



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

5. svibnja 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Prijevarno prikrivanje dugovanog poreza – Sankcije – Nacionalno zakonodavstvo kojim se za isto djelo propisuju upravna i kaznena sankcija – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Članak 49. – Članak 50. – Načelo *ne bis in idem* – Članak 52. stavak 1. – Ograničenja načela *ne bis in idem* – Zahtjev propisivanja jasnih i preciznih pravila – Mogućnost uzimanja u obzir tumačenja nacionalnog zakonodavstva koje daju nacionalni sudovi – Nužnost predviđanja pravila koja osiguravaju proporcionalnost svih izrečenih sankcija – Sankcije različite prirode”

U predmetu C-570/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Cour de cassation (Kasacijski sud, Francuska), odlukom od 21. listopada 2020., koju je Sud zaprimio 28. listopada 2020., u kaznenom postupku protiv

BV,

uz sudjelovanje:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, I. Ziemele, T. von Danwitz (izvjestitelj), P. G. Xuereb i A. Kumin, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za osobu BV, L. Goldman, odvjetnik,
- za francusku vladu, E. de Moustier i A. Daniel, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i C. Ehrbar, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: francuski

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 9. prosinca 2021.,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru kaznenog postupka pokrenutog protiv osobe BV zbog poreznih prekršaja, osobito u području poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 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.
- 4 U skladu s člankom 273. stavkom 1. 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.”

Francusko pravo

- 5 Članak 1729. Codea général des impôts (Opći porezni zakonik), u verziji koja se primjenjivala na dan nastanka činjenica iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: OPZ), određuje:

„Nepravilnosti ili propusti utvrđeni u poreznoj prijavi ili aktu koji se odnose na elemente relevantne za poreznu osnovicu, obračun poreza ili povrat poreznog odbitka koji je država nepropisno isplatila dovode do primjene povećanja davanja od:

- a. 40 % u slučaju namjerno počinjene povrede;

[...]

- 6 Članak 1741. OPZ-a, u verziji koja se primjenjivala na dan nastanka činjenica iz glavnog postupka, koji proizlazi iz Zakona br. 2010-1658 od 29. prosinca 2010., predviđao je:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ovog zakonika, za osobe koje prijevarno izbjegavaju ili prijevarno pokušaju izbjeći utvrđivanje ili plaćanje djelomičnog ili ukupnog iznosa poreza iz ovog zakonika, tako što namjerno ne podnesu poreznu prijavu u za to utvrđenim rokovima, namjerno prikriju dio iznosa koji podliježu porezu ili isplaniraju svoju nesolventnost, drugim radnjama spriječe naplatu poreza ili postupe na bilo kakav drugi prijevorni način, neovisno o primjenjivim poreznim

sankcijama, propisuje se novčana kazna od 37 500 eura i kazna zatvora od pet godina. Ako se počinitelj prilikom počinjenja djela koristio ili potpomogao kupovinom ili prodajom bez izdavanja računa ili uz račun koji ne odgovara stvarnim transakcijama, ili od države nastoji ishoditi neopravdani povrat, kažnjava se novčanom kaznom od 75 000 eura i kaznom zatvora od pet godina.

Međutim, ova se odredba primjenjuje samo ako prikrivanje premašuje desetinu oporezivog iznosa ili iznos od 153 eura.

Svatko osuđen na temelju odredaba ovog članka može biti lišen građanskih i obiteljskih prava, na način predviđen člankom 131-26 Kaznenog zakonika.

Osim toga, sud može naložiti objavljivanje donesene odluke i njezino širenje pod uvjetima predviđenima u člancima 131-35 ili 131-39 Kaznenog zakonika.

[...]

- 7 Članak L. 228. *livrea des procédures fiscales* (Zakon o poreznim postupcima), u verziji primjenjivoj na dan nastanka činjenica iz glavnog postupka, propisivao je:

„Kako bi bile dopuštene, prijave u svrhu izricanja kaznenopravnih sankcija u području izravnih poreza, poreza na dodanu vrijednost i drugih poreza na promet, pristojbi za upis u registre, poreza na promet nekretnina te upravnih pristojbi podnosi porezna uprava nakon odgovarajućeg mišljenja Komisije za porezne prekršaje.”

