

Vec C-570/20

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

28. október 2020

Vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania:

Cour de cassation

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

21. október 2020

Navrhovateľ v konaní o kasačnom opravnom prostriedku:

BV

Odporca v konaní o kasačnom opravnom prostriedku:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

1. Predmet sporu a údaje o spore:

- 1 BV vykonával povolanie audítora do 14. júna 2011. V nadväznosti na kontroly v rokoch 2009, 2010 a 2011 podala daňová správa 10. marca 2014 trestné oznámenie za účtovné nezrovnalosti a podvody v súvislosti s daňou z príjmu a DPH, a to najmä zatajovaním príjmov na účely nepriznania sumy DPH vo výške 82 507 eur.
- 2 Rozsudkom z 23. júna 2017 Tribunal correctionnel d'Annecy (Trestný súd Annecy, Francúzsko) odsúdil BV na dvanásť mesiacov odňatia slobody, a to najmä za podvodné odpočítanie transakcií pri stanovení a čiastočnom alebo úplnom platení DPH v období od 1. januára 2010 do 14. júna 2011.
- 3 Na Cour d'appel de Chambéry (Odvolací súd Chambéry, Francúzsko) sa BV domáhal oslobodenia z dôvodu, že jeho odsúdenie porušuje zásadu *ne bis in idem* zaručenú v článku 50 Charty základných práv Európskej únie. Uviedol, že za rovnaké činy už bolo voči nemu vedené konanie o dodatočnom platobnom výmere, v ktorom mu boli uložené daňové penále vo výške 40 % nepriznaných daní. Podľa BV je celková prísnosť represívneho systému neprimeraná.
- 4 Rozsudkom z 13. februára 2019 Cour d'appel de Chambéry (Odvolací súd Chambéry) vylúčil uplatnenie zásady *ne bis in idem* z dôvodu, že:
 - článok 1741 Code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník, Francúzsko) umožňuje kumuláciu trestných a daňových sankcií vyplývajúcich z trestného a správneho konania, ktoré sú navzájom nezávislé a sledujú rôzne ciele a účely,
 - toto ustanovenie je v súlade s článkom 50 Charty, keďže Conseil constitutionnel (Ústavná rada, Francúzsko) spresnila jeho rozsah, keď uviedla, že:
 - sa vzťahuje iba na najzávažnejšie prípady podvodného zatajovania súm podliehajúcich daní, pričom táto *závažnosť* môže vyplývať z výšky nezaplatených daní, povahy skutkov obvinenej osoby a okolností ich spáchania a
 - celková výška sankcií, ktoré budú prípadne uložené, nesmie v súlade so zásadou *proportionalita* presiahnuť najvyššiu hornú hranicu niektorej z hroziacich sankcií.
- 5 Cour d'appel de Chambéry (Odvolací súd Chambéry) potvrdil výroky o vine v rozsudku a odsúdil BV na 18 mesiacov odňatia slobody.

- 6 Dňa 15. februára 2019 podal BV kasačný opravný prostriedok na Cour de cassation (Kasačný súd, Francúzsko).

2. Dotknuté ustanovenia:

A. Právo Únie

Charta základných práv Európskej únie

- 7 Článok 50 s názvom „Právo nebyť stíhaný alebo potrestaný v trestnom konaní dvakrát za ten istý trestný čin“ znie takto:

„Nikoho nemožno stíhať alebo potrestať v trestnom konaní za trestný čin, za ktorý už bol v rámci Únie oslobodený alebo odsúdený konečným rozsudkom v súlade so zákonom.“

- 8 Článok 52 spresňuje rozsah zaručených práv takto:

„1. Akékoľvek obmedzenie výkonu práv a slobôd uznaných v tejto charte musí byť ustanovené zákonom a rešpektovať podstatu týchto práv a slobôd. Za predpokladu dodržiavania zásady proporcionality možno tieto práva a slobody obmedziť len vtedy, ak je to nevyhnutné a skutočne to zodpovedá cieľom všeobecného záujmu, ktoré sú uznané Úniou, alebo ak je to potrebné na ochranu práv a slobôd iných.“

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

- 9 Článok 273 stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

B. Francúzske právo

Všeobecný daňový zákonník

- 10 Článok 1729 ukladá za nepresnosti alebo opomenutia týkajúce sa daňového priznania daňové sankcie vo forme penále vo výške od 40 do 80 % nepriznanej dane.

- 11 Článok 1741, v znení uplatniteľnom vo veci samej a vyplývajúcom zo zákona č. 2010-1658 z 29. decembra 2010, trestne stíha a sankcionuje prečin daňového podvodu, za ktorý možno bez ohľadu na príslušné daňové sankcie uložiť pokutu vo výške 37 500 eur a trest odňatia slobody na päť rokov.

Judikatúra Conseil constitutionnel (Ústavná rada)

- 12 Conseil constitutionnel (Ústavná rada) vyhlásila, že kumulácia stíhaní a trestných a daňových sankcií v prípade zatajovania súm podliehajúcich zdaneniu je – podobne ako v prípade opomenutia podať daňové priznanie – v súlade so zásadami nevyhnutnosti a proporcionality trestných činov a trestov.

- 13 Conseil constitutionnel (Ústavná rada) konštatovala, že trestné a daňové konania sa navzájom dopĺňajú:

„...ustanovenia článku 1729 spoločne s napadnutými ustanoveniami článku 1741 umožňujú zabezpečiť ochranu finančných záujmov štátu a rovnakého zdaňovania tým, že sledujú spoločné účely, ktoré sú odrádzajúce a zároveň represívne. Vymáhanie potrebného verejného príspevku a cieľ boja proti daňovým podvodom odôvodňujú zavedenie doplňujúcich konaní v najzávažnejších prípadoch podvodov. Ku kontrolám, na základe ktorých daňová správa uplatňuje peňažné sankcie, sa teda môžu pridať trestné stíhanie za podmienok a v súlade s postupmi ustanovenými zákonom.“

- 14 Conseil constitutionnel (Ústavná rada) však vydala tri výhrady výkladu, ktoré obmedzujú túto kumuláciu:

- daňovník, ktorý bol z vecného dôvodu oslobodený od dane právoplatným rozhodnutím súdu, nemôže byť odsúdený v trestnom konaní za daňový podvod (prvá výhrada),
- článok 1741 Všeobecného daňového zákonníka, ktorý sankcionuje daňové podvody, sa vzťahuje iba na najzávažnejšie prípady podvodného zatajovania súm podliehajúcich dani alebo opomenutí pri vykazovaní dane, pričom táto závažnosť môže vyplývať z výšky nezaplatených daní, povahy skutkov obvinenej osoby a okolností ich spáchania (druhá výhrada),
- ak sa začnú dve konania, ktoré môžu viesť ku kumulácii sankcií, zo zásady proporcionality vyplýva, že celková výška sankcií, ktoré budú prípadne uložené, nesmie v žiadnom prípade presiahnuť najvyššiu hornú hranicu niektorých z hroziacich sankcií (tretia výhrada).

Judikatúra Cour de cassation (Kasačný súd)

- 15 Pokiaľ ide o druhú výhradu týkajúcu sa závažnosti činov, ktorá môže odôvodniť trestný postih popri správnom postihu, Cour de cassation (Kasačný súd) spresnil podmienky jej uplatňovania takto:

„Ak osoba obvinená z daňového podvodu preukáže, že za rovnaké činy jej bola uložená daňová sankcia, je úlohou trestného súdu, aby po tom, čo vymedzil základné znaky tohto trestného činu z hľadiska článku 1741 Všeobecného daňového zákonníka, overil ešte pred samotným uložením trestných sankcií, či skutky, ktoré sa jej dávajú za vinu, predstavujú mieru závažnosti, ktorá by mohla odôvodniť doplňujúci trestný postih. Súd musí svoje rozhodnutie odôvodniť, pričom závažnosť môže vyplývať z výšky nezaplatených daní, povahy skutkov obvinenej osoby a okolností ich spáchania, najmä tých, ktoré predstavujú priťažujúce okolnosti. Ak sa nepotvrdí takáto miera závažnosti, súd nemôže pristúpiť k odsúdeniu.“

16 Z rozsudkov Cour de cassation (Kasačný súd) možno vyvodiť skutkové okolnosti, ktoré sa považujú za charakteristické pre kritériá stanovené Conseil constitutionnel (Ústavná rada), a to najmä opakované opomenutia pri vykazovaní dane v priebehu dlhšej doby napriek niekoľkým výzvam, postavenie voleného zástupcu štátu jedného z obžalovaných, využitie sprostredkovateľov usadených v zahraničí, výška nezaplatených daní.

17 Pokiaľ ide o tretiu výhradu týkajúcu sa kumulácie trestných a daňových sankcií, Cour de cassation (Kasačný súd) tiež spresnil podmienky jej uplatňovania takto:

„Ak obvinená osoba preukáže, že za rovnaké činy jej bola právoplatne uložená daňová sankcia, trestný súd je povinný zabezpečiť splnenie požiadavky proporcionality iba vtedy, ak uloží rovnaký druh trestu.“

18 Z toho podľa Cour de cassation (Kasačný súd) vyplýva, že nie je v rozpore zo zásadou proporcionality, ak súdy odsúdia obvineného, ktorému boli právoplatne uložené daňové penále, na podmienený trest odňatia slobody bez uloženia peňažného trestu (vyššie uvedené rozsudky).

19 Výhrada výkladu sa totiž môže týkať len sankcií rovnakej povahy, pretože jej vykonanie predpokladá, že súd, ktorý rozhodne ako posledný, bude mať možnosť porovnať horné hranice hroziacich trestných a daňových sankcií s cieľom určiť maximálnu výšku, ktorá bude predstavovať strop.

3. Stanovisko navrhovateľa v konaní o kasačnom opravnom prostriedku:

20 Navrhovateľ vytýka odvolaciemu súdu, že na jednej strane porušil článok 50 Charty základných práv tým, že odmietol neuplatňovať článok 1741 Všeobecného daňového zákonníka, ktorého ustanovenia nie sú vzhľadom na výklad Conseil constitutionnel (Ústavná rada) jasné ani presné, a na druhej strane, že sa nepresvedčil, či bremeno vyplývajúce zo všetkých sankcií, ktoré boli navrhovateľovi uložené, nie je neprimerané vo vzťahu k vytýkaným nezrovnalostiam.

4. Posúdenie Cour de cassation (Kasačný súd):

- 21 Podľa Súdneho dvora, keďže cieľom správnych sankcií uložených vnútroštátnymi daňovými orgánmi a trestných konaní pre porušenia v oblasti DPH je zaručiť riadny výber DPH a predchádzať daňovým podvodom, predstavujú vykonanie článkov 2 a 273 smernice 2006/112, ako aj článku 325 ZFEÚ, a teda práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty, a preto musia rešpektovať základné právo zaručené v článku 50 Charty (pozri rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105).
- 22 Súdny dvor tiež rozhodol, že obmedzenie zásady *ne bis in idem* zaručenej článkom 50 Charty môže byť odôvodnené na základe jej článku 52 ods. 1 (pozri rozsudok z 27. mája 2014, Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).
- 23 V rozsudku z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, Súdny dvor rozhodol takto:
- „1. Článok 50 Charty základných práv Európskej únie sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej možno voči určitej osobe začať trestné stíhanie za nezaplatenie splatnej dane z pridanej hodnoty v zákonných lehotách, hoci tejto osobe už bola za rovnaké skutky právoplatne uložená správna sankcia trestnej povahy v zmysle tohto článku 50, za podmienky, že táto právna úprava:
- sleduje cieľ všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodňovať takúto kumuláciu stíhaní a sankcií, a to boj proti porušeniam v oblasti dane z pridanej hodnoty, pričom tieto stíhanie a tieto sankcie musia mať komplementárne ciele,
 - obsahuje pravidlá zabezpečujúce koordináciu obmedzujúcu na to, čo je prísne nevyhnutné, dodatočné bremeno, ktoré pre dotknuté osoby vyplýva zo súbehu týchto konaní a
 - stanovuje pravidlá, ktoré umožňujú zabezpečiť, aby prísnosť všetkých uložených sankcií bola obmedzená na to, čo je prísne nevyhnutné, vo vzťahu k závažnosti predmetného porušenia.
2. Vnútroštátnemu súdu prislúcha zabezpečiť, vzhľadom na všetky okolnosti konania vo veci samej, aby bremeno vyplývajúce konkrétne pre dotknutú osobu z uplatňovania vnútroštátnej právnej úpravy, ktorej sa týka konanie vo veci samej, a z kumulácie stíhaní a sankcií, ktorú táto vnútroštátna právna úprava umožňuje, nebolo neprimerané závažnosti spáchaného porušenia.“
- 24 Je nesporné, že predmetná právna úprava je zameraná najmä na boj proti porušeniam v oblasti DPH s cieľom zabezpečiť výber splatnej DPH v plnej výške, a teda zodpovedá cieľu všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodňovať kumuláciu stíhaní a sankcií trestnej povahy, ktoré sledujú navzájom sa dopĺňajúce ciele.

- 25 V prvom rade, podľa Súdneho dvora možno zásadu *ne bis in idem* obmedziť len vtedy, ak je to nevyhnutné, pričom na tento účel treba „stanoviť jasné a presné pravidlá umožňujúce osobe podliehajúcej súdnej právomoci predvídať, ktoré úkony a opomenutia môžu byť predmetom takejto kumulácie stíhaní a sankcií“ (rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 49).
- 26 V tomto rozsudku Súdny dvor konštatoval, že talianska právna úprava „jasne a presne stanovuje, za akých okolností môže nezaplatenie splatnej DPH byť predmetom kumulácie stíhaní a sankcií trestnoprávnej povahy“. Rovnako uviedol, že táto právna úprava stanovuje „podmienky, za ktorých je nezaplatenie splatnej DPH v zákonných lehotách dôvodom na uloženie správnej sankcie trestnej povahy... a také opomenutie, pokiaľ súvisí s ročným daňovým priznaním týkajúcim sa sumy DPH vyššej než 50000 eur, je predmetom trestu odňatia slobody na šesť mesiacov až dva roky“ (rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, body 50 a 51).
- 27 Podľa navrhovateľa v konaní o kasačnom opravnom prostriedku francúzska právna úprava nespĺňa podmienku jasnosti a predvídateľnosti kumulácie trestného konania a daňového konania.
- 28 Na jednej strane je potrebné poznamenať, že vyššie uvedené články 1741 a 1729 Všeobecného daňového zákonníka presne vymedzujú skutky alebo opomenutia, ktoré môžu byť predmetom stíhaní a trestných a daňových sankcií.
- 29 Na druhej strane, v súlade s výhradou výkladu vydanou Conseil constitutionnel (Ústavná rada) je možnosť trestne odsúdiť daňovníka, ktorému už bola uložená daňová sankcia, obmedzená na prípady najzávažnejšieho zatajovania alebo podvodného opomenutia pri vykazovaní dane. Táto závažnosť môže vyplývať z výšky nezaplatených daní, povahy skutkov obvinenej osoby a okolností ich spáchania.
- 30 Judikatúra Cour de cassation (Kasačný súd) okrem toho určila skutkové okolnosti, ktoré umožňujú spresniť podmienky uplatňovania týchto kritérií. V tejto judikatúre sa tiež uvádza, že príťažujúce okolnosti uvedené v článku 1741 Všeobecného daňového zákonníka môžu kvalifikovať toto kritérium závažnosti.
- 31 Nevyhnutná podmienka závažnosti daňových podvodov však nevyplýva iba z výšky nezaplatenej dane, ale môže zohľadniť aj ďalšie okolnosti súvisiace s povahou a kontextom konania dotknutej osoby.
- 32 Za týchto okolností nemožno tvrdiť, že správne uplatnenie práva Únie je tak jasné, že tu nie je priestor na žiadne dôvodné pochybnosti.
- 33 V druhom rade, podľa Súdneho dvora „kumulácia sankcií trestnoprávnej povahy musí byť spojená s pravidlami umožňujúcimi zabezpečiť, že prísnosť všetkých uložených sankcií zodpovedá závažnosti dotknutého porušenia, keďže takáto požiadavka vyplýva nielen z článku 52 ods. 1 Charty, ale aj zo zásady primeranosti trestov zakotvenej v jej článku 49 ods. 3 Tieto pravidlá musia

stanoviť povinnosť príslušných orgánov v prípade uloženia druhej sankcie dbať o to, aby prísnosť všetkých uložených sankcií neprekračovala závažnosť konštatovaného porušenia“ (rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 55).

- 34 Naopak v inom rozsudku vyhlásenom v ten istý deň Súdny dvor konštatoval, že talianska právna úprava v oblasti manipulácií s trhom nezaručuje, aby prísnosť všetkých uložených sankcií bola obmedzená na to, čo je prísne nevyhnutné vo vzťahu k závažnosti predmetného porušenia (rozsudok z 20. marca 2018, Garlsson Real Estate a i., C-537/16, EU:C:2018:193). Súdny dvor poznamenal, že táto právna úprava stanovuje iba to, že ak sa za ten istý skutok uložil peňažný trest a peňažná správna sankcia trestnej povahy, vymáhanie peňažného trestu sa obmedzuje na časť prekračujúcu sumu peňažnej správnej sankcie a že sa táto právna úprava zameriava len na kumuláciu peňažných trestov a nie kumuláciu peňažnej správnej sankcie trestnej povahy a trestu odňatia slobody (bod 60).
- 35 Navrhovateľ v konaní o kasačnom opravnom prostriedku vytyka odvolaciemu súdu, že sa nepresvedčil, či bremeno vyplývajúce zo všetkých sankcií, ktoré boli navrhovateľovi uložené, nie je neprimerané vo vzťahu k dotknutému porušeniu, čo znamená vopred si položiť otázku, či francúzska právna úprava *in abstracto* spĺňa podmienku proporcionality kumulácie trestných a daňových sankcií.
- 36 Treba poznamenať, že na jednej strane francúzska právna úprava na základe výhrady výkladu vydané Conseil constitutionnel (Ústavná rada) obmedzuje trestné stíhanie na porušenia určitej závažnosti, pre ktoré vnútroštátny zákonodarca stanovil okrem peňažného trestu najmä trest odňatia slobody.
- 37 Na druhej strane, v súlade s ďalšou výhradou výkladu vydanou Conseil constitutionnel (Ústavná rada) je možnosť kumulovať sankcie obmedzená tak, že nesmie presiahnuť najvyššiu hornú hranicu niektorej z hroziacich sankcií. Toto pravidlo sa však týka iba sankcií rovnakej povahy, konkrétne peňažných sankcií.
- 38 Za týchto okolností nemožno tvrdiť, že správne uplatnenie práva Únie je tak jasné, že tu nie je priestor na žiadne dôvodné pochybnosti.

5. Prejudiciálne otázky:

- 39 Súdnemu dvoru treba položiť tieto otázky:
1. Spĺňajú vnútroštátne predpisy, ktoré sú opísané vyššie v tomto návrhu, podmienku jasnosti a predvídateľnosti okolností, za ktorých môže byť zatajovanie pri vykazovaní splatnej DPH predmetom kumulácie stíhaní a sankcií trestnej povahy?
 2. Spĺňajú vnútroštátne predpisy, ktoré sú opísané vyššie v tomto návrhu, podmienku nevyhnutnosti a proporcionality kumulácie takýchto sankcií?