



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 5. mája 2022*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Podvodné zatajenie splatnej dane – Sankcie – Vnútroštátna právna úprava stanovujúca správnu sankciu a trestnú sankciu za tie isté skutky – Charta základných práv Európskej únie – Článok 49 – Článok 50 – Zásada *ne bis in idem* – Článok 52 ods. 1 – Obmedzenia zásady *ne bis in idem* – Požiadavka stanoviť jasné a presné pravidlá – Možnosť zohľadniť výklad vnútroštátnej právnej úpravy poskytnutý vnútroštátnymi súdmi – Potreba stanoviť pravidlá zabezpečujúce primeranosť všetkých uložených sankcií – Sankcie rôznej povahy“

Vo veci C-570/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour de cassation (Kasačný súd, Francúzsko) z 21. októbra 2020 a doručený Súdnemu dvoru 28. októbra 2020, ktorý súvisí s trestným konaním proti:

BV,

za účasti:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie,

SÚDNY DVOR (prvá komora)

v zložení: predseda prvej komory A. Arabadžiev, sudcovia I. Ziemele, T. von Danwitz (spravodajca), P. G. Xuereb a A. Kumin,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: A. Calot Escobar

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- BV, v zastúpení: L. Goldman, avocat,
- francúzska vláda, v zastúpení: E. de Moustier a A. Daniel, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: francúzština.

– Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a C. Ehrbar, splnomocnené zástupkyne,
po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 9. decembra 2021,
vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 50 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci trestného konania začatého proti BV a týkajúceho sa daňových trestných činov, konkrétne v oblasti dane z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 2 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) vymedzuje plnenia podliehajúce DPH.
- 4 Podľa článku 273 prvého odseku tejto smernice:

„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 [rovnosti – *neoficiálny preklad*] zaobchádzania s transakciami [plneniami – *neoficiálny preklad*] uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami [plneniami – *neoficiálny preklad*] uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

Francúzske právo

- 5 Článok 1729 code général des impôts (všeobecný daňový zákonník) v znení účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „CGI“) stanovoval:

„Nepresnosti alebo opomenutia zistené v daňovom priznaní alebo v listine, ktoré sa týkajú okolností dôležitých pre určenie základu dane alebo vyčíslenie dane, ako aj vrátenie pohľadávky daňovej povahy, ktorú štát vyplatil bez právneho dôvodu, majú za následok zvýšenie dane o:

- a) 40 % v prípade úmyselného porušenia;

...“

- 6 Článok 1741 CGI v znení uplatniteľnom v čase skutkových okolností vo veci samej, v zmysle zákona č. 2010-1658 z 29. decembra 2010, stanovoval:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia tohto zákonníka, tomu, kto sa podvodom vyhol alebo sa pokúsil podvodom vyhnúť vyrubeniu alebo úplnému alebo čiastočnému zaplateniu daní upravených týmto zákonníkom, či už tým, že úmyselne nepodal daňové priznanie v stanovených lehotách, alebo úmyselne zatajil časť zdaniteľných súm, alebo spôsobil svoju platobnú neschopnosť alebo inými postupmi bránil výberu dane, alebo konal akýmkoľvek iným podvodným spôsobom, sa bez ohľadu na uplatniteľné daňové sankcie uloží pokuta vo výške 37 500 eur a trest odňatia slobody v dĺžke piatich rokov. Ak bol skutok spáchaný alebo jeho spáchanie bolo uľahčené nákupom alebo predajom bez faktúry alebo s faktúrami, ktoré sa netýkajú skutočných plnení, alebo jeho cieľom bolo získať od štátu neoprávnenú náhradu, jeho páchatelovi sa uloží pokuta vo výške 75 000 eur a trest odňatia slobody v dĺžke piatich rokov.

Toto ustanovenie sa však v prípade zatajenia dane uplatní len vtedy, ak je zatajená suma vyššia než jedna desatina zdaniteľnej sumy alebo suma 153 eur.

Každý, kto bol odsúdený na základe ustanovení tohto článku, môže byť pozbavený občianskych, civilných a rodinných práv v súlade s ustanoveniami článku 131-26 Trestného zákona.