- 8 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Coura de cassation (Kasacijski sud, Francuska), iz odredaba članka 1741. OPZ-a i članka L. 228. i sljedećih članaka Zakona o poreznim postupcima proizlazi da, pod prijetnjom nedopuštenosti, progon zbog utaje poreza može pokrenuti državno odvjetništvo samo na temelju prethodne prijave porezne uprave.

- 9 Odlukama br. 2016-545 QPC od 24. lipnja 2016., br. 2016-546 QPC od 24. lipnja 2016., br. 2016-556 QPC od 22. srpnja 2016. i br. 2018-745 QPC od 23. studenoga 2018., Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće, Francuska) utvrdio je da je kumuliranje progona i kaznenopravnih sankcija u slučaju prikrivanja iznosa koji podliježu porezu i u slučaju nepodnošenja prijave, kao što to proizlazi iz odredbi članaka 1729. i 1741. OPZ-a, u skladu s načelom nužnosti i proporcionalnosti kaznenih djela i kazni. Naime, Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće) naveo je da te odredbe „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 i da „[n]aplata nužnog javnog doprinosa i cilj borbe protiv utaje poreza opravdavaju pokretanje dodatnih postupaka u slučajevima najtežih prijevара” te da se „[t]ako uz nadzore nakon kojih porezna uprava primjenjuje novčane sankcije može pokrenuti i kazneni progon pod uvjetima i u skladu s postupcima utvrđenima zakonom.”

- 10 Međutim, Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće) izrazio je, s obzirom na načelo proporcionalnosti, tri pridržaja u tumačenju kojima se ograničava mogućnost takvog kumuliranja, odnosno,

- kao prvo, porezni obveznik koji je oslobođen poreza sudskom odlukom koja je postala pravomoćna zbog materijalnog razloga ne može biti kazneno osuđen zbog utaje poreza;
- kao drugo, članak 1741. OPZ-a primjenjuje se samo na najteže slučajeve prijevarnog prikrivanja iznosa koji podliježu porezu ili propusta u prijavi, a ta težina može proizlaziti iz iznosa utajenog

poreza, prirode djelovanja osobe protiv koje se vodi kazneni progon ili okolnosti u kojima su djelovanja počinjena, i

- kao treće, ako mogućnost pokretanja dvaju postupaka može dovesti do kumuliranja sankcija, načelo proporcionalnosti podrazumijeva da, u svakom slučaju, ukupan iznos eventualno izrečenih sankcija ne premašuje najviši iznos jedne od propisanih sankcija.

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 11 Osoba BV obavljala je djelatnost ovlaštenog računovođe kao samostalni poduzetnik do 14. lipnja 2011. Ona je na toj osnovi automatski bila porezni obveznik PDV-a te je, uzimajući u obzir njezin prihod, bila obuhvaćena uobičajenim sustavom oporezivanja, uz podnošenje mjesečnih prijava.
- 12 Porezna uprava provela je transakcije računovodstvene provjere za 2009., 2010. i 2011. godinu.
- 13 Porezna uprava podnijela je 10. ožujka 2014. prijavu procureuru de la République de Annecy (državni odvjetnik u Annecyju, Francuska) protiv osobe BV, prigovorivši joj da je podnijela nepravilnu računovodstvenu evidenciju, prijave PDV-a umanjene prikriivanjem velikog dijela ostvarenog prihoda, prijave umanjenog iznosa netrgovinske dobiti i prijavu umanjene ukupne dobiti prikazavši netrgovinsku dobit nižom od one koju je doista ostvarila. Prema navedenoj prijavi, iznos utajenog PDV-a iznosio je 82 507 eura, a iznos utajenog poreza na dohodak 108 883 eura.
- 14 Nakon preliminarne istrage koju je pokrenuo državni odvjetnik, osoba BV pozvana je pred tribunal correctionnel d'Annecy (Sud za lakša kaznena djela u Annecyju, Francuska) kako bi joj se sudilo za kaznena djela utaje poreza prikriivanjem iznosa koji podliježu oporezivanju i neunošenja podataka u računovodstveni dokument.
- 15 Presudom od 23. lipnja 2017. tribunal correctionnel d'Annecy (Sud za lakša kaznena djela u Annecyju) proglasio je osobu BV krivom za djela koja joj se stavljaju na teret te joj je izrekao 12 mjeseci zatvora i naložio objavu odluke o njezinim troškovima.
- 16 Osoba BV podnijela je žalbu protiv te presude couru d'appel de Chambéry (Žalbeni sud u Chambéryju, Francuska). U prilog svojoj žalbi istaknula je da je njezina kaznena osuda u suprotnosti s načelom *ne bis in idem* zajamčenim člankom 50. Povelje jer je za ista djela već bila predmet postupka ponovnog obračuna poreza koji je doveo do pravomoćnog izricanja poreznih kazni, u visini od 40 % utajenog poreza.
- 17 Presudom od 13. veljače 2019. cour d'appel de Chambéry (Žalbeni sud u Chambéryju) odbio je žalbu. Taj je sud smatrao da kumuliranje kaznenopravnih sankcija i poreznih sankcija koje se primjenjuju na osobu BV nije protivno članku 50. Povelje jer se primjenom nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku poštuju zahtjevi koji proizlaze iz sudske prakse Conseil constitutionnela (Ustavno vijeće) u tom području.
- 18 Osoba BV je protiv presude coura d'appel de Chambéry (Žalbeni sud u Chambéryju) podnijela kasacijsku žalbu pred Cour de cassation (Kasacijski sud), sudom koji je uputio zahtjev u ovom predmetu, pri čemu je istaknula da nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku ne ispunjava zahtjev jasnoće i predvidljivosti koji treba poštovati kumuliranje kaznenog progona i

