



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

20. ožujka 2018.*ⁱ

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Neplaćanje dugovanog PDV-a – Sankcije – Nacionalno zakonodavstvo koje za iste radnje predviđa upravnu i kaznenu sankciju – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Članak 50. – Načelo *ne bis in idem* – Kaznena narav upravne sankcije – Postojanje istog kažnjivog djela – Članak 52. stavak 1. – Ograničenje načela *ne bis in idem* – Pretpostavke”

U predmetu C-524/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunale di Bergamo (Sud u Bergamu, Italija), odlukom od 16. rujna 2015., koju je Sud zaprimio 1. listopada 2015., u kaznenom postupku protiv

Luce Mencija,

uz sudjelovanje

Procura della Repubblica,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, A. Tizzano, potpredsjednik, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, T. von Danwitz (izvjestitelj), A. Rosas i E. Levits, predsjednici vijeća, E. Juhász, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos i E. Regan, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: V. Giacobblo-Peyronnel, zatim R. Schiano, administrator,

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

uzimajući u obzir rješenje o ponovnom otvaranju usmenog postupka od 25. siječnja 2017. i nakon rasprave održane 30. svibnja 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za L. Mencija, G. Broglio, V. Meanti i I. Dioli, *avvocati*,

* Jezik postupka: talijanski

- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. Galluzzo, *avvocato dello Stato*,
- za češku vladu, M. Smolek i J. Vlácil, u svojstvu agenata,
- za njemačku vladu, T. Henze i D. Klebs, u svojstvu agenata,
- za Irsku, u početku E. Creedon, zatim M. Browne, G. Hodge i A. Joyce, u svojstvu agenata, uz asistenciju M. Gray, *barrister*,
- za francusku vladu, D. Colas, G. de Bergues, F.-X. Bréchet, S. Ghiandoni i E. de Moustier, u svojstvu agenata,
- za nizozemsku vladu, M. K. Bulterman i J. Langer, u svojstvu agenata,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, H. Krämer, M. Owsiany-Hornung i F. Tomat, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 12. rujna 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja) u vezi s člankom 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 Zahtjev je upućen u okviru kaznenog postupka pokrenutog protiv Luce Mencija zbog kaznenih djela iz područja 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 (Zakonodavna uredba 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.), u tekstu koji je bio na snazi u vrijeme kad su se dogodile činjenice iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba br. 471/97), glasio je kako slijedi:

„Svaka osoba koja u propisanim rokovima u cijelosti ili djelomično ne isplati predujmove, periodična plaćanja, izjednačene ili izravnane iznose poreza koji proizlaze iz prijave, pri čemu se u tim primjerima odbija iznos periodičnih plaćanja i predujmova, 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.*bis* stavak 1. 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 (Zakonodavna uredba br. 74 o novim pravilima za kaznena djela u području poreza na prihode 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 tekstu koji je bio na snazi u vrijeme kad su se dogodile činjenice iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba br. 74/2000), određivao je:

„Osoba koja u roku za podnošenje godišnje porezne prijave poreznog platca ne plati porez po odbitku dugovan na temelju te prijave ili potvrde izdane poreznim platcima 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 U članku 10.*ter* stavku 1. te zakonodavne uredbe, naslovljenom „Neplaćanje PDV-a”, u tekstu koji je bio na snazi u vrijeme kad su se dogodile činjenice iz glavnog postupka, navodilo se:

„Odredba iz članka 10.*bis* 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 predujma koji se odnosi na naredno porezno razdoblje.”

- 9 Članak 20. te zakonodavne uredbe, naslovljen „Odnos između kaznenog i poreznog postupka”, u stavku 1. previđa:

„Upravni postupak porezne kontrole radi utvrđivanja iznosa koji treba biti naplaćen te postupak pred poreznim sudom ne mogu se prekinuti za vrijeme trajanja kaznenog postupka čiji su predmet iste radnje ili radnje čije utvrđivanje je neophodno za okončanje postupka.”

- 10 Članak 21. iste zakonodavne uredbe, naslovljen „Upravne sankcije za kažnjiva djela koja se smatraju dijelom kaznenog prava”, u stavcima 1. i 2. određuje:

„1. Nadležno upravno tijelo u svakom slučaju izriče upravne sankcije za porezna kaznena djela upisana u registar kaznenih djela.