Súd môže navyše nariadiť vyvesenie vydaného rozhodnutia a jeho zverejnenie za podmienok stanovených v článkoch 131-35 alebo 131-39 Trestného zákona.

...“

- 7 Článok L. 228 livre des procédures fiscales (daňový poriadok) v znení účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej stanovoval:

„Trestné oznámenia smerujúce k uloženiu trestných sankcií týkajúcich sa priamych daní, dane z pridanej hodnoty a iných daní z obratu, registračných poplatkov, dane z nehnuteľností a dane z prevodov majetku a úradne overených právnych úkonov podáva daňový úrad po udelení súhlasného stanoviska Komisie pre daňové delikty, pričom v opačnom prípade sú tieto trestné oznámenia neprípustné.“

- 8 Podľa ustálenej judikatúry Cour de cassation (Kasačný súd, Francúzsko) z ustanovení článku 1741 CGI v spojení s článkom L. 228 a nasl. daňového poriadku vyplýva, že prokuratúra môže začať stíhanie za daňový podvod len na základe predchádzajúceho trestného oznámenia daňového úradu, a to pod sankciou neprípustnosti trestného stíhania.

- 9 Rozhodnutiami č. 2016-545 QPC z 24. júna 2016, č. 2016-546 QPC z 24. júna 2016, č. 2016-556 QPC z 22. júla 2016 a č. 2018-745 QPC z 23. novembra 2018 Conseil constitutionnel (Ústavná rada, Francúzsko) rozhodla, že kumulácia trestných a daňových stíhaní a sankcií v prípade zatajenia zdaniteľných súm a nepriznania dane, ako vyplýva z ustanovení článkov 1729 a 1741 CGI, je v súlade so zásadami nevyhnutnosti a primeranosti trestných činov a trestov. Conseil constitutionnel (Ústavná rada) konštatovala, že tieto ustanovenia „umožňujú zabezpečiť ochranu finančných záujmov štátu a rovnakého zdaňovania tým, že sledujú spoločné účely, ktoré sú odrádzajúce a zároveň represívne“, pričom „vymáhanie potrebného verejného príspevku a cieľ boja proti daňovým podvodom odôvodňujú zavedenie doplňujúcich konaní v najzávažnejších prípadoch podvodov“, a „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“.