sankcija kaznene prirode u skladu sa sudskom praksom iz presude od 20. ožujka 2018., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, t. 49. do 51.). Osim toga, tvrdila je da, protivno sudskoj praksi proizašloj među ostalim iz presude od 20. ožujka 2018., Garlsson Real Estate i dr. (C-537/16, EU:C:2018:193, t. 56. i 60.), navedeni nacionalni propis ne predviđa pravila kojima se osigurava da strogost svih izrečenih sankcija ne prelazi težinu utvrđenog kažnjivog djela.

- 19 Najprije, sud koji je uputio zahtjev smatra da se nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku – s obzirom na to da je njegov cilj, među ostalim, borba protiv kažnjivih djela u području PDV-a kako bi se osigurala naplata cjelokupnog iznosa dugovanog PDV-a – provodi pravo Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje, tako da on mora poštovati načelo *ne bis in idem* zajamčeno njezinim člankom 50.
- 20 Što se tiče zahtjeva jasnoće i predvidljivosti, taj sud ističe da članci 1729. i 1741. OPZ-a precizno definiraju akte i propuste koji mogu biti predmet kaznenog progona i kaznenih i poreznih sankcija te da je njihova primjena bila predmet triju pridržaja u tumačenju Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće) navedenih u točki 10. ove presude.
- 21 Što se konkretnije tiče drugog pridržaja u tumačenju, navedeni sud ističe da je pojasnio načine njegove primjene. Stoga, kada osoba optužena za utaju poreza podnese dokaz da je osobno bila predmet porezne sankcije za isto djelo, na kaznenom je sudu da se izjasni, najprije, o karakterizaciji kažnjivog djela s obzirom na konstitutivne elemente predviđene člankom 1741. OPZ-a. Nadalje, na njemu je da provjeri, po potrebi po službenoj dužnosti, da utvrđene činjenice pokazuju stupanj težine koji opravdava kazneni progon uz poreznu sankciju, s obzirom na kriterije koje je odredio Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće) u vezi s iznosom utajenog poreza, prirodom radnji ili okolnostima pod kojima su se dogodile. Naposljetku, odluka o težini djela mora biti obrazložena i donosi se prije odabira i obrazloženja izrečenih kazni.
- 22 Kad je riječ o tomu je li težina svih izrečenih sankcija ograničena na ono što je strogo nužno, sud koji je uputio zahtjev navodi da, u skladu s drugim pridržajem u tumačenju koji je iznio Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće), francuski propis ograničava kazneni progon na kažnjiva djela određene težine, za koja je nacionalni zakonodavac, osim novčane kazne, predvidio kaznu zatvora.
- 23 Osim toga, u skladu s trećim pridržajem u tumačenju, mogućnost kumuliranja sankcija ograničena je nemogućnošću prekoračenja najvišeg iznosa jedne od izrečenih sankcija. Međutim, sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se u skladu s njegovom sudskom praksom taj treći pridržaj u tumačenju odnosi samo na istovrsne sankcije, odnosno na novčane sankcije, s obzirom na to da se njime pretpostavlja da sud može provesti usporedbu najvišeg iznosa propisanih kaznenih i poreznih sankcija kako bi utvrdio najviši iznos koji čini gornju granicu. Stoga se taj pridržaj u tumačenju ne primjenjuje u slučaju kumuliranja poreznih novčanih sankcija i kazne zatvora.
- 24 U tim je okolnostima Cour de cassation (Kasacijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna 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?”