2. Te sankcije ne mogu se izvršiti protiv osoba koje nisu navedene u članku 19. stavku 2., osim u slučaju ako je kazneni postupak okončan odlukom o obustavi postupka ili neopozivom oslobađajućom odlukom ili odlukom kojom se odustaje od progona, formuliranom na način da se isključuje kažnjivost radnje kao kaznenog djela. U potonjem slučaju rokovi za naplatu teku od dana kad nadležnom upravnom tijelu bude dostavljena odluka o obustavi postupka, oslobađajuća odluka ili odluka kojom se odustaje od progona. Dostavu obavlja tajništvo suda koji je donio odluku.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 11 Protiv L. Mencija vodio se upravni postupak u kojemu mu se stavljalno na teret da je kao vlasnik istoimenog obrta propustio u zakonom propisanim rokovima platiti PDV na temelju godišnje prijave za poreznu godinu 2011. u ukupnom iznosu od 282 495,76 eura.
- 12 Taj je postupak doveo do odluke Amministrazione Finanziaria (Porezna uprava, Italija) kojom je to upravno tijelo L. Menciju naložilo plaćanje dugovanog iznosa PDV-a te mu je na temelju članka 13. stavka 1. Zakonodavne uredbe br. 471/97 izreklo upravnu sankciju u iznosu od 84 748,74 eura, što čini 30 % poreznog dugovanja. Ta odluka postala je konačna. Nakon što je prihvaćen zahtjev L. Mencija za obročno plaćanje, on je izvršio plaćanje prvih dospjelih iznosa.
- 13 Nakon konačnog zatvaranja tog upravnog postupka, protiv L. Mencija je zbog istih radnji pokrenut kazneni postupak pred Tribunale di Bergamo (Sud u Bergamu, Italija) na temelju optužnog prijedloga koji je podnijela Procura della Repubblica (Državno odvjetništvo, Italija) s obrazloženjem da navedeno propuštanje plaćanja PDV-a ima obilježja kaznenog djela propisanog i kažnjivog prema članku 10.*bis* stavku 1. i članku 10.*ter* stavku 1. Zakonodavne uredbe br. 74/2000.

- 14 Sud koji je uputio zahtjev navodi da se prema odredbama Zakonodavne uredbe br. 74/2000 kazneni i upravni postupak provode neovisno, a u nadležnosti su sudskih odnosno upravnih tijela. Nijedan od tih dvaju postupaka nije moguće prekinuti kako bi se sačekao ishod drugog postupka.
- 15 Taj sud dodaje da članak 21. stavak 2. navedene zakonodavne uredbe – prema kojem se upravne sankcije za porezna kažnjiva djela koje je izreklo nadležno upravno tijelo ne mogu izvršiti osim ako je kazneni postupak konačno okončan odlukom o obustavi postupka, oslobađajućom odlukom ili odlukom kojom se odustaje od progona, isključujući kažnjivost radnje kao kaznenog djela – ne priječi da se protiv osobe kao što je L. Menci vodi kazneni progon nakon što joj je konačno izrečena upravna sankcija.
- 16 U tim je okolnostima Tribunale di Bergamo (Sud u Bergamu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se odredbi članka 50. [Povelje], tumačenoj u svjetlu članka 4. Protokola br. 7 uz [EKLJP] i s njime povezane sudske prakse Europskog suda za ljudska prava, mogućnost vođenja kaznenog postupka predmet kojega je radnja (neplaćanje PDV-a) za koju je okrivljeniku već izrečena konačna upravna sankcija?”

O prethodnom pitanju

- 17 Sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u bitnome pita treba li članak 50. Povelje u vezi s člankom 4. Protokola br. 7 uz EKLJP tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis na temelju kojeg je protiv osobe moguće pokrenuti kazneni progon zbog propuštanja plaćanja dugovanog PDV-a u zakonskim rokovima, iako je toj osobi za iste radnje već izrečena konačna upravna sankcija.
- 18 Uvodno valja podsjetiti da, kada je riječ o PDV-u, među ostalim iz članka 2. i 273. Direktive 2006/112 u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a proizlazi da države članice imaju obvezu poduzimati sve zakonodavne i upravne mjere koje mogu osigurati cjelovitu naplatu dugovanog PDV-a na svojim državnim područjima te suzbijati prijevare (vidjeti u tom smislu presudu od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 25. i navedenu sudsku praksu).
- 19 Nadalje, članak 325. UFEU-a obvezuje države članice na borbu protiv nezakonitih djelovanja koja su usmjerena protiv financijskih interesa Europske unije putem učinkovitih i odvraćajućih mjera te, posebno, na poduzimanje istih mjera radi suzbijanja prijevare usmjerenih protiv financijskih interesa Unije kao što su mjere koje one poduzimaju radi suzbijanja prijevare usmjerenih protiv svojih vlastitih financijskih interesa. Financijski interesi Unije uključuju među ostalim i prihode od PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, t. 30. i 31. te navedenu sudsku praksu).
- 20 Kako bi se osigurala naplata svih navedenih prihoda i na taj način zaštitili financijski interesi Unije, države članice raspoložu slobodom izbora primjenjivih sankcija, koje mogu biti u obliku upravnih sankcija, kaznenih sankcija ili kombinacije tih dviju sankcija. Međutim, kaznene sankcije mogu biti nužne kako bi se na učinkovit i odvraćajući način borilo protiv određenih slučajeva teških prijevare vezanih uz PDV (vidjeti u tom smislu presudu od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, t. 33. i 34.).

- 21 Budući da im je cilj osiguravanje uredne naplate PDV-a i suzbijanje prijevара, upravne sankcije koje izriču nacionalna porezna tijela i kazneni postupci koji se pokreću za kaznena djela u području PDV-a, poput onih iz glavnog postupka, 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 (vidjeti u tom smislu presude od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 27., te od 5. travnja 2017., Orsi i Baldetti, C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264, t. 16.). Te sankcije moraju dakle poštovati temeljno pravo zajamčeno člankom 50. Povelje.
- 22 Nadalje, iako temeljna prava iz EKLJP-a kao opća načela predstavljaju dio pravnog poretka Unije, 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).
- 23 Objašnjenja koja se odnose na članak 52. Povelje navode da je namjena stavka 3. tog članka osiguranje potrebne sukladnosti između Povelje i EKLJP-a, „bez štetnog učinka na autonomiju prava Unije i Suda Europske unije” (presude od 15. veljače 2016., N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, t. 47., i od 14. rujna 2017., K., C-18/16, EU:C:2017:680, t. 50. i navedena sudska praksa).
- 24 Prema tomu, postavljeno pitanje treba ispitati s obzirom na temeljna prava zajamčena Poveljom i posebno njezin članak 50. (vidjeti u tom smislu presudu od 5. travnja 2017., Orsi i Baldetti, C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264, t. 15. i navedenu sudska praksu).
- 25 Članak 50. Povelje određuje da 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”. Stoga načelo *ne bis in idem* zabranjuje kumuliranje kako progona tako i sankcija kaznene naravi u smislu tog članka za iste radnje i protiv iste osobe (vidjeti u tom smislu presudu od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 34.).

Kaznena narav progona i sankcija

- 26 Kada je riječ o ocjeni kaznene naravi progona i sankcija poput onih iz glavnog postupka, valja podsjetiti da su prema sudskoj praksi Suda mjerodavna tri kriterija. Prvi kriterij je pravna kvalifikacija kažnjivog djela prema nacionalnom pravu, drugi je sama narav djela, a treći je stupanj težine kazne kojoj dotična osoba može biti izložena (vidjeti u tom smislu presude od 5. lipnja 2012., Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, t. 37., i od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 35.).
- 27 Iako je sud koji je uputio zahtjev nadležan u kontekstu tih kriterija ocijeniti imaju li kazneni i upravni progon i sankcije iz glavnog postupka kaznenu narav u smislu članka 50. Povelje, Sud može odlučujući o zahtjevu za prethodnu odluku dati pojašnjenja koja će taj sud usmjeriti u njegovu tumačenju (vidjeti u tom smislu presudu od 5. lipnja 2014., Mahdi, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, t. 79. i navedenu sudska praksu).

- 28 U konkretnom slučaju treba ponajprije reći da kaznena kvalifikacija, u kontekstu kriterija na koje se podsjeća u točki 26. ove presude, kaznenog progona iz glavnog postupka i sankcija do kojih on može dovesti, nije sporna. Naprotiv, postavlja se pitanje imaju li upravni postupak koji se vodio protiv L. Mencija i konačna upravna sankcija koja mu je izrečena po provođenju tog postupka, kaznenu narav u smislu članka 50. Povelje.
- 29 U tom smislu, kada je riječ o prvom kriteriju na koji se podsjeća u točki 26. ove presude, iz spisa kojim Sud raspolaže razvidno je da se postupak koji je doveo do izricanja navedene sankcije, u nacionalnom pravu kvalificira kao upravni postupak.
- 30 Međutim, primjena članka 50. Povelje nije ograničena samo na progon i sankcije koje nacionalno pravo kvalificira kao „kaznene”, nego obuhvaća – neovisno o samoj kvalifikaciji u unutarnjem pravu – i progon te sankcije za koje treba smatrati da imaju kaznenu narav na temelju druga dva kriterija iz navedene točke 26.
- 31 Kada je riječ o drugom kriteriju koji se tiče same naravi kažnjivog djela, on podrazumijeva provjeru ima li sporna sankcija, među ostalim, represivnu svrhu (vidjeti presudu od 5. lipnja 2012., Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, t. 39.). Iz toga slijedi da sankcija čija je svrha represivna ima kaznenu narav u smislu članka 50. Povelje, a sama činjenica da usto ima i preventivnu svrhu ne može joj oduzeti svojstvo kaznene sankcije. Naime, kao što je nezavisni odvjetnik naveo u točki 113. svojeg mišljenja, u samoj je prirodi kaznenih sankcija da im je cilj kako represija tako i prevencija od nezakonitih postupanja. Naprotiv, mjera kojom se samo popravljaju šteta prouzročena pojedinim kažnjivim djelom nije kaznene naravi.
- 32 U konkretnom slučaju, članak 13. stavak 1. Zakonodavne uredbe br. 471/97 predviđa da se u slučaju propuštanja plaćanja dugovanog PDV-a izriče upravna sankcija koja se pridodaje uz iznose PDV-a koje je porezni obveznik dužan platiti. Bez obzira na to što se ta sankcija smanjuje, kako to navodi talijanska vlada u svojim pisanim očitovanjima, ako se porez stvarno plati u određenom roku od neizvršenja plaćanja, činjenica je da se tom sankcijom kažnjava zakašnjelo plaćanje dugovanog PDV-a. Slijedi dakle, a to se uostalom poklapa i s ocjenom suda koji je uputio zahtjev, da ta ista sankcija ima represivnu svrhu, što je karakteristika sankcije kaznene naravi u smislu članka 50. Povelje.
- 33 Što se tiče trećeg kriterija, treba reći da upravna sankcija iz glavnog postupka sukladno članku 13. stavku 1. Zakonodavne uredbe br. 471/97 ima oblik novčane kazne od 30 % iznosa dugovanog PDV-a koja se pridodaje uz plaćanje tog poreza i predstavlja, što među strankama iz glavnog postupka nije sporno, visok stupanj strogosti, što može ići u prilog analizi da je ta sankcija kaznene naravi u smislu članka 50. Povelje, no na sudu koji je uputio zahtjev je da to provjeri.

Postojanje istog kažnjivog djela

- 34 Iz samog teksta članka 50. Povelje proizlazi da on zabranjuje ponovno suđenje u kaznenom postupku istoj osobi ili ponovno kažnjavanje u kaznenom postupku iste osobe za isto kazneno djelo (vidjeti u tom smislu presudu od 5. travnja 2017., Orsi i Baldetti, C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264, t. 18.). Kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku, različiti progoni i sankcije iz glavnog postupka odnose se na istu osobu, odnosno na L. Mencija.

- 35 Prema sudskoj praksi Suda, mjerodavni kriterij za ocjenjivanje postojanja istog kaznenog djela jest kriterij jednakosti materijalnih činjenica, shvaćen kao postojanje niza međusobno neraskidivo povezanih konkretnih okolnosti koje su dovele do konačnog oslobađanja ili osuđivanja određene osobe (vidjeti po analogiji presude od 18. srpnja 2007., Kraaijenbrink, C-367/05, EU:C:2007:444, t. 26. i navedenu sudsku praksu, i od 16. studenoga 2010., Mantello, C-261/09, EU:C:2010:683, t. 39. i 40.). Članak 50. Povelje zabranjuje dakle da se za iste radnje izrekne više sankcija kaznene naravi u različitim postupcima vođenima u tu svrhu.
- 36 Nadalje, pravna kvalifikacija radnji u nacionalnom pravu i zaštićeni pravni interes nisu relevantni za utvrđivanje postojanja istog kaznenog djela jer se opseg zaštite priznate člankom 50. Povelje ne smije razlikovati ovisno od pojedine države članice.
- 37 U konkretnom slučaju, iz navoda u odluci kojom je upućen zahtjev za prethodnu odluku razvidno je da je L. Menciju konačno izrečena upravna sankcija kaznene naravi zato što je u zakonom propisanim rokovima propustio platiti PDV na temelju godišnje prijave za poreznu godinu 2011., kao i da se kazneni progon iz glavnog postupka vodi zbog tog istog propuštanja.
- 38 Iako, kao što to navodi talijanska vlada u svojim pisanim očitovanjima, izricanje kaznene sankcije po provođenju kaznenog progona poput onog iz glavnog postupka zahtijeva, za razliku od navedene upravne sankcije kaznene naravi, postojanje subjektivnog elementa, treba međutim reći da okolnost, da izricanje navedene kaznene sankcije ovisi o dodatnom konstitutivnom elementu u odnosu na upravnu sankciju kaznene naravi, ne može sama po sebi dovesti u pitanje jednakost predmetnih materijalnih radnji. Podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev, čini se dakle da je predmet upravne sankcije kaznene naravi i kaznenog progona iz glavnog postupka isto kažnjivo djelo.
- 39 U tim okolnostima slijedi da nacionalni propis iz glavnog postupka omogućava pokretanje kaznenog postupka protiv osobe, konkretno L. Mencija, zbog kaznenog djela propuštanja plaćanja dugovanog PDV-a na temelju prijave za jednu poreznu godinu nakon što je toj istoj osobi za iste radnje izrečena konačna upravna sankcija kaznene naravi u smislu članka 50. Povelje. Međutim, takvo kumuliranje progona i sankcija predstavlja ograničenje temeljnog prava zajamčenog tim člankom.

Opravdanost ograničenja prava zajamčenog člankom 50. Povelje

- 40 Treba podsjetiti da je Sud u presudi od 27. svibnja 2014., Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, t. 55. i 56.), zaključio da ograničenje načela *ne bis in idem* zajamčenog člankom 50. Povelje može biti opravdano na temelju njezina članka 52. stavka 1.
- 41 Sukladno prvoj rečenici članka 52. stavka 1. Povelje svako ograničenje pri ostvarivanju prava i sloboda priznatih tom poveljom mora biti predviđeno zakonom i mora poštovati bit tih prava i sloboda. U skladu s drugom rečenicom te odredbe, podložno načelu proporcionalnosti, ograničenja tih prava i sloboda moguća su samo ako su nužna i ako zaista odgovaraju ciljevima u općem interesu koje priznaje Unija ili potrebi zaštite prava i sloboda drugih osoba.
- 42 U konkretnom je slučaju nesporno da je mogućnost kumuliranja kaznenog progona i sankcija te upravno progona i sankcija kaznene naravi predviđeno zakonom.

- 43 Nadalje, nacionalni propis kao što je onaj iz glavnog postupka poštuje bit članka 50. Povelje jer, prema navodima iz spisa kojim Sud raspolaže, takvo kumuliranje progona i sankcija dopušta samo pod taksativno određenim uvjetima, čime se osigurava da pravo zajamčeno navedenim člankom 50. neće kao takvo biti dovedeno u pitanje.
- 44 Kada je riječ o pitanju odgovara li ograničavanje načela *ne bis in idem* koje proizlazi iz nacionalnog propisa kao što je onaj iz glavnog postupka cilju u općem interesu, iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da je cilj tog propisa osigurati cjelovitu naplatu dugovanog PDV-a. Imajući u vidu važnost koju sudska praksa Suda u svrhu postizanja tog cilja pridaje suzbijanju kaznenih djela u području PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, t. 34. i navedenu sudsku praksu), kumuliranje progona i sankcija kaznene naravi može biti opravdano ako se ti progoni i sankcije, radi postizanja takvog cilja, tiču komplementarnih ciljeva čiji su predmet eventualno različiti aspekti istog konkretnog protupravnog postupanja, a na sudu koji je uputio zahtjev je da to provjeri.
- 45 U tom smislu, kada je riječ o kaznenim djelima u pogledu PDV-a, čini se opravdanim da država članica želi, s jedne strane, obeshrabiliti i suzbiti svako namjerno ili nenamjerno kršenje pravila o prijavi i naplati PDV-a izricanjem upravnih sankcija, po potrebi određenih u paušalnom iznosu, i, s druge strane, obeshrabiliti i suzbiti ozbiljne povrede tih pravila koje su posebno štetne za društvo te opravdavaju donošenje strožih kaznenih sankcija.
- 46 Kada je riječ o pridržavanju načela proporcionalnosti, ono zahtijeva da kumuliranje progona i sankcija predviđeno nacionalnim propisom poput onog iz glavnog postupka, ne prelazi granice onoga što je prikladno i nužno za postizanje legitimnih ciljeva kojima taj propis teži, s time da, ako postoji izbor između više prikladnih mjera, treba izabrati manje ograničavajuću, a uzrokovane nepovoljnosti ne smiju biti neproporcionalne u odnosu na ciljeve koje se želi postići (vidjeti u tom smislu presude od 25. veljače 2010., Müller Fleisch, C-562/08, EU:C:2010:93, t. 43.; od 9. ožujka 2010., ERG i dr., C-379/08 i C-380/08, EU:C:2010:127, t. 86., i od 19. listopada 2016., EL-EM-2001, C-501/14, EU:C:2016:777, t. 37. i 39. te navedenu sudsku praksu).
- 47 U tom smislu valja podsjetiti da prema sudskoj praksi navedenoj u točki 20. ove presude države članice imaju slobodu izbora primjenjivih sankcija u svrhu osiguravanja cjelovite naplate prihoda iz PDV-a. Budući da u tom području nije provedeno usklađivanje prava Unije, države članice imaju pravo predvidjeti bilo režim po kojem kažnjiva djela u području PDV-a mogu biti predmet progona ili sankcija samo jednom, bilo režim koji dopušta kumuliranje progona i sankcija. U tim okolnostima proporcionalnost nacionalnog propisa poput onog iz glavnog postupka ne može biti dovedena u sumnju samo zbog činjenice da je konkretna država članica odlučila predvidjeti mogućnost takvog kumuliranja, i to pod cijenu da se ta država članica ostavi bez te slobode izbora.
- 48 U tom kontekstu, treba reći da je nacionalni propis poput onoga iz glavnog postupka kojim se predviđa takva mogućnost kumuliranja prikladan za ostvarivanje cilja spomenutog u točki 44. ove presude.
- 49 Što se tiče krajnje nužnosti, nacionalni propis poput onoga iz glavnog postupka mora prije svega predviđati jasna i precizna pravila koja pravnom subjektu omogućuju da predvidi koje radnje i propuštanja mogu biti predmet takvog kumuliranja progona i sankcija.
- 50 U konkretnom slučaju, kako proizlazi iz informacija u spisu kojim Sud raspolaže, nacionalni propis iz glavnog postupka, posebno članak 13. stavak 1. Zakonodavne uredbe br. 471/97, predviđa uvjete pod kojima propuštanje plaćanja dugovanog PDV-a u zakonskim rokovima može

rezultirati izricanjem upravne sankcije kaznene naravi. Sukladno navedenom članku 13. stavku 1. i pod uvjetima iz članka 10. *bis* stavka 1. i članka 10. *ter* stavka 1. Zakonodavne uredbe br. 74/2000, za takvo se 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.

- 51 Slijedi dakle, podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev, da nacionalni propis iz glavnog postupka jasno i precizno predviđa pod kojim okolnostima propuštanje plaćanja dugovanog PDV-a može biti predmet kumuliranja progona i sankcija kaznene naravi.
- 52 Nadalje, nacionalni propis poput onog iz glavnog postupka mora osigurati da teret koji za konkretne osobe nastaje zbog takvog kumuliranja bude ograničen samo na ono što je krajnje nužno za postizanje cilja spomenutog u točki 44. ove presude.
- 53 Što se tiče, s jedne strane, kumuliranja postupaka kaznene naravi koji se, sudeći po informacijama iz spisa, vode neovisno, zahtjev na koji se podsjeća u prethodnoj točki podrazumijeva postojanje pravila za osiguravanje koordinacije kako bi se dodatni teret koji zbog takvog kumuliranja nastaje za dotične osobe sveo na ono što je krajnje nužno.
- 54 U konkretnom slučaju, iako nacionalni propis iz glavnog postupka omogućava pokretanje kaznenog progona čak i nakon izricanja upravne sankcije kaznene naravi kojim se konačno okončava upravni postupak, iz informacija u spisu, sažeto prikazanih u točki 50. ove presude, proizlazi da taj propis ograničava kazneni progon samo na kaznena djela koja imaju određenu težinu, odnosno ona kod kojih je iznos neplaćenog PDV-a veći od pedeset tisuća eura, za koje je nacionalni zakonodavac predvidio kaznu zatvora čija strogost očito opravdava potrebu pokretanja, s ciljem izricanja takve kazne, postupka progona koji je nezavisan od upravnog postupka kaznene naravi.
- 55 S druge strane, 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.
- 56 U konkretnom slučaju, čini se da iz članka 21. Zakonodavne uredbe br. 74/2000 proizlazi da se on ne ograničava samo na propisivanje odgode prisilnog izvršenja upravnih sankcija kaznene naravi tijekom kaznenog postupka, nego da definitivno sprječava to izvršenje nakon što je konkretna osoba osuđena u kaznenom postupku. Nadalje, prema navodima iz odluke kojom se upućuje zahtjev, dobrovoljno plaćanje poreznog duga, pod pretpostavkom da se također odnosi na upravnu sankciju izrečenu dotičnoj osobi, predstavlja posebnu olakotnu okolnost koju treba uzeti u obzir u okviru kaznenog postupka. Slijedi dakle da nacionalni propis iz glavnog postupka predviđa uvjete koji mogu osigurati da nacionalna tijela ograniče strogost svih izrečenih sankcija na ono što je krajnje nužno s obzirom na težinu počinjenog kaznenog djela.
- 57 Čini se dakle, podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev, da nacionalni propis poput onoga iz glavnog postupka omogućava osiguravanje da kumuliranje progona i sankcija koje dopušta ne prelazi ono što je krajnje nužno za postizanje cilja spomenutog u točki 44. ove presude.

- 58 Treba još istaknuti da, iako se čini da nacionalni propis koji ispunjava zahtjeve navedene u točkama 44., 49., 53. i 55. ove presude načelno može osigurati nužnu pomirbu između različitih uključenih interesa, nacionalni sudovi i tijela moraju ga također primjenjivati na način da teret koji u konkretnom slučaju za konkretnu osobu nastaje zbog kumuliranja progona i sankcija ne bude pretjeran u odnosu na težinu počinjenog kažnjivog djela.
- 59 U konačnici je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni proporcionalnost konkretne primjene navedenog propisa u okviru glavnog postupka odvagujući, s jedne strane, težinu predmetnog poreznog kaznenog djela i, s druge strane, teret koji za dotičnu osobu konkretno nastaje zbog kumuliranja progona i sankcija iz glavnog postupka.
- 60 Konačno, budući da Povelja sadržava prava koja odgovaraju pravima zajamčenima EKLJP-om, članak 52. stavak 3. Povelje predviđa da su njihovo značenje i opseg primjene jednaki onima iz te konvencije. Prilikom tumačenja članka 50. Povelje treba dakle voditi računa o članku 4. Protokola br. 7 uz EKLJP (vidjeti u tom smislu presude od 15. veljače 2016., N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, t. 77., i od 5. travnja 2017., Orsi i Baldetti, C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264, t. 24.).
- 61 U tom smislu Europski sud za ljudska prava zaključio je da se kumuliranjem poreznih i kaznenih progona i sankcija kojima se kažnjava ista povreda poreznog zakona ne krši načelo *ne bis in idem* priznato člankom 4. Protokola br. 7 uz EKLJP ako između konkretnog poreznog i kaznenog postupka postoji dovoljno bliska materijalna i vremenska veza (ESLJP, 15. studenoga 2016., A. i B. protiv Norveške, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, t. 132.).
- 62 Zahtjevima koje članak 50. u vezi s člankom 52. stavkom 1. Povelje postavlja za eventualno kumuliranje kaznenog progona i sankcija te upravnog progona i sankcija, kao što to proizlazi iz točaka 44., 49., 53., 55. i 58. ove presude, osigurava se dakle razina zaštite načela *ne bis in idem* koja ne krši onu zajamčenu člankom 4. Protokola br. 7 uz EKLJP, kako ga tumači Europski sud za ljudska prava.
- 63 Imajući u vidu sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 50. Povelje 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 PDV-a 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 PDV-a, 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.
- 64 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.

Troškovi

- 65 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 (veliko vijeće) odlučuje:

- 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.**

Potpisi

¹ — Točka 49. bila je predmet (tipografskih) izmjena ovog teksta nakon njegove prve objave na internetu.