajam v primeru najhujših goljufij upravičujeta uporabo dopolnjujočih se postopkov. Tako je mogoče, da se poleg nadzorov, na koncu katerih davčni organ naloži denarne kazni, začne tudi kazenski pregon pod pogoji in v skladu z zakonsko določenimi postopki.“
- 14 Vendar je Conseil constitutionnel (ustavni svet) izrazil tri pridržke pri razlagi, s katerimi je omejena ta kumulacija:

- davčni zavezanec, ki je bil s pravnomočno sodno odločbo, s katero je bilo odločeno po vsebini, oproščen davka, ne more biti v kazenskem postopku obsojen za davčno utajo (prvi pridržek);
- člen 1741 splošnega davčnega zakonika, s katerim se sankcionira davčna utaja, se uporablja le za najhujše primere goljufivega prikrivanja zneskov, za katere je treba plačati davek, ali za opustitev prijave, pri čemer je lahko ta teža posledica zneska utajenih dajatev, narave obdolženčevega ravnanja ali okoliščin, v katerih je do ravnanja prišlo (drugi pridržek);
- čeprav lahko uvedba dveh postopkov pripelje do kumulacije sankcij, načelo sorazmernosti pomeni, da v nobenem primeru seštevek obeh sankcij ne sme preseči najvišjega zneska ene od predpisanih sankcij (tretji pridržek).

Sodna praksa Cour de cassation (kasacijsko sodišče)

- 15 Cour de cassation (kasacijsko sodišče) je pojasnilo, kako se uporablja drugi pridržek, ki se nanaša na težo protipravnih dejanj, ki lahko upraviči kazenski pregon, ki se vodi poleg upravnega postopka:

„Kadar oseba, obdolžena davčne utaje, dokaže, da je bila njej osebno naložena davčna sankcija za ista dejanja, mora kazensko sodišče, potem ko je opredelilo zakonske znake tega kaznivega dejanja glede na člen 1741 splošnega davčnega zakonika, pred izrekom kazenskih sankcij preveriti, da so bila ugotovljena protipravna dejanja tako težka, da je upravičen dodatni kazenski pregon. Sodnik mora obrazložiti odločbo, pri čemer je lahko teža posledica zneska utajenih dajatev, narave obdolženčevega ravnanja ali okoliščin storitve dejanja, med katerimi so zlasti oteževalne okoliščine. Če taka teža ni podana, obsodba ni mogoča.“

- 16 Iz sodb Cour de cassation (kasacijsko sodišče) je mogoče ugotoviti, za katere dejanske elemente se šteje, da opredeljujejo merila, ki jih je določil Conseil constitutionnel (ustavni svet), in sicer med drugim za ponovljene opustitve prijave v daljšem obdobju kljub več opominom, dejstvo, da je bil eden od dveh obtožencev poslanec državnega zbora ali senator, uporabo posrednikov s sedežem v tujini, znesek utajenih dajatev.

- 17 Cour de cassation (kasacijsko sodišče) je pojasnilo tudi, kako se uporablja tretji pridržek, ki se nanaša na sorazmernost kumulacije kazenskih in davčnih sankcij:

„Kadar obtoženec dokaže, da je bila njemu osebno pravnomočno izrečena davčna sankcija za ista dejanja, je kazensko sodišče dolžno spoštovati zahtevo po sorazmernosti le, če izreče istovrstno kazen“.

- 18 Iz tega po mnenju Cour de cassation (kasacijsko sodišče) izhaja, da načelo sorazmernosti ni kršeno, kadar sodišče obdolženca, ki je bil pravnomočno obsojen na davčne kazni, pogojno obsodi na kazen zavora, ker mu ni bila naložena denarna kazen v kazenskem postopku (zgoraj navedene sodbe).

- 19 Pridržek pri razlagi se lahko namreč nanaša zgolj na istovrstne sankcije, ker njegova uporaba za sodnika, ki odloča zadnji, pomeni, da lahko primerja zgornjo mejo predpisanih kazenskih in davčnih sankcij za določitev najvišjega zneska, ki pomeni zgornjo mejo.

3. Stališče vlagatelja kasacijske pritožbe:

- 20 Vlagatelj kasacijske pritožbe Cour d'appel (pritožbeno sodišče) očita, prvič, da je kršilo člen 50 Listine o temeljnih pravicah s tem, da ni želelo zavrniti uporabe člena 1741 splošnega davčnega zakonika, katerega določbe, kot jih razlaga Conseil constitutionnel (ustavni svet), niso ne jasne ne natančne, in drugič, da se ni prepričalo, da breme, ki je posledica vseh kazni, ki so mu bile izrečene, ni pretirano glede na očitane nepravilnosti.