O prethodnim pitanjima

- 25 Svojim dvama prethodnim pitanjima, koja valja zajedno razmotriti, sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li temeljno pravo zajamčeno člankom 50. Povelje, u vezi s njezinim člankom 52. stavkom 1., tumačiti na način da mu se protivi
- to da ograničenje kumuliranja progona i sankcija kaznene prirode u slučaju prijevornih prikrivanja ili propusta u prijavi u području PDV-a predviđenog nacionalnim propisom na najteže slučajeve proizlazi samo iz ustaljene sudske prakse kojom se usko tumače zakonske odredbe kojima se utvrđuju uvjeti primjene tog kumuliranja i/ili
 - nacionalni propis koji u slučajevima kumuliranja novčane sankcije i kazne zatvora ne osigurava jasnim i preciznim pravilima, kako ih tumače nacionalni sudovi, da sve izrečene sankcije ne premašuju težinu utvrđenog kažnjivog djela.
- 26 Najprije treba podsjetiti na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, upravne sankcije koje izriču nacionalna porezna tijela i kazneni postupci koji se pokreću za kažnjiva djela u području PDV-a čine 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, te prema tome moraju poštovati temeljno pravo zajamčeno člankom 50. Povelje (presuda od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 21. i navedena sudska praksa).
- 27 U skladu s tom odredbom, 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.
- 28 U ovom slučaju, kazneni postupak o kojem je riječ u glavnom predmetu, vodi se protiv osobe BV zbog prijevornih prikrivanja i propusta u prijavi u području PDV-a iako joj je, prema navodima iz zahtjeva za prethodnu odluku, za ista djela već pravomoćno izrečena upravna sankcija kaznene prirode u smislu članka 50. Povelje. Takvo kumuliranje progona čini ograničenje temeljnog prava zajamčenog tom odredbom Povelje, s obzirom na to da se njome zabranjuje izricanje više sankcija kaznene prirode za ista djela u različitim postupcima koji se vode u tu svrhu (vidjeti analogijom presudu od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 35.).
- 29 Međutim, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, ograničenje temeljnog prava zajamčenog člankom 50. Povelje može se opravdati na temelju njezina članka 52. stavka 1. (presude od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 40. i navedena sudska praksa i od 22. ožujka 2022., Nordzucker i dr., C-151/20, EU:C:2022:203, t. 49.).
- 30 U skladu s prvom rečenicom 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 navedenih prava i sloboda moguća su samo ako su potrebna i ako zaista odgovaraju ciljevima od općeg interesa koje priznaje Unija ili potrebi zaštite prava i sloboda drugih osoba.
- 31 U ovom slučaju, kao prvo, nesporno je da je mogućnost kumuliranja kaznenog progona i kaznenih sankcija te upravnog progona i upravnih sankcija kaznene prirode predviđena zakonom, odnosno člancima 1729. i 1741. OPZ-a. Iako zahtjev, u skladu s kojim svako ograničenje pri ostvarivanju temeljnih prava treba biti predviđeno zakonom, podrazumijeva da pravna osnova kojom se dopušta zadiranje u ta prava mora sama definirati doseg ograničenja ostvarivanja predmetnog

prava, on se uvelike miješa sa zahtjevima jasnoće i preciznosti koji proizlaze iz načela proporcionalnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 16. srpnja 2020., Facebook Ireland i Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, t. 180.), koje će se analizirati u točki 34. i sljedećim točkama ove presude.