- 10 Conseil constitutionnel (Ústavná rada) však s ohľadom na zásadu proporcionality vymedzila tri výkladové výhrady, ktoré majú za následok obmedzenie možnosti uskutočniť takúto kumuláciu, a to
- po prvé daňovník, ktorý bol z vecného dôvodu oslobodený od dane právoplatným rozhodnutím súdu, nemôže byť odsúdený v trestnom konaní za daňový podvod,
 - po druhé článok 1741 CGI, ktorý sankcionuje podvodné zatajenie dane, sa vzťahuje iba na najzávažnejšie prípady podvodného zatajovania súm podliehajúcich dani alebo nepriznania dane, pričom táto závažnosť môže vyplývať zo sumy podvodne nezaplatených daní, povahy skutkov stíhanej osoby alebo okolností, za akých došlo k spáchaniu týchto skutkov,
 - po tretie, 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 niektoej z hroziacich sankcií.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 11 BV vykonával až do 14. júna 2011 povolanie audítora ako samostatný podnikateľ. Z tohto dôvodu bol vzhľadom na svoj obrat zdaniteľnou osobou na účely DPH s plnou daňovou povinnosťou v rámci štandardného režimu platby dane a bol povinný predkladať mesačné daňové priznania.
- 12 Daňový úrad ňho vykonal kontroly účtovníctva za roky 2009, 2010 a 2011.
- 13 Dňa 10. marca 2014 daňová správa podala na procureur de la République d'Annecy (Prokuratúra Annecy, Francúzsko) trestné oznámenie proti BV, v ktorom mu vytýkala účtovné nezrovnalosti, a to, že predložil daňové priznania k DPH, v ktorých zatajil značnú časť príjmov, predložil daňové priznania k dani z nepodnikateľských príjmov, v ktorých uviedol nižšie príjmy, predložil daňové priznania týkajúce sa všetkých príjmov, v ktorých uviedol nižšie príjmy, pričom priznal nepodnikateľské príjmy v nižšej sume, než boli príjmy, ktoré skutočne získal. Podľa uvedeného trestného oznámenia bola nezaplatená DPH v sume 82 507 eur a nezaplatená daň z príjmov v sume 108 883 eur.
- 14 Na záver predbežného vyšetrovania vedeného prokurátorom bola proti BV podaná obžaloba na Tribunal correctionnel d'Annecy (Trestný súd Annecy, Francúzsko), s návrhom na odsúdenie za trestné činy podvodného zatajenia súm podliehajúcich dani a neúplného vyhotovenia účtovného dokumentu.
- 15 Rozsudkom z 23. júna 2017 Tribunal correctionnel d'Annecy (Trestný súd Annecy) uznal BV za vinného zo skutkov, ktoré mu boli kladené za vinu, pričom ho odsúdil na 12 mesiacov odňatia slobody a nariadil uverejnenie rozhodnutia na jeho náklady.
- 16 BV podal proti tomuto rozsudku odvolanie na Cour d'appel de Chambéry (Odvolací súd Chambéry, Francúzsko). Na podporu svojho odvolania uviedol, že jeho odsúdenie v trestnom konaní je v rozpore so zásadou *ne bis in idem* zaručenou článkom 50 Charty z dôvodu, že už sa proti nemu pre ten istý skutok viedlo konanie o dorubení dane, v ktorom mu boli uložené daňové sankcie vo výške 40 % nezaplatených daní.

- 17 Rozsudkom z 13. februára 2019 Cour d'appel de Chambéry (Odvolací súd Chambéry) odvolanie zamietol. Tento súd dospel k záveru, že kumulácia trestných sankcií a daňových sankcií uložených BV nie je v rozpore s článkom 50 Charty, keďže uplatnenie vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, spĺňa požiadavky vyplývajúce z judikatúry Conseil constitutionnel (Ústavná rada) v tejto oblasti.
- 18 BV podal proti rozsudku Cour d'appel de Chambéry (Odvolací súd Chambéry) kasačný opravný prostriedok na Cour de cassation (Kasačný súd) ako vnútroštátny súd, ktorý v prejednávanej veci podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, pričom uviedol, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, nespĺňa požiadavku jasnosti a predvídateľnosti, ktorú musí spĺňať kumulácia stíhaní a sankcií trestnej povahy v súlade s judikatúrou vyplývajúcou z rozsudku z 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, body 49 až 51). Okrem toho uviedol, že v rozpore s judikatúrou vyplývajúcou najmä z rozsudku z 20. marca 2018, Garlsson Real Estate a i. (C-537/16, EU:C:2018:193, body 56 a 60), uvedená vnútroštátna právna úprava nestanovuje pravidlá umožňujúce zabezpečiť, aby prísnosť všetkých uložených sankcií nepresiahla závažnosť konštatovaného porušenia.
- 19 Vnútroštátny súd sa na úvod domnieva, že vzhľadom na to, že cieľom vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, je najmä boj proti porušeniam v oblasti DPH na účely zabezpečenia výberu splatnej DPH v plnej výške, táto právna úprava predstavuje vykonanie práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty, a teda musí rešpektovať zásadu *ne bis in idem* zaručenú v článku 50 Charty.
- 20 Pokiaľ ide o požiadavku jasnosti a predvídateľnosti, tento súd uvádza, že články 1729 a 1741 CGI presne vymedzujú konanie a nesplnenie povinností, ktoré môžu byť predmetom trestného a daňového stíhania a trestných a daňových sankcií, pričom Conseil constitutionnel (Ústavná rada) ich uplatnenie podriadila trom výkladovým výhradám pripomenutým v bode 10 tohto rozsudku.
- 21 Pokiaľ ide konkrétnejšie o druhú výkladovú výhradu, uvedený súd zdôrazňuje, že podmienky jej uplatnenia boli z jeho strany spresnené. Ak teda obvinený z daňového podvodu preukáže, že jemu osobne už bola za ten istý skutok uložená daňová sankcia, prináleží trestnému súdu, aby sa najprv vyjadril ku charakteristike trestného činu vzhľadom na základné prvky stanovené v článku 1741 CGI. Ďalej mu prislúcha, aby prípadne z úradnej moci overil, či majú preukázané skutky taký stupeň závažnosti, ktorý vzhľadom na kritériá stanovené Conseil constitutionnel (Ústavná rada) týkajúce sa výšky súm získaných daňovým podvodom, povahy konania alebo okolností daňového podvodu môže odôvodniť, aby bol daňový postih doplnený aj o trestné stíhanie. Napokon musí byť rozhodnutie o závažnosti odôvodnené a prijaté pred voľbou uložených trestov a uvedením odôvodnenia v tomto ohľade.
- 22 Pokiaľ ide o otázku, či sa prísnosť všetkých uložených sankcií obmedzuje na to, čo je prísne nevyhnutné, vnútroštátny súd pripomína, že v súlade s druhou výkladovou výhradou, ktorú formulovala Conseil constitutionnel (Ústavná rada), francúzska právna úprava obmedzuje trestné stíhanie na trestné činy určitej závažnosti, za ktoré vnútroštátny zákonodarca stanovil okrem pokuty aj trest odňatia slobody.
- 23 Okrem toho vnútroštátny súd uvádza, že podľa tretej výkladovej výhrady je možnosť kumulácie sankcií obmedzená aj nemožnosťou prekročiť najvyššiu hornú hranicu niektorej z hroziacich sankcií. Vnútroštátny súd však spresňuje, že podľa jeho vlastnej judikatúry sa táto tretia výkladová výhrada týka len sankcií rovnakej povahy, konkrétne peňažných sankcií, keďže jej