4. Presoja Cour de cassation (kasacijsko sodišče):

- 21 Sodišče je presodilo, da upravne sankcije, ki jih naložijo nacionalni davčni organi, in kazenski postopki, ki se uvedejo za kazniva dejanja na področju DDV – ker je njihov namen zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanje utaj – pomenijo izvajanje členov 2 in 273 Direktive 2006/112 ter člena 325 PDEU, torej prava Unije v smislu člena 51(1) Listine, ter da morajo biti zato v skladu s pravico iz člena 50 Listine (glej sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105).
- 22 Sodišče je tudi presodilo, da je omejitev načela *ne bis in idem*, zagotovljenega v členu 50 Listine, mogoče upravičiti na podlagi člena 52(1) Listine (glej sodbo z dne 27. maja 2014, Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).
- 23 V sodbi z dne 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, je Sodišče razsodilo:

„1. Člen 50 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere je mogoče zoper osebo zaradi opustitve plačila dolgovanega davka na dodano vrednost v zakonskih rokih začeti kazenski postopek, čeprav je bila tej osebi za ista dejanja že naložena pravnomočna upravna sankcija kazenske narave v smislu tega člena 50, če ta ureditev:

- sledi cilju splošnega interesa, s katerim se lahko utemelji taka kumulacija postopkov in sankcij, to je boj proti kaznivim dejanjem na področju davka na dodano vrednost, pri čemer morajo imeti ti postopki in sankcije komplementarne cilje,
- zajema pravila, s katerimi se zagotavlja uskladitev, ki dodatno breme, ki za zadevne osebe izhajajo iz kumulacije postopkov, omejuje na nujno potrebno, in

- določa pravila, ki omogočajo zagotavljanje, da je strogost vseh naloženih sankcij omejena na to, kar je nujno potrebno glede na težo zadevnega kaznivega dejanja.

2. Nacionalno sodišče se mora ob upoštevanju vseh okoliščin v postopku v glavni stvari prepričati, da breme, ki za zadevno osebo konkretno izhaja iz uporabe zadevne nacionalne ureditve v postopku v glavni stvari ter iz kumulacije postopkov in sankcij, ki je dovoljena po tej ureditvi, ni pretirano glede na težo storjenega kaznivega dejanja.“

- 24 Ni sporno, da je zadevna ureditev namenjena zlasti boju proti kaznivim dejanjem na področju DDV zaradi zagotavljanja, da se dolgovani DDV pobere v celoti, in s tem izpolnjuje cilj splošnega interesa, tako da se lahko utemelji kumulacija postopkov in sankcij kazenske narave, ki sledijo dopolnjujočim si ciljem.
- 25 Na prvem mestu, Sodišče je presodilo, da je omejitev načela *ne bis in idem* mogoča le, kadar je to potrebno, in je treba zato „določati jasna in natančna pravila, ki pravnemu subjektu omogočajo, da predvidi, katera dejanja in opustitve so lahko predmet take kumulacije postopkov in sankcij“ (sodba z dne 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, točka 49).
- 26 Sodišče je v tej sodbi presodilo, da italijanska ureditev „jasno in natančno določa, v katerih okoliščinah je opustitev plačila dolgovanega DDV lahko predmet kumulacije postopkov in sankcij kazenske narave“. Sodišče je navedlo, da so s to ureditvijo določeni „pogoj[i], pod katerimi se zaradi opustitve plačila dolgovanega DDV v zakonskih rokih lahko naloži upravna sankcija kazenske narave [...] [in] se za tako opustitev, če je povezana z letnim davčnim obračunom, ki se nanaša na znesek DDV, višji od 50.000 EUR, lahko določi tudi kazen zapora od šestih mesecev do dveh let“ (sodba z dne 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, točki 50 in 51).
- 27 Vlagatelj kasacijske pritožbe meni, da francoska ureditev ne izpolnjuje pogoja jasnosti in predvidljivosti kumulacije kazenskih in davčnih postopkov in sankcij.
- 28 Na eni strani je treba opozoriti, da so z zgoraj navedenima členoma 1741 in 1729 splošnega davčnega zakonika natančno opredeljena dejanja ali opustitve, ki so lahko predmet postopkov in sankcij na kazenskem in davčnem področju.
- 29 Na drugi strani je zaradi pridržka pri razlagi, ki ga je izrazil Conseil constitutionnel (ustavni svet), možnost kazenske obsodbe davčnega zavezanca, ki je že bil davčno sankcioniran, omejena na nekatere primere, ki spadajo med najhujše primere goljufivega prikrivanja ali opustitve prijave. Ta teža je lahko posledica zneska utajenih dajatev, narave obdolženčevega ravnanja ali okoliščin storitve dejanja.
- 30 Poleg tega so bili s sodno prakso Cour de cassation (kasacijsko sodišče) pojasnjeni dejanski elementi, ki omogočajo, da se natančneje določi način izvajanja teh

meril. V njej je tudi dodano, da je mogoče z oteževalnimi okoliščinami iz člena 1741 splošnega davčnega zakonika opredeliti merilo teže.

- 31 Vendar predhodni pogoj teže dejanja davčne utaje ni posledica zgolj zneska utajenih dajatev, ampak se lahko z njim upoštevajo tudi druge okoliščine, povezane z naravo in kontekstom ravnanja zadevne osebe.
- 32 V teh okoliščinah ni mogoče trditi, da je pravilna uporaba prava Unije tako očitna, da ne pušča nobenega razumnega dvoma.
- 33 Na drugem mestu, Sodišče je razsodilo, da morajo „kumulacijo sankcij kazenske narave [...] spremljati pravila, s katerimi se zagotavlja, da strogost vseh naloženih sankcij ustreza teži zadevnega kaznivega dejanja, pri čemer taka zahteva ne izvira le iz člena 52(1) Listine, ampak tudi iz načela sorazmernosti kazni, določenega v členu 49(3) Listine. Ta pravila morajo določati obveznost pristojnih organov, da v primeru naložitve druge sankcije skrbijo za to, da strogost vseh naloženih sankcij ne presega teže ugotovljenega kaznivega dejanja“ (sodba z dne 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, točka 55).
- 34 Nasprotno pa je Sodišče v drugi sodbi, izdani istega dne, štelo, da italijanska ureditev s področja tržnih manipulacij ne zagotavlja tega, da je strogost vseh naloženih sankcij omejena na to, kar je nujno potrebno glede na težo zadevnega kaznivega dejanja (sodba z dne 20. marca 2018, Garlsson Real Estate in drugi, C-537/16, EU:C:2018:193). Tako je navedlo, da je s to ureditvijo zgolj določeno, da če sta bili za ista dejanja naloženi denarna kazen in denarna upravna sankcija kazenske narave, je izterjava prve omejena na del, ki presega znesek druge, in da se ta ureditev nanaša le na kumulacijo denarnih kazni, ne pa na kumulacijo denarne upravne sankcije kazenske narave in kazni zapora (točka 60).
- 35 Vlagatelj kasacijske pritožbe Cour d'appel (pritožbeno sodišče) očita, da se ni prepričalo, da breme, ki izhaja iz vseh sankcij, ki so mu bile izrečene, ni pretirano glede na zadevno kaznivo dejanje, kar pomeni vnaprejšnjo preučitev, ali je s francosko ureditvijo *in abstracto* izpolnjen pogoj sorazmernosti kumulacije kazenskih in davčnih sankcij.
- 36 Navesti je treba, da, prvič, je glede na pridržek pri razlagi, ki ga je izrazil Conseil constitutionnel (ustavni svet), s francosko ureditvijo kazenski pregon omejen na kazniva dejanja, ki izkazujejo določeno težo in za katera je nacionalni zakonodajalec poleg denarne kazni določil tudi kazen zapora.
- 37 Drugič, je glede na drugi pridržek pri razlagi, ki ga je izrazil Conseil constitutionnel (ustavni svet), možnost kumulacije sankcij omejena s prepovedjo, da se preseže najvišji znesek ene od predpisanih sankcij. Vendar se to pravilo nanaša zgolj na sankcije iste vrste, in sicer na denarne sankcije.
- 38 V tem okoliščinah ni mogoče trditi, da je pravilna uporaba prava Unije tako očitna, da ne pušča nobenega razumnega dvoma.

5. Vprašnji za predhodno odločanje:

39 Sodišču je treba predložiti ti vprašnji:

1. Ali je z nacionalnimi pravili, kakršna so opisana zgoraj, izpolnjena zahteva po jasnosti in predvidljivosti okoliščin, v katerih lahko prikrivanje v obračunu v zvezi z dolgovanim DDV vodi do kumulacije pregona in sankcij kazenske narave?

2. Ali je z nacionalnimi pravili, kakršna so opisana zgoraj, izpolnjena zahteva po nujnosti in sorazmernosti kumulacije takih sankcij?

DELOVNI DOKUMENT