



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

5. travnja 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 2. i 273. – Nacionalno zakonodavstvo koje predviđa upravnu kaznu i kaznenopravnu sankciju za isto djelo koje se odnosi na neplaćanje poreza na dodanu vrijednost – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Članak 50. – Načelo ne bis in idem – Istovjetnost optužene ili kažnjene osobe – Nepostojanje“

U spojenim predmetima C-217/15 i C-350/15,

povodom dvaju zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je uputio Tribunale di Santa Maria Capua Vetere (sud u Santa Mariji Capui Vetere, Italija), odlukama od 23. travnja i 23. lipnja 2015., koje je Sud zaprimio 11. svibnja i 10. srpnja 2015., u kaznenim postupcima protiv

Massima Orsija (C-217/15),

Luciana Baldettija (C-350/15),

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz (izvjestitelj), predsjednik vijeća, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: V. Giacobbo-Peyronnel, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 8. rujna 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za M. Orsija, V. Di Vaio, avvocato,
- za L. Baldettija, V. Di Vaio i V. D'Amore, avvocati,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. Galluzza, avvocato dello Stato,
- za češku vladu, J. Vlácil i M. Smolek, u svojstvu agenata,
- za francusku vladu, G. de Bergues, D. Colas i F. X. Bréchet kao i E. de Moustier i S. Ghiandoni, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, F. Tomat i M. Owsiany-Hornung kao i H. Krämer, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: talijanski

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 12. siječnja 2017.,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje članka 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja) i članka 4. Protokola br. 7 uz Europsku konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, potpisanu u Rimu 4. studenoga 1950. (u daljnjem tekstu: EKLJP).
- 2 Ti zahtjevi podneseni su u okviru dvaju kaznenih postupaka od kojih je prvi pokrenut protiv Massima Orsija, a drugi protiv Luciana Baldettija, zbog kaznenih djela koja su navodno počinili u području poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

EKLJP

- 3 Članak 4. Protokola br. 7 uz EKLJP, naslovljen „Pravo da se ne bude dva puta suđen ili kažnjen u istoj stvari”, određuje:

„1. Nikome se ne može ponovno suditi niti ga se može kazniti u kaznenom postupku iste države za kazneno djelo za koje je već pravomoćno oslobođen ili osuđen u skladu sa zakonom i kaznenim postupkom te države.

2. Odredbe prethodnoga stavka ne sprječavaju ponovno razmatranje slučaja u skladu sa zakonom i kaznenim postupkom dotične države ako postoje dokazi o novim ili novootkrivenim činjenicama, ili ako je u prethodnom postupku došlo do bitnih povreda koje su mogle utjecati na rješenje slučaja.

3. Ovaj se članak ne može derogirati na temelju članka 15. Konvencije.”

Pravo Unije

- 4 Članak 2. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), određuje transakcije koje se oporezuju PDV-om.

- 5 U skladu s člankom 273. te direktive:

„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.

[...]”

Talijansko pravo

- 6 Članak 13. stavak 1. Decreto legislativo n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Uredba sa zakonskom snagom br. 471 o reformi nekaznenih poreznih sankcija u području izravnih poreza, poreza na dodanu vrijednost i ubiranja poreza, u skladu s člankom 3. stavkom 133. točkom (q) Zakona br. 662 od 23. prosinca 1996.), od 18. prosinca 1997. (redovni dodatak GURI-ju br. 5 od 8. siječnja 1998.), glasi kako slijedi:

„Svaka osoba koja u propisanim rokovima u cijelosti ili djelomično ne isplati predumove, periodična plaćanja, izjednačene ili izravnane iznose poreza koji proizlaze iz prijave, pri čemu se u tim primjerima odbija iznos periodičnih plaćanja i predumova, čak i ako oni nisu bili plaćeni, podliježe upravnoj kazni u visini od 30 % svakog neplaćenog iznosa čak i kada se, nakon ispravka materijalnih pogrešaka ili izračuna koji su ustanovljeni prilikom kontrole godišnje prijave, utvrdi da je porez viši ili da je višak koji se može odbiti niži. [...]”

- 7 Članak 10.a Decreto legislativo n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (Uredba sa zakonskom snagom br. 74 o kaznenim djelima u području izravnih poreza i poreza na dodanu vrijednost na temelju članka 9. Zakona od 25. lipnja 1999., br. 205), od 10. ožujka 2000. (GURI br. 76 od 31. ožujka 2000., str. 4., u daljnjem tekstu: Uredba sa zakonskom snagom br. 74/2000) određuje:

„Osoba koja u roku za podnošenje godišnje porezne prijave poreznog platca ne plati porez po odbitku dugovan na temelju potvrde izdane poreznim placima kaznit će se kaznom zatvora u trajanju od šest mjeseci do dvije godine ako je taj iznos veći od pedeset tisuća eura za svako porezno razdoblje.”

- 8 Članak 10.b te uredbe sa zakonskom snagom, naslovljen „Izbjegavanje plaćanja PDV-a”, propisuje sljedeće:

„Odredba iz članka 10.a se u okviru u njoj predviđenih granica primjenjuje i na svaku osobu koja ne plati porez na dodanu vrijednost koji duguje na temelju godišnje prijave unutar propisanog roka utvrđenog za plaćanje preduma koji se odnosi na naredno porezno razdoblje.”

Glavni postupci i prethodno pitanje

- 9 Tijekom poreznih razdoblja o kojima je riječ u glavnom postupku M. Orsi je bio pravni zastupnik društva S. A. COM Servizi Ambiente e Commercio Srl, a L. Baldetti je bio pravni zastupnik društva Evoluzione Maglia Srl.
- 10 Protiv M. Orsija i L. Baldettija pokrenuti su postupci pred Tribunaleom di Santa Maria Capua Vetere (sud u Santa Mariji Capui Vetere, Italija), zbog kaznenog djela kažnjivog na temelju članka 10.b Uredbe sa zakonskom snagom br. 74/2000, u vezi s njezinim člankom 10.a, zbog toga što oni kao pravni zastupnici tih društava nisu u zakonski određenim rokovima platili PDV koji je bio dugovan na temelju godišnje porezne prijave za porezna razdoblja o kojima je riječ u glavnom postupku. Iznos neplaćenog PDV-a je u svakom od tih dvaju slučajeva prelazio milijun eura.
- 11 Ti kazneni postupci pokrenuti su nakon što je Agenzia delle Entrate (porezna uprava) podnijela kaznenu prijavu Procura della Repubblica (državno odvjetništvo). Tijekom navedenih kaznenih postupaka naloženo je privremeno oduzimanje imovine M. Orsija i M. Baldettija te su obojica protiv toga podnijeli zahtjev za preispitivanje te odluke.

- 12 Prije pokretanja navedenih kaznenih postupaka porezna je uprava u odnosu na iznose PDV-a o kojima je riječ u glavnom postupku provela porezni nadzor kojim nije samo naložila plaćanje poreznog duga, nego je i izrekla novčanu poreznu kaznu društvu S. A. COM Servizi Ambiente e Commercio et Evoluzione Maglia u iznosu od 30 % od dugovane svote PDV-a. Nakon transakcije koja se odnosila na te mjere poreznog nadzora, protiv njih nije bila podnesena žalba te su one postale konačne.
- 13 U tim je okolnostima Tribunale di Santa Maria Capua Vetere (Sud u Santa Mariji Capui Vetere) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li, u smislu članka 4. Protokola br. 7 EKLJP-a i članka 50. Povelje, u skladu s pravom Unije odredba iz članka 10.b Uredbe sa zakonskom snagom br. 74/2000 jer dopušta ispitivanje kaznene odgovornosti osobe u odnosu na koju je zbog istog djela (neplaćanje PDV-a) državna porezna uprava već donijela konačnu odluku o poreznom nadzoru na temelju koje joj je izrekla upravnu kaznu [...]?”

O prethodnom pitanju

- 14 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 50. Povelje i članak 4. Protokola br. 7 uz EKLJP tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koje dopušta pokretanje kaznenog postupka zbog neplaćanja PDV-a nakon izricanja konačne porezne kazne za isto djelo.
- 15 Budući da se sud koji je uputio zahtjev poziva ne samo na članak 50. Povelje, nego i na članak 4. Protokola br. 7 uz EKLJP, valja podsjetiti da – iako temeljna prava iz EKLJP-a kao opća načela predstavljaju dio pravnog poretka Unije, a što potvrđuje i članak 6. stavak 3. UEU-a, te iako članak 52. stavak 3. Povelje određuje da u njoj sadržana prava koja odgovaraju pravima sadržanima u EKLJP-u imaju jednako značenje i opseg primjene kao i ona iz spomenute konvencije – navedena konvencija nije pravni instrument koji formalno predstavlja dio pravnog poretka Unije jer joj Unija nije pristupila (presude od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 44. i od 15. veljače 2016., N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, t. 45. i navedena sudska praksa). Dakle, prethodno pitanje treba ispitati samo s obzirom na temeljna prava zajamčena Poveljom (vidjeti u tom smislu presude od 28. srpnja 2016., Conseil des ministres, C-543/14, EU:C:2016:605, t. 23. i navedenu sudsku praksu kao i od 6. listopada 2016., Paoletti i dr., C-218/15, EU:C:2016:748, t. 22.).
- 16 Kad je riječ o članku 50. Povelje, valja istaknuti da porezne kazne i kazneni postupci čiji su predmet kaznena djela u području PDV-a i čiji je cilj osiguranje pravilne naplate tog poreza te sprječavanje utaje, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, predstavljaju provedbu članaka 2. i 273. Direktive 2006/112 kao i članka 325. UFEU-a te stoga i prava Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje (vidjeti u tom smislu presude od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 24. do 27. i od 8. rujna 2015., Taricco i dr., C-105/14, EU:C:2015:555, t. 49., 52. i 53.). Stoga odredbe nacionalnog prava koje uređuju kaznene postupke čiji su predmet kaznena djela u području PDV-a, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, ulaze u područje primjene članka 50. Povelje.
- 17 Kao što to ističe nezavisni odvjetnik u točki 32. svojega mišljenja, primjena načela *ne bis in idem*, koje je zajamčeno člankom 50. Povelje, pretpostavlja kao prvo da se na jednu te istu osobu odnose predmetne izrečene sankcije odnosno predmetni kazneni postupci.
- 18 Naime, iz samog teksta tog članka, u skladu s kojim se „[n]ikome [...] 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”, proizlazi da on zabranjuje ponovno suđenje u kaznenom postupku istoj osobi ili ponovno kažnjavanje u kaznenom postupku iste osobe za isto kazneno djelo.

- 19 Ovo tumačenje članka 50. Povelje potvrđuju Objašnjenja koja se odnose na Povelju Europske unije o temeljnim pravima (SL 2007., C 303, str. 17.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 7., str. 120.), koja treba uzeti u obzir radi njezina tumačenja (vidjeti u tom smislu presudu od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 20.). Kad je riječ o tom članku, ta objašnjenja se odnose na sudsku praksu Suda o načelu *ne bis in idem*, kako je ono priznato kao opće načelo prava Unije prije stupanja na snagu Povelje. U skladu s tom sudskom praksom, to načelo se u svakom slučaju ne može povrijediti ako ista osoba nije ponovno kažnjena za isto nezakonito ponašanje (vidjeti u tom smislu osobito presude od 7. siječnja 2004., Aalborg Portland i dr./Komisija, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P i C-219/00 P, EU:C:2004:6, t. 338. i od 18. prosinca 2008., Coop de France bétail et viande i dr./Komisija, C-101/07 P i C-110/07 P, EU:C:2008:741, t. 127.).
- 20 Sud je potvrdio navedenu sudsku praksu nakon stupanja na snagu Povelje (vidjeti u tom smislu presudu od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 34.).
- 21 U predmetnom slučaju, iz informacija sadržanih u odlukama kojima se upućuje prethodno pitanje, a koje su potvrđene određenim elementima spisa kojim raspolaže Sud te izjavama talijanske vlade na raspravi pred tim sudom, proizlazi da su porezne kazne o kojima je riječ u glavnom postupku izrečene dvama društvima koja su pravne osobe, odnosno društvima S. A. COM Servizi Ambiente e Commercio i Evoluzione Maglia, dok su kazneni postupci pokrenuti protiv M. Orsija i M. Baldettija, koji su fizičke osobe.
- 22 Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 36. svojega mišljenja, stoga se u dvama kaznenim postupcima o kojima je riječ u glavnom postupku novčana porezna kazna i kazneni postupak odnose na različite osobe, odnosno u predmetu C-217/15, S. A. COM na društvo Servizi Ambiente e Commercio, kojemu je izrečena porezna kazna i na M. Orsija, protiv kojeg je pokrenut kazneni postupak, a u predmetu C-350/15, na društvo Evoluzione Maglia, kojemu je izrečena porezna kazna i na M. Baldettija, protiv kojeg je pokrenut kazneni postupak, pa se čini da nije ispunjen uvjet primjene načela *ne bis in idem*, u skladu s kojim predmetne sankcije trebaju biti izrečene istoj osobi protiv koje je pokrenut predmetni kazneni postupak, provjera čega je ipak na sudu koji je uputio zahtjev.
- 23 S tim u vezi, okolnost da su protiv M. Orsija i L. Baldettija pokrenuti kazneni postupci zbog djela koje su počinili kao pravni zastupnici društava kojima su izrečene novčane porezne kazne ne može dovesti u pitanje zaključak sadržan u prethodnoj točki.
- 24 Konačno, na temelju članka 52. stavka 3. Povelje, s obzirom na to da njezin članak 50. sadržava pravo koje odgovara onomu iz članka 4. Protokola br. 7 uz EKLJP, valja osigurati da gore navedeno tumačenje njezina članka 50. ne narušava razinu zaštite koju jamči EKLJP (vidjeti analogijom presudu od 15. veljače 2016., N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, t. 77.).
- 25 Međutim, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Europskog suda za ljudska prava, izricanje kako poreznih tako i kaznenopravnih sankcija ne predstavlja uvijek povredu članka 4. Protokola 7. uz EKLJP, ako se predmetne sankcije odnose na fizičke ili pravne osobe čije su pravne osobnosti različite (Cour EDH, 20. svibnja 2014., Pirttimäki protiv Finske, CE:ECHR:2014:0520JUD00353211, t. 51.).
- 26 Budući da u postupcima o kojima je riječ u glavnom postupku nije ispunjen uvjet, u skladu s kojim predmetne sankcije trebaju biti izrečene istoj osobi protiv koje je pokrenut predmetni kazneni postupak, nije potrebno ispitati druge uvjete primjene članka 50. Povelje.
- 27 Stoga na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 50. Povelje treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji dopušta pokretanje kaznenog postupka zbog neplaćanja PDV-a nakon izricanja konačne porezne kazne za isto djelo ako je ta kazna izrečena društvu koje je pravna osoba, a navedeni kazneni postupak je pokrenut protiv fizičke osobe.

Troškovi

- 28 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

Članak 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima valja tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji dopušta pokretanje kaznenog postupka zbog neplaćanja poreza na dodanu vrijednost nakon izricanja konačne porezne kazne za isto djelo ako je ta kazna izrečena društvu koje je pravna osoba, a navedeni kazneni postupak je pokrenut protiv fizičke osobe.

Potpisi