- 32 Kao drugo, nacionalni propis kao što je onaj iz glavnog postupka, poštuje bit temeljnog prava zajamčenog člankom 50. Povelje jer se, prema navodima iz spisa kojim Sud raspolaze, takvo kumuliranje progona i sankcija dopušta samo pod taksativno određenim uvjetima, čime se osigurava da pravo zajamčeno tim člankom 50. nije kao takvo dovedeno u pitanje.
- 33 Kao treće, iz spisa kojim Sud raspolaze proizlazi da je cilj tog propisa osigurati naplatu cjelokupnog dugovanog PDV-a. S obzirom na važnost koju sudska praksa Suda u svrhu ostvarivanja tog cilja pridaje borbi protiv kažnjivih djela u području PDV-a, ograničenje načela *ne bis in idem* koje proizlazi iz nacionalnog propisa poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku odgovara cilju od općeg interesa.
- 34 Kao četvrto, kad je riječ o načelu proporcionalnosti, ono zahtijeva da kumuliranje kaznenog progona i sankcija predviđeno nacionalnim propisom, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, ne prelazi granice onoga što je prikladno i nužno za ostvarenje legitimnih ciljeva kojima teži taj propis, pri čemu, kada postoji izbor među više prikladnih mjera, treba odabrati manje ograničavajuću mjeru, a uzrokovane nepovoljnosti ne smiju biti neproporcionalne u odnosu na ciljeve koje se želi postići (presuda od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 46. i navedena sudska praksa).
- 35 Nacionalni propis koji predviđa mogućnost takvog kumuliranja kaznenog progona i sankcija prikladan je za ostvarivanje legitimnog cilja borbe protiv kažnjivih djela u području PDV-a kako bi se osigurala naplata cjelokupnog iznosa dugovanog PDV-a (presuda od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 48.).
- 36 Što se tiče stroge nužnosti takvog nacionalnog propisa, Sud je u točkama 49., 53. i 55. presude od 20. ožujka 2018., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197) pojasnio da se njime moraju predvidjeti jasna i precizna pravila kojima se, najprije, omogućuje pojedincu da predvidi koje radnje i propusti mogu biti predmet takvog kumuliranja kaznenog progona i sankcija, kojima se, potom, osigurava usklađivanje postupaka kako bi se dodatan teret koji podrazumijeva kumuliranje postupaka kaznene prirode koji se neovisno vode sveo na ono što je krajnje nužno i kojima se, naposljetku, osigurava da strogost svih izrečenih sankcija odgovara težini predmetnog kažnjivog djela.
- 37 Sud koji je uputio zahtjev pita, kao prvo, o prvom od zahtjeva navedenih u prethodnoj točki, koji, kad je riječ o temeljnom pravu zajamčenom člankom 50. Povelje, odražava i načelo zakonitosti kaznenih djela i kazni iz članka 49. stavka 1. Povelje. Naime, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 56. do 58. svojeg mišljenja, to se načelo primjenjuje na kumuliranje pravomoćne upravne sankcije kaznene prirode, u smislu članka 50. Povelje, i kaznenog progona, s obzirom na to da to kumuliranje može dovesti do teže posljedice za dotičnu osobu od one koja proizlazi samo iz kaznenog progona. Konkretno, represivni teret koji proizlazi iz kumuliranja sankcija kaznene prirode može prekoračiti zakonom predviđene sankcije za sporno ponašanje, zbog čega je potrebno da svaka odredba koja dopušta dvostruko kažnjavanje poštuje zahtjeve vezane uz načelo zakonitosti kaznenih djela i kazni, kako je ono zajamčeno člankom 49. stavkom 1. Povelje.

- 38 Kad je riječ o načelu zakonitosti kaznenih djela i kazni, Sud je presudio da, iako to načelo zahtijeva da zakon jasno definira kažnjiva djela i za njih propisane kazne, taj je uvjet ispunjen ako pojedinac može znati, iz teksta relevantne odredbe i po potrebi pomoću njezina tumačenja koje daju sudovi, koji akti i propusti dovode do njegove kaznene odgovornosti (presude od 22. listopada 2015., AC-Treuhand/Komisija, C-194/14 P, EU:C:2015:717, t. 40. i navedena sudska praksa i od 11. lipnja 2020., Prokurature Rejonowe w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, t. 49.).
- 39 Stoga okolnost da uvjeti koji se zahtijevaju za kumuliranje progona i sankcija kaznene prirode ne proizlaze isključivo iz zakonskih odredbi, nego i iz njihova tumačenja koje daju nacionalni sudovi, sama po sebi ne može dovesti u pitanje jasnoću i preciznost nacionalnog propisa, ali pod uvjetom da pojedinac može znati, iz teksta relevantnih odredbi i po potrebi pomoću njihova tumačenja koje daju ti sudovi, koje radnje i propusti mogu dovesti do takvog kumuliranja kaznenog progona i sankcija.
- 40 Što se tiče toga da se nacionalni zakonodavac koristi općenitim pojmovima za utvrđivanje djela koja mogu dovesti do kumuliranja progona i sankcija kaznene prirode, valja podsjetiti na to da je Sud u točkama 52. i 53. svoje presude od 20. ožujka 2018., Garlsson Real Estate i dr. (C-537/16, EU:C:2018:193), smatrao da je nacionalni propis o kojem je riječ u predmetu u kojem je donesena ta presuda bio dovoljno jasan i precizan, iako je prema tom nacionalnom propisu to kumuliranje ovisilo o tome mogu li predmetna djelovanja dovesti do „znatne izmjene” vrijednosti financijskih instrumenata i, prema tome, o tumačenju općeg pojma koje zahtijeva znatnu diskrecijsku ocjenu nacionalnih sudova.
- 41 Naime, iz sudske prakse koja se odnosi na načelo zakonitosti kaznenih djela i kazni proizlazi da se to načelo ne može tumačiti na način da zabranjuje naknadno objašnjenje pravila o kaznenoj odgovornosti sudskim tumačenjem od predmeta do predmeta, pod uvjetom da je rezultat razumno predvidljiv u trenutku počinjenja kažnjivog djela, posebice imajući u vidu tumačenje koje je u to vrijeme bilo na snazi u sudskoj praksi koja se odnosi na predmetnu zakonsku odredbu (presude od 22. listopada 2015., AC-Treuhand/Komisija, C-194/14 P, EU:C:2015:717, t. 41. i navedena sudska praksa i od 11. lipnja 2020., Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, t. 50).
- 42 Stoga, i podložno istim uvjetima, okolnost da se nacionalna sudska praksa u okviru tumačenja relevantnih zakonskih odredbi poziva na opće pojmove koje treba postupno pojasniti načelno nije prepreka tomu da se za nacionalni propis može smatrati da predviđa jasna i precizna pravila koja pojedincu omogućuju da predvidi koji akti i propusti mogu biti predmet kumuliranja progona i sankcija kaznene prirode.
- 43 U tom kontekstu, također treba podsjetiti na to da doseg tako tražene predvidljivosti u velikoj mjeri ovisi o sadržaju teksta o kojem je riječ, području na koje se odnosi i broju i svojstvu njegovih adresata. Predvidljivosti zakona ne protivi se to da dotična osoba mora pribjeći stručnom savjetovanju kako bi ocijenila, u stupnju koji je razuman u okolnostima predmeta o kojem je riječ, posljedice koje mogu proizići iz određenog akta. Tako je posebice u slučaju profesionalaca koji su navikli na primjenu velikog opreza u izvršavanju svojeg zanimanja. Stoga se od njih može očekivati da ulože posebnu brigu pri ocjeni s njim povezanih rizika (vidjeti u tom smislu presude od 28. lipnja 2005., Dansk Rørindustri i dr./Komisija, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P do C-208/02 P i C-213/02 P, EU:C:2005:408, t. 219. i navedena sudska praksa; od 22. listopada 2015., AC-Treuhand/Komisija, C-194/14 P, EU:C:2015:717, t. 42. i od 28. ožujka 2017., Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, t. 166.).

- 44 U ovom slučaju, iako je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri poštuje li nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku zahtjeve jasnoće i preciznosti iz točke 36. ove presude, na Sudu je da pruži korisne upute u tom pogledu kako bi tom sudu omogućio da riješi spor koji se pred njim vodi (vidjeti analogijom presudu od 22. lipnja 2021., *Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid* (Učinci odluke o protjeravanju), C-719/19, EU:C:2021:506, t. 82. i navedenu sudsku praksu).
- 45 Najprije, iz navoda koji se nalaze u zahtjevu za prethodnu odluku proizlazi da se člankom 1729. OPZ-a predviđaju uvjeti pod kojima prijevarna prikrivanja ili propusti u prijavi posebice u području PDV-a mogu dovesti do izricanja novčane upravne sankcije kaznene prirode. U skladu s člankom 1741. OPZ-a i pod uvjetima iz te odredbe, takva postupanja mogu, „neovisno o poreznim sankcijama koje se primjenjuju”, također biti predmet novčane kazne i kazne zatvora.
- 46 Zatim, *Conseil constitutionnel* (Ustavno vijeće) presudio je da se kumuliranje kaznenog progona i sankcija predviđenih tim člancima primjenjuje samo na najteže slučajeve prijevarnog prikrivanja iznosa koji podliježu porezu ili propusta u prijavi, pri čemu ta težina može biti rezultat iznosa utajenog poreza, prirode djelovanja osobe protiv koje se vodi kazneni progon ili okolnosti u kojima su djelovanja počinjena. Međutim, podložno ocjeni suda koji je uputio zahtjev, takvo tumačenje koje je dao taj sud s obzirom na načelo proporcionalnosti nije samo po sebi nepredvidivo.
- 47 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev ističe da je već u više navrata primijenio sudsku praksu *Conseila constitutionnel* (Ustavnog vijeće) iz prethodne točke te je tako pobliže odredio njezin doseg. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri je li, s obzirom na te presedane iz sudske prakse, osoba BV u trenutku počinjenja djela o kojima je riječ u glavnom postupku razumno mogla predvidjeti da ta djela mogu dovesti do kumuliranja progona i sankcija kaznene prirode na temelju članaka 1729. i 1741. OPZ-a.
- 48 U tom kontekstu, okolnost da se osoba BV morala, ovisno o slučaju, koristiti pravnim savjetovanjem kako bi ocijenila posljedice koje mogu proizaći iz djela koja su joj stavljena na teret s obzirom na uvjete primjene kumuliranja progona i sankcija kaznene prirode predviđenog tim člancima, kako ih tumače nacionalni sudovi, ne može, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 43. ove presude, dovesti u pitanje jasnoću i preciznost nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku. To vrijedi tim više za osobu BV jer se čini da je navedena djela počinila u okviru svoje profesionalne djelatnosti ovlaštenog računovođe.
- 49 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev pita o trećem zahtjevu iz točke 36. ove presude, koji proizlazi iz članka 52. stavka 1. Povelje i načela proporcionalnosti kazni utvrđenog njezinim člankom 49. stavkom 3. i koji za nadležna tijela podrazumijeva obvezu da u slučaju izricanja druge sankcije vode računa o tome da strogost svih izrečenih sankcija ne nadilazi težinu utvrđene povrede (vidjeti u tom smislu presudu od 20. ožujka 2018., *Garlsson Real Estate i dr.*, C-537/16, EU:C:2018:193, t. 56.).
- 50 U tom pogledu valja pojasniti da se, prema sudskoj praksi navedenoj u točki 36. i u prethodnoj točki ove presude, taj zahtjev bez iznimke primjenjuje na sve sankcije koje su kumulativno izrečene, a time i na kumuliranje sankcija iste prirode kao i na kumuliranje sankcija različite prirode, poput novčanih kazni i kazni zatvora. Puka okolnost da nadležna tijela namjeravaju izreći drukčije sankcije ne može ih osloboditi obveze da osiguraju to da strogost svih izrečenih sankcija ne premašuje težinu utvrđenog kažnjivog djela jer bi se time povrijedilo načelo proporcionalnosti.

- 51 U tim je okolnostima Sud u točki 60. presude od 20. ožujka 2018., *Garlsson Real Estate i dr.* (C-537/16, EU:C:2018:193) presudio da taj zahtjev proporcionalnosti ne ispunjava propis koji za kumuliranje novčane kazne i novčane upravne sankcije kaznene prirode propisuje da je naplata prve ograničena na dio koji premašuje iznos druge kazne, a da se takvo pravilo pritom ne predviđa i za kumuliranje novčane upravne sankcije kaznene prirode i kazne zatvora.
- 52 U ovom slučaju, iako je, u skladu s navodima iz zahtjeva za prethodnu odluku, sud koji je uputio zahtjev već presudio, oslanjajući se na pitanje proporcionalnosti, da ukupan iznos izrečene sankcije u slučaju kumuliranja sankcija ne smije premašivati najviši iznos jedne od izrečenih sankcija, taj sud pojasnio je da se navedeno ograničenje primjenjuje samo na istovrsne sankcije, odnosno na novčane sankcije. Međutim, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 103. svojeg mišljenja, takvo ograničenje ne osigurava poklapanje težine kažnjivog djela i strogosti svih izrečenih sankcija kada se novčana sankcija kumulira s kaznom zatvora.
- 53 Iako je francuska vlada pred Sudom istaknula da je kazneni sud dužan poštovati načelo proporcionalnosti kazni koje mu daje ovlast da izmijeni kaznenu sankciju ovisno o okolnostima slučaja, iz sudske prakse navedene u točkama 36. i 49. ove presude proizlazi da, s jedne strane, nadležna tijela podliježu obvezi da vode računa o tome da strogost svih sankcija koje su izrečene ne premašuje težinu utvrđenog kažnjivog djela i da, s druge strane, ta obveza mora jasno i precizno proizlaziti iz predmetnog nacionalnog propisa.
- 54 Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri je li to slučaj u ovom predmetu, uzimajući u obzir činjenicu da je presudio, oslanjajući se također na pitanje proporcionalnosti, da se ograničenje iz točke 52. primjenjuje samo na kumuliranje sankcija iste prirode.
- 55 S obzirom na prethodna razmatranja, na prethodna pitanja valja odgovoriti tako da temeljno pravo zajamčeno člankom 50. Povelje, u vezi s njezinim člankom 52. stavkom 1., treba tumačiti na način da mu se
- ne protivi to da se ograničenje kumuliranja progona i sankcija kaznene prirode u slučaju prijevanih prikrivanja ili propusta u prijavi u području poreza na dodanu vrijednost (PDV), predviđenog nacionalnim propisom, na najteže slučajeve temelji samo na ustaljenoj sudskoj praksi kojom se usko tumače zakonske odredbe kojima se utvrđuju uvjeti primjene tog kumuliranja, pod uvjetom da je u trenutku počinjenja kažnjivog djela razumno predvidljivo da ono može biti predmet kumuliranja progona i sankcija kaznene prirode, ali da mu se
 - protivi nacionalni propis koji u slučajevima kumuliranja novčane sankcije i kazne zatvora ne osigurava jasnim i preciznim pravilima, na način kako ih tumače nacionalni sudovi, da sve izrečene sankcije ne premašuju težinu utvrđenog kažnjivog djela.

Troškovi

- 56 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 navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Temeljno pravo zajamčeno člankom 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima, u vezi s njezinim člankom 52. stavkom 1., treba tumačiti na način da mu se

- **ne protivi to da se ograničenje kumuliranja progona i sankcija kaznene prirode u slučaju prijevornih prikrivanja ili propusta u prijavi u području poreza na dodanu vrijednost (PDV), predviđenog nacionalnim propisom, na najteže slučajeve temelji samo na ustaljenoj sudskoj praksi kojom se usko tumače zakonske odredbe kojima se utvrđuju uvjeti primjene tog kumuliranja, pod uvjetom da je u trenutku počinjenja kažnjivog djela razumno predvidljivo da ono može biti predmet kumuliranja progona i sankcija kaznene prirode, ali da mu se**
- **protivi nacionalni propis koji u slučajevima kumuliranja novčane sankcije i kazne zatvora ne osigurava jasnim i preciznim pravilima, na način kako ih tumače nacionalni sudovi, da sve izrečene sankcije ne premašuju težinu utvrđenog kažnjivog djela.**

Potpisi