

Predmet C-570/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

28. listopada 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Cour de cassation (Francuska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

21. listopada 2020.

Žalitelj u kasacijskom postupku:

BV

Druga stranka u kasacijskom postupku:Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie
(Regionalna uprava za javne financije Haute-Savoie)**1. Predmet i podaci o sporu**

- 1 Osoba BV obavljala je djelatnost ovlaštenog računovođe do 14. lipnja 2011. Nakon nadzora provedenih 2009., 2010. i 2011. porezna uprava podnijela je 10. ožujka 2014. pritužbu zbog računovodstvenih nepravilnosti i utaja poreza na dohodak i PDV-a osobito prikrivanjem prihoda naplaćenih za iznos utajenog PDV-a od 82 507 eura.
- 2 Presudom od 23. lipnja 2017. tribunal correctionnel d'Annecy (Sud za lakša kaznena djela u Annecyju, Francuska) osudio je osobu BV na dvanaest mjeseci zatvora, osobito zbog prijevarnog izbjegavanja transakcija u pogledu utvrđivanja te plaćanja dijela ili cijelog PDV-a između 1. siječnja 2010. i 14. lipnja 2011.
- 3 Pred cour d'appel (Žalbeni sud u Chambéryju, Francuska) osoba BV zatražila je oslobođenje uz obrazloženje da se osuđujućom presudom koja joj je izrečena povređuje načelo *ne bis in idem* zajamčeno člankom 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima. Objasnila je da se za ista djela u odnosu na nju već proveo postupak ponovnog obračuna poreza u kojem su izrečene porezne kazne u iznosu

od 40 % utajenog poreza. Prema mišljenju osobe BV, ukupna strogost sustava kazni nije proporcionalna.

- 4 Presudom od 13. veljače 2019., cour d'appel de Chambéry (Žalbeni sud u Chambéryju, Francuska) izuzeo je iz primjene pravilo *ne bis in idem* zbog sljedećih razloga:
- članak 1741. code général des impôts (Opći porezni zakonik) predviđa mogućnost kumuliranja kaznenih i poreznih sankcija nakon kaznenog i upravnog postupka koji su međusobno neovisni i imaju različite ciljeve i svrhe;
 - to je pravilo usklađeno s člankom 50. Povelje, uzimajući u obzir da je Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće, Francuska) pojasnio njegov opseg pri čemu je naveo:
 - da se primjenjuje samo na najteže slučajeve prijevartnog prikrivanja iznosa koji podliježu porezu, a ta *težina* može biti rezultat iznosa utajenog poreza, prirode djelovanja osobe protiv koje se vodi kazneni progon i okolnosti u kojima su djelovanja počinjena;
 - i da ukupan iznos eventualno izrečenih sankcija ne smije prekoračiti najveći iznos jedne od sankcija koje se mogu primijeniti, u skladu s načelom *proporcionalnosti*.
- 5 Cour d'appel de Chambéry (Žalbeni sud u Chambéryju) potvrdio je odredbe osuđujuće presude te je osobu BV osudio na kaznu zatvora od osamnaest mjeseci.
- 6 Osoba BV podnijela je 15. veljače 2019. žalbu Couru de cassation (Kasacijski sud, Francuska).

2. Predmetne odredbe

A. *Pravo Unije*

Povelja Europske unije o temeljnim pravima

- 7 Članak 50., naslovljen „Pravo da se ne bude dva puta suđen ili kažnjen za isto kazneno djelo”, glasi kako slijedi:
- „Nikome se ne može ponovno suditi niti ga se može kazniti u kaznenom postupku za kazneno djelo za koje je već pravomoćno oslobođen ili osuđen u Uniji u skladu sa zakonom.”
- 8 Članak 52. pojašnjava opseg zajamčenih prava na sljedeći način:
- „1. Svako ograničenje pri ostvarivanju prava i sloboda priznatih ovom Poveljom mora biti predviđeno zakonom i mora poštovati bit tih prava i sloboda. Podložno

načelu proporcionalnosti, ograničenja su moguća samo ako su potrebna i ako zaista odgovaraju ciljevima od općeg interesa koje priznaje Unija ili potrebi zaštite prava i sloboda drugih osoba.”

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

9 Članak 273. određuje:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.”

B. Francusko pravo

Opći porezni zakonik

- 10 U članku 1729. porezno se sankcioniraju, u obliku povećanja od 40 do 80 % utajenog poreza, netočnosti ili namjerni propusti u prijavi.
- 11 U članku 1741., u verziji primjenjivoj na ovaj predmet, koji je proizašao iz loi n 2010-1658 du 29 décembre 2010 (Zakon br. 2010-1658 od 29. prosinca 2010.), kriminalizira se i kazneno sankcionira kazneno djelo porezne prijevare koje se, neovisno o primjenjivim poreznim sankcijama, kažnjava novčanom kaznom u iznosu od 37 500 eura i kaznom zatvora od pet godina.

Sudska praksa Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće)

- 12 Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće) odlučio je da je kumuliranje progona te kaznenih i poreznih sankcija u slučajevima prikrivanja iznosa koji podliježu porezu, kao što je slučaj nepodnošenja prijave, u skladu s načelima nužnosti i razmjernosti kaznenih djela i kazni.
- 13 Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće) smatrao je da se kazneni i porezni postupak dopunjuju:

„[...] odredbe članka 1729. kao i osporavane odredbe članka 1741. omogućuju da se zajednički osiguraju zaštita financijskih interesa države i porezna jednakost, pri čemu se nastoji postići zajednička svrha, koja je istodobno odvratajuća i represivna. Naplata nužnog javnog doprinosa i cilj borbe protiv utaje poreza opravdavaju pokretanje dodatnih postupaka u slučajevima najtežih prijevара. Tako se uz nadzore nakon kojih porezna uprava primjenjuje novčane sankcije može pokrenuti i kazneni progon u uvjetima i u skladu s postupcima utvrđenima zakonom.”

- 14 Međutim, Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće) iznio je tri uvjeta tumačenja kojima se ograničava to kumuliranje:
- porezni obveznik koji je oslobođen poreza sudskom odlukom koja je postala konačna zbog materijalnog razloga ne može biti kazneno osuđen zbog utaje poreza (prvi uvjet);
 - članak 1741. Općeg poreznog zakonika kojim se sankcionira utaja poreza primjenjuje se samo na najteže slučajeve prijevargnog prikrivanja iznosa koji podliježu porezu ili propusta u prijavi, a ta težina može biti rezultat iznosa utajenog poreza, prirode djelovanja osobe protiv koje se vodi kazneni progon ili okolnosti u kojima su djelovanja počinjena (drugi uvjet);
 - ako mogućnost pokretanja dvaju postupaka može dovesti do kumuliranja sankcija, načelo proporcionalnosti podrazumijeva da, u svakom slučaju, ukupan iznos eventualno izrečenih sankcija ne premašuje najveći iznos jedne od sankcija koje se mogu primijeniti (treći uvjet).

Sudska praksa Cour de cassation (Kasacijski sud)

- 15 Što se tiče drugog uvjeta u pogledu težine djela koji može opravdati kazneni progon koji se pokreće uz upravni progon, Cour de cassation (Kasacijski sud) pojasnio je njegove načine primjene na sljedeći način:

„Kada okrivljenik za utaju poreza navodi da mu je osobno izrečena porezna sankcija zbog istih djela, na kaznenom je sudu da, nakon što utvrdi sastavne elemente tog kaznenog djela s obzirom na članak 1741. Općeg poreznog zakonika i prije izricanja kaznenih sankcija, provjeri jesu li ta djela toliko teška da opravdavaju dodatno kazneno sankcioniranje. Sud je dužan obrazložiti svoju odluku jer težina može biti rezultat iznosa utajenog poreza, prirode djelovanja osobe protiv koje se vodi kazneni progon ili okolnosti u kojima su djelovanja počinjena, među kojima su osobito otegotne okolnosti. Ako nije utvrđena takva težina, sud ne može razmatrati osuđujuću presudu.”

- 16 Presude koje je donio Cour de cassation (Kasacijski sud) omogućuju da se utvrde činjenični elementi za koje se smatra da obilježavaju kriterije koje je utvrdio Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće), a osobito ponavljanje djela propuštanja u prijavi tijekom dugog razdoblja unatoč brojnim opomenama, svojstvo izabranog predstavnika Republike jednog od dvaju okrivljenika, upotreba posrednika sa sjedištem u inozemstvu, iznos utajenog poreza.

- 17 Što se tiče trećeg uvjeta u pogledu proporcionalnosti kumuliranja kaznenih i poreznih sankcija, Cour de cassation (Kasacijski sud) u tim je presudama pojasnio i njegove načine primjene na sljedeći način:

„Kada okrivljenik navodi da mu je osobno izrečena konačna porezna sankcija zbog istih djela, kazneni sud dužan je provjeriti poštuje li se zahtjev proporcionalnosti samo ako izriče kaznu iste prirode”.

- 18 Prema mišljenju Coura de cassation (Kasacijski sud), iz toga proizlazi da načelo proporcionalnosti nije povrijeđeno kada sudovi okrivljenika kojem su izrečene konačne porezne kazne osuđuju na uvjetnu kaznu zatvora ako mu nije izrečena nijedna novčana kaznena sankcija (prethodno navedene presude).
- 19 Naime, uvjet tumačenja može se odnositi samo na sankciju iste prirode jer njezina provedba, za sud koji odlučuje u zadnjem stupnju, pretpostavlja da se može napraviti usporedba najvećih kaznenih i poreznih sankcija koje se mogu primijeniti kako bi se odredio najviši iznos koji čini gornju granicu.

3. Stajalište žalitelja u kasacijskom postupku:

- 20 Žalitelj prigovara couru d'appel (Žalbeni sud), s jedne strane, da je povrijedio članak 50. Povelje o temeljnim pravima jer je odbio izuzeti iz primjene članak 1741. Općeg poreznog zakonika čije odredbe, kako ih tumači Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće), nisu ni jasne ni precizne i, s druge strane, jer nije provjerio je li teret koji proizlazi iz svih sankcija koje su mu izrečene pretjeran u odnosu na nepravilnosti koje mu se prigovaraju.

4. Ocjena Coura de cassation (Kasacijski sud)

- 21 Prema mišljenju Suda, budući da im je cilj osiguravanje uredne naplate PDV-a i suzbijanje prijevara, upravne sankcije koje izriču nacionalna porezna tijela i kazneni postupci koji se pokreću za kaznena djela u području PDV-a predstavljaju provedbu članka 2. i 273. Direktive 2006/112 kao i članka 325. UFEU-a te stoga i prava Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje, te prema tome moraju poštovati pravo zajamčeno člankom 50. Povelje (vidjeti presudu od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105.).
- 22 Sud je presudio i da se ograničenje načela *ne bis in idem* zajamčeno člankom 50. Povelje može opravdati na temelju njezina članka 52. stavka 1. (vidjeti presudu od 27. svibnja 2014., Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).
- 23 Sud je u presudi od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, odlučio:
- „1. Članak 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg je protiv osobe moguće pokrenuti kazneni progon zbog propuštanja plaćanja dugovanog poreza na dodanu vrijednost u zakonskim rokovima, iako je toj osobi za iste radnje već izrečena konačna upravna sankcija kaznene naravi u smislu navedenog članka 50., pod uvjetom da taj propis:
- ima cilj u općem interesu koji može opravdati takvo kumuliranje progona i sankcija, to jest suzbijanje kaznenih djela u području poreza na dodanu vrijednost, pri čemu ti progoni i sankcije moraju imati komplementarne ciljeve,

- sadržava pravila kojima se osigurava koordinacija, ograničavajući na ono što je krajnje nužno dodatni teret koji za dotične osobe nastaje zbog kumuliranja postupaka, i
 - predviđa pravila koja mogu osigurati da strogost svih izrečenih sankcija bude ograničena na ono što je krajnje nužno s obzirom na težinu konkretnog kaznenog djela.
2. Na nacionalnom sudu je da se uvjeri da, uzimajući u obzir sve okolnosti iz glavnog postupka, teret koji za dotičnu osobu konkretno nastaje zbog primjene nacionalnog propisa iz glavnog postupka i kumuliranja progona i sankcija koje on dopušta nije pretjeran u odnosu na težinu počinjenog kaznenog djela.”
- 24 Nije sporno da je cilj predmetnog propisa osobito suzbijanje kaznenih djela u području PDV-a kako bi se osigurala cjelovita naplata dugovanog PDV- a te je stoga riječ o cilju u općem interesu kojim se može opravdati kumuliranje progona i sankcija kaznene prirode, kojima se nastoje postići komplementarni ciljevi.
- 25 Kao prvo, prema mišljenju Suda, načelo *ne bis in idem* može se ograničiti samo ako je nužno, a to ograničenje u tu svrhu mora „predviđati jasna i precizna pravila koja poreznom obvezniku omogućuju da predvidi koje radnje i propuštanja mogu biti predmet takvog kumuliranja progona i sankcija” (presuda od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 49.).
- 26 U toj presudi Sud je smatrao da talijanski propis „jasno i precizno predviđa pod kojim okolnostima propuštanje plaćanja dugovanog PDV- a može biti predmet kumuliranja progona i sankcija kaznene naravi”. Tako je istaknuo da taj propis određuje „uvjete pod kojima propuštanje plaćanja dugovanog PDV- a u zakonskim rokovima može rezultirati izricanjem upravne sankcije kaznene naravi [...] [te se za to propuštanje] također može, ako je vezano uz godišnju poreznu prijavu za iznos PDV- a veći od pedeset tisuća eura, izreći kazna zatvora od šest mjeseci do dvije godine” (presuda od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 50. i 51.).
- 27 Prema mišljenju žalitelja u kasacijskom postupku, francuski propis ne ispunjava uvjet jasnoće i predvidljivosti kaznenog i poreznog kumuliranja.
- 28 Valja istaknuti, s jedne strane, da se prethodno navedenim člancima 1741. i 1729. Općeg poreznog zakonika točno određuju radnje ili propusti koji mogu biti predmet progona te kaznenih i poreznih sankcija.
- 29 S druge strane, u skladu s uvjetom tumačenja koji je iznio Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće), mogućnost da se kazneno osudi porezni obveznik koji je već porezno sankcioniran ograničena je na određene slučajeve koji podrazumijevaju najteža prijevarena prikrivanja ili propuste u prijavi. Ta težina može biti rezultat iznosa utajenog poreza, prirode djelovanja osobe protiv koje se vodi kazneni progon ili okolnosti u kojima su djelovanja počinjena.

- 30 Osim toga, u sudskoj praksi Coura de cassation (Kasacijski sud) utvrđeni su činjenični elementi koji omogućuju da se pojasne načini provedbe tih kriterija. Taj je sud također dodao da otegotne okolnosti predviđene člankom 1741. Općeg poreznog zakonika mogu kvalificirati kriterij težine.
- 31 Međutim, preduvjet težine djela utaje poreza nije rezultat samo iznosa utajenog poreza, nego se njime mogu uzeti u obzir i druge okolnosti koje se odnose na prirodu i kontekst djelovanja dotične osobe.
- 32 U tim se okolnostima ne može tvrditi da je pravilna primjena prava Unije toliko očita da ne ostavlja prostora nikakvoj razumnoj sumnji.
- 33 S druge strane, prema mišljenju Suda, „kumuliranje sankcija kaznene naravi moraju pratiti pravila kojima se osigurava da strogost svih izrečenih sankcija odgovara težini pojedinog kažnjivog djela, pri čemu taj zahtjev proizlazi ne samo iz članka 52. stavka 1. Povelje nego i iz načela proporcionalnosti kazni predviđenog njezinim člankom 49. stavkom 3. Ta pravila moraju predviđati obvezu nadležnih tijela da u slučaju izricanja druge sankcije osiguraju da strogost svih izrečenih sankcija ne nadilazi težinu utvrđenog kažnjivog djela” (presuda od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 55.).
- 34 Suprotno tomu, u drugoj presudi donesenoj istoga dana, Sud je smatrao da talijanski propis u području manipuliranja tržištem ne osigurava da je strogost svih izrečenih sankcija ograničena na ono što je krajnje nužno s obzirom na težinu konkretnog kaznenog djela (presuda od 20. ožujka 2018., Garlsson Real Estate i dr., C-537/16, EU:C:2018:193). Tako je istaknuo da taj propis samo predviđa da, kad su za iste radnje izrečene novčana kaznena sankcija i novčana upravna sankcija kaznene naravi, naplata prve ograničava se samo na dio koji prelazi iznos druge i da taj propis uređuje samo kumuliranje novčanih kazni, ali ne i kumuliranje novčane upravne sankcije kaznene prirode i kazne zatvora (točka 60.).
- 35 Žalitelj u kasacijskom postupku prigovara couru d’appel (Žalbeni sud) da nije provjerio je li teret koji proizlazi iz svih sankcija koje su mu izrečene pretjeran u odnosu na predmetno kazneno djelo, što podrazumijeva da se prvo upita ispunjava li francuski propis uvjet proporcionalnosti kumuliranja kaznenih i poreznih sankcija *in abstracto*.
- 36 Valja istaknuti da se, s jedne strane, u skladu s uvjetom tumačenja koji je iznio Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće), francuskim propisom ograničavaju kazneni postupci na kaznena djela određene težine, za koja je nacionalni zakonodavac, osim novčane kazne, osobito predvidio kaznu zatvora.
- 37 S druge strane, u skladu s drugim uvjetom tumačenja koji je iznio Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće), mogućnost kumuliranja sankcija ograničava nemogućnost prekoračenja najvećeg iznosa jedne od kazni koje se mogu primijeniti. Međutim, to se pravilo odnosi samo na sankcije iste prirode, odnosno novčane sankcije.

38 U tim se okolnostima ne može tvrditi da je pravilna primjena prava Unije toliko očita da ne ostavlja prostora nikakvoj razumnoj sumnji.

5. Prethodna pitanja

39 Sudu treba uputiti sljedeća pitanja:

1. Ispunjavaju li nacionalna pravila kao što su ona prethodno opisana zahtjev jasnoće i predvidljivosti okolnosti u kojima prikrivanja u prijavi dugovanog PDV-a mogu biti predmet kumuliranja progona i sankcija kaznene prirode?

2. Ispunjavaju li nacionalna pravila kao što su ona prethodno opisana zahtjev nužnosti i proporcionalnosti kumuliranja takvih sankcija?

RADNI DOKUMENT