predpokladom je, že súd môže vykonať porovnanie maximálnych sadzieb trestných a daňových sankcií na účely určenia najvyššej sumy, ktorá predstavuje hornú hranicu. Táto výkladová výhrada sa teda neuplatňuje v prípade kumulácie daňových peňažných sankcií a trestu odňatia slobody.

24 Za týchto podmienok Cour de cassation (Kasačný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne 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?“

O prejudiciálnych otázkach

25 Svojimi dvoma prejudiciálnymi otázkami, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má základné právo zaručené v článku 50 Charty v spojení s jej článkom 52 ods. 1 vykladať v tom zmysle, že bráni:

– tomu, aby obmedzenie kumulácie stíhaní a sankcií trestnej povahy v prípade podvodného zatajania alebo nepriznania dane v oblasti DPH stanovenej vnútroštátnou právnou úpravou pre najzávažnejšie prípady vyplývalo len z ustálenej judikatúry, ktorá reštriktívnym spôsobom vykladá právne ustanovenia definujúce podmienky uplatnenia tejto kumulácie, a/alebo

– vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v prípade kumulácie peňažnej sankcie a trestu odňatia slobody nezabezpečuje prostredníctvom jasných a presných pravidiel, prípadne tak, ako ich vykladajú vnútroštátne súdy, aby všetky uložené sankcie neprekračovali závažnosť konštatovaného trestného činu.

26 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry správne sankcie uložené vnútroštátnymi daňovými orgánmi a trestné konania pre porušenia v oblasti DPH predstavujú uplatnenie 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 (rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 21 a citovaná judikatúra).

27 Podľa tohto ustanovenia 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.

28 V tomto konaní ide o trestné stíhanie BV vo veci samej za podvodné zatajenie dane a nepriznanie dane v oblasti DPH, zatiaľ čo podľa informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania mu už za tie isté skutky bola uložená konečná správna sankcia trestnej povahy v zmysle článku 50 Charty. Takáto kumulácia stíhaní pritom predstavuje obmedzenie základného práva zakotveného v tomto ustanovení Charty, keďže toto ustanovenie zakazuje uložiť za rovnaké skutky viacero sankcií trestnej povahy na základe rôznych na tento účel vedených konaní (pozri analogicky rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 35).

- 29 Podľa ustálenej judikatúry však platí, že obmedzenie základného práva zaručeného článkom 50 Charty môže byť odôvodnené na základe jej článku 52 ods. 1 (rozsudky z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 40 a citovaná judikatúra, ako aj z 22. marca 2022, Nordzucker a i., C-151/20, EU:C:2022:203, bod 49).
- 30 Podľa článku 52 ods. 1 prvej vety Charty akékoľvek obmedzenie výkonu práv a slobôd uznaných v tejto Charte musí byť ustanovené zákonom a rešpektovať podstatu týchto práv a slobôd. Podľa druhej vety uvedeného odseku, 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.
- 31 V prejednávanej veci je po prvé nesporné, že možnosť kumulovať trestné stíhania a sankcie, ako aj správne stíhania a sankcie trestnej povahy je stanovená zákonom, konkrétne článkami 1729 a 1741 CGI. Hoci požiadavka, podľa ktorej akékoľvek obmedzenie výkonu základných práv musí byť stanovené zákonom, znamená, že samotný právny základ, ktorý umožňuje zásah do týchto práv, musí sám definovať rozsah obmedzenia výkonu dotknutého práva, táto požiadavka sa do veľkej miery zhoduje s požiadavkami jasnosti a presnosti vyplývajúcimi zo zásady proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júla 2020, Facebook Ireland a Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, bod 180), čo bude preskúmané v bode 34 a nasl. tohto rozsudku.
- 32 Po druhé vnútroštátna právna úprava, ako je právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, rešpektuje podstatu základného práva zaručeného článkom 50 Charty, keďže podľa údajov uvedených v spise, ktorým disponuje Súdny dvor, takúto kumuláciu stíhaní a sankcií umožňuje iba za taxatívne stanovených podmienok, čím zabezpečuje, že právo zaručené v tomto článku 50 nebude ako také spochybnené.
- 33 Po tretie zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že cieľom tejto právnej úpravy je zabezpečiť výber splatnej DPH v plnej výške. Vzhľadom na význam, ktorý judikatúra Súdneho dvora pripisuje na účely dosiahnutia tohto cieľa boju proti trestným činom v oblasti DPH, obmedzenie zásady *ne bis in idem* vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, zodpovedá cieľu všeobecného záujmu.
- 34 Pokiaľ ide po tretie o zásadu proporcionality, táto zásada si vyžaduje, aby kumulácia stíhaní a sankcií stanovených vnútroštátnou právnou úpravou, ako je právna úprava v konaní vo veci samej, nešla nad rámec toho, čo je primerané a potrebné na uskutočnenie legitímnych cieľov sledovaných touto právnou úpravou, pričom ak existuje možnosť rozhodnúť sa medzi viacerými primeranými opatreniami, je potrebné sa prikloniť k najmenej obmedzujúcemu a spôsobene nevýhody nesmú byť neprimerané sledovaným cieľom (rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 46 a citovaná judikatúra).
- 35 Vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje takúto možnosť kumulácie stíhaní a sankcií, je vhodná na dosiahnutie cieľa boja s protiprávnymi konaniami v oblasti DPH, aby sa zabezpečilo vybratie celej splatnej DPH (rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 48).
- 36 Pokiaľ ide o požiadavku týkajúcu sa toho, aby bola táto vnútroštátna právna úprava obmedzená na to, čo je prísne nevyhnutné, Súdny dvor v bodoch 49, 53 a 55 rozsudku z 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), spresnil, že táto právna úprava musí v prvom rade stanoviť jasné a presné pravidlá umožňujúce osobe podliehajúcej súdnej právomoci predvídať, ktoré úkony a opomenutia môžu byť predmetom takejto kumulácie stíhaní a sankcií, ďalej musí zabezpečiť

- koordináciu jednotlivých konaní, aby bolo dodatočné zaťaženie vyplývajúce z kumulácie nezávisle vedených konaní trestnej povahy obmedzené na to, čo je prísne nevyhnutné, a napokon musí umožňovať zabezpečiť, že prísnosť všetkých uložených sankcií bude zodpovedať závažnosti dotknutého porušenia.
- 37 Vnútroštátny súd sa v prvom rade pýta na prvú z požiadaviek pripomenutých v predchádzajúcom bode, ktorá, pokiaľ ide o základné právo zaručené v článku 50 Charty, odráža aj zásadu zákonnosti trestných činov a trestov zakotvenú v článku 49 ods. 1 Charty. Ako totiž uviedol generálny advokát v bodoch 56 až 58 svojich návrhov, táto posledná uvedená zásada sa uplatňuje na kumuláciu konečnej správnej sankcie trestnej povahy v zmysle článku 50 Charty a trestného stíhania, pokiaľ táto kumulácia môže viesť pre dotknutú osobu k závažnejšiemu následku, než je následok, ktorý vyplýva len zo samotného trestného stíhania. Konkrétne, represívne zaťaženie vyplývajúce z kumulácie sankcií trestnej povahy môže ísť nad rámec toho, čo za kriminalizované konanie stanovuje zákon, čo je dôvod, pre ktorý je nevyhnutné, aby každé ustanovenie umožňujúce dvojité postihovanie dodržiavalo požiadavky spojené so zásadou zákonnosti trestných činov a trestov, ako ju zaručuje článok 49 ods. 1 Charty.
- 38 Pokiaľ pritom ide o zásadu zákonnosti trestných činov a trestov za ne, Súdny dvor rozhodol, že táto zásada vyžaduje, aby zákon jasne vymedzoval protiprávne konania a tresty, ktorými sú postihované, pričom táto podmienka je splnená vtedy, ak osoba podliehajúca súdnej právomoci dokáže na základe znenia príslušného ustanovenia, a v prípade potreby s pomocou jeho výkladu súdmi, rozpoznať, ktoré konania a opomenutia zakladajú jej trestnú zodpovednosť (rozsudky z 22. októbra 2015, AC-Treuhand/Komisia, C-194/14, EU:C:2015:717, bod 40 a citovaná judikatúra, ako aj z 11. júna 2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, bod 49).
- 39 Okolnosť, že podmienky vyžadované na kumuláciu stíhaní a sankcií trestnej povahy nevyplývajú výlučne z právnych ustanovení, ale aj z ich výkladu vnútroštátnymi súdmi, nemôže sama osebe spochybniť jasnú a presnú povahu vnútroštátnej právnej úpravy, avšak pod podmienkou, že osoba podliehajúca súdnej právomoci môže zo znenia relevantných ustanovení, a v prípade potreby za pomoci výkladu, ktorý im priznávajú tieto súdy, vedieť, aké konania a opomenutia môžu viesť k takejto kumulácii stíhaní a sankcií.
- 40 Pokiaľ ide o to, že vnútroštátny zákonodarca použil na vymedzenie konaní, ktoré môžu viesť ku kumulácii stíhaní a sankcií trestnej povahy, všeobecné pojmy, je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor v bodoch 52 a 53 svojho rozsudku z 20. marca 2018, *Garlsson Real Estate a i.* (C-537/16, EU:C:2018:193), dospel k záveru, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú išlo vo veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok, bola dostatočne jasná a presná, hoci táto právna úprava podmieňovala kumuláciu tým, či dotknuté konanie mohlo spôsobiť „podstatnú zmenu“ hodnoty finančných nástrojov, a teda výkladom všeobecného pojmu, ktorý si vyžadoval značnú mieru posúdenia zo strany vnútroštátnych súdov.
- 41 Z judikatúry týkajúcej sa zásady zákonnosti trestných činov a trestov totiž vyplýva, že túto zásadu nemožno vykladať tak, že vylučuje postupné objasňovanie pravidiel trestnej zodpovednosti prostredníctvom súdneho výkladu každého jednotlivého prípadu pod podmienkou, že výsledok je primerane predvídateľný v čase, keď došlo k spáchaniu protiprávneho konania, najmä vzhľadom na výklad, ktorého sa v danom čase pridržala judikatúra týkajúca sa dotknutého právneho ustanovenia (rozsudky z 22. októbra 2015, AC-Treuhand/Komisia, C-194/14, EU:C:2015:717, bod 41 a citovaná judikatúra, ako aj z 11. júna 2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, bod 50).

- 42 S výhradou tých istých podmienok teda okolností, že vnútroštátna judikatúra v rámci výkladu príslušných ustanovení právnych predpisov odkazuje na všeobecné pojmy, ktoré je potrebné postupne objasniť, v zásade nebráni tomu, aby sa vnútroštátna právna úprava mohla považovať za úpravu, ktorá stanovuje jasné a presné pravidlá umožňujúce osobe podliehajúcej súdnej právomoci predvídať, ktoré konania alebo opomenutia môžu byť predmetom kumulácie stíhaní a sankcií trestnej povahy.
- 43 V tejto súvislosti je ešte potrebné pripomenúť, že rozsah takto požadovanej predvídateľnosti závisí v značnej miere od obsahu dotknutého textu, oblasti, na ktorú sa vzťahuje, ako aj od počtu a povahy osôb, ktorým je určený. Predvídateľnosť zákona nebráni tomu, aby bola dotknutá osoba nútená požiadať o odbornú radu s cieľom posúdiť spôsobom primeraným okolnostiam prípadu dôsledky, ktoré môžu vyplývať z daného aktu. Ide najmä o odborníkov zvyknutých na povinnosť vynakladať veľkú obozretnosť pri výkone svojej profesie. Je tiež možné od nich očakávať, že s osobitnou obozretnosťou posúdia riziká, ktoré táto profesia zahŕňa (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. júna 2005, Dansk Rørindustri a i./Komisia, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P až C-208/02 P a C-213/02 P, EU:C:2005:408, bod 219 a citovanú judikatúru; z 22. októbra 2015, AC-Treuhand/Komisia, C-194/14 P, EU:C:2015:717, bod 42, ako aj z 28. marca 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, bod 166).
- 44 Hoci v prejednávanej veci prislúcha vnútroštátnemu súdu overiť, či vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, spĺňa požiadavky jasnosti a presnosti pripomenuté v bode 36 tohto rozsudku, Súdnemu dvoru prináleží poskytnúť v tejto súvislosti užitočné usmernenia na to, aby vnútroštátny súd mohol rozhodnúť spor, ktorý prejednáva [pozri analogicky rozsudok z 22. júna 2021, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Účinky rozhodnutia o vyhostení), C-719/19, EU:C:2021:506, bod 82 a citovanú judikatúru].
- 45 V prvom rade z informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že článok 1729 CGI stanovuje podmienky, za ktorých môže podvodné zatajenie alebo nepriznanie dane v oblasti DPH viesť k uloženiu peňažnej správnej sankcie trestnej povahy. V súlade s článkom 1741 CGI a za podmienok uvedených v tomto ustanovení môže byť za takéto konanie, a to „bez ohľadu na uplatniteľné daňové sankcie“ zároveň uložený aj peňažný trest a trest odňatia slobody.
- 46 Conseil constitutionnel (Ústavná rada) tiež rozhodla, že kumulácia stíhaní a sankcií stanovených v týchto článkoch sa môže uplatniť iba v najzávažnejších prípadoch podvodného zatajenia súm podliehajúcich dani alebo nepriznania dane, pričom spresnila, že táto závažnosť môže vyplývať zo sumy podvodne nezaplatených daní, povahy skutkov stíhanej osoby alebo okolností, za akých došlo k spáchaniu týchto skutkov. S výhradou posúdenia vnútroštátnym súdom sa pritom takýto výklad, ktorý podal tento súd vzhľadom na zásadu proporcionality, nezdá byť sám osebe nepredvídateľný.
- 47 Napokon vnútroštátny súd uvádza, že on sám už viackrát uplatnil judikatúru Conseil constitutionnel (Ústavná rada) uvedenú v predchádzajúcom bode, a tým spresnil jej dosah. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či vzhľadom na tieto súdne precedensy bolo pre BV v čase, keď došlo k spáchaniu skutkov, o ktoré ide vo veci samej, primerane predvídateľné, že tieto skutky môžu viesť ku kumulácii stíhaní a sankcií trestnej povahy podľa článkov 1729 a 1741 CGI.
- 48 V tejto súvislosti okolnosť, že BV musel prípadne využiť pomoc právneho poradcu na účely posúdenia dôsledkov, ktoré by mohli vyplývať zo skutočností, ktoré mu boli vytýkané, a to vzhľadom na podmienky uplatnenia kumulácie stíhaní a sankcií trestnej povahy stanovené

v týchto článkoch, ako ich vykladajú vnútroštátne sudy, nie je v súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 43 tohto rozsudku spôsobilá spochybniť jasnú a presnú povahu vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej. To platí o to viac v prípade BV, keďže sa zdá, že sa uvedených skutkov dopustil v rámci svojej odbornej činnosti audítora.

- 49 V druhom rade sa vnútroštátny súd pýta na tretiu požiadavku uvedenú v bode 36 tohto rozsudku vyplývajúcu tak z článku 52 ods. 1 Charty, ako aj zo zásady primeranosti trestov zakotvenej v jej článku 49 ods. 3, z ktorej pre príslušné orgány vyplýva povinnosť v prípade uloženia druhej sankcie dbať na to, aby prísnosť všetkých uložených sankcií nepresiahla závažnosť konštatovaného porušenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. marca 2018, *Garlsson Real Estate a i.*, C-537/16, EU:C:2018:193, bod 56).
- 50 V tejto súvislosti je potrebné spresniť, že podľa judikatúry pripomenutej v bode 36, ako aj v predchádzajúcom bode tohto rozsudku sa táto požiadavka uplatňuje bez výnimky na všetky kumulatívne uložené sankcie, a teda tak na kumuláciu sankcií rovnakej povahy, ako aj na kumuláciu sankcií rôznej povahy, akými sú peňažné sankcie a tresty odňatia slobody. Samotná okolnosť, že príslušné orgány majú v úmysle uložiť sankcie inej povahy, ich nemôže oslobodiť od povinnosti zabezpečiť, aby prísnosť všetkých uložených sankcií nepresiahla závažnosť konštatovaného porušenia, pričom v opačnom prípade by došlo k porušeniu zásady proporcionality.
- 51 Za týchto podmienok Súdny dvor v bode 60 rozsudku z 20. marca 2018, *Garlsson Real Estate a i.* (C-537/16, EU:C:2018:193), rozhodol, že táto požiadavka proporcionality nie je dodržaná v prípade takej právnej úpravy, ktorá pre kumuláciu peňažného trestu a peňažnej správnej sankcie trestnej povahy stanovuje, že vymáhanie prvej uvedenej sankcie sa obmedzuje na časť presahujúcu sumu druhej sankcie, a bez toho, aby takéto pravidlo upravovala aj pre prípad kumulácie peňažnej správnej sankcie trestnej povahy a trestu odňatia slobody.
- 52 V prejednáwanej veci platí, že, hoci v súlade s informáciami uvedenými v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, vnútroštátny súd, vychádzajúc z úvah týkajúcich sa proporcionality, už rozhodol, že celková výška sankcie uloženej v prípade kumulácie sankcií nesmie prekročiť najvyššiu hornú hranicu niektorej z hroziacich sankcií, tento súd spresnil, že uvedené obmedzenie sa uplatňuje len na sankcie rovnakej povahy, teda na peňažné sankcie. Ako pritom uviedol generálny advokát v bode 103 svojich návrhov, takéto obmedzenie nepostačuje na zabezpečenie súladu medzi závažnosťou trestného činu a prísnosťou všetkých uložených sankcií, ak je peňažná sankcia kumulovaná s trestom odňatia slobody.
- 53 Pokiaľ ide o tvrdenia francúzskej vlády, ktorá pred Súdnym dvorom uviedla, že trestný súd je povinný dodržiavať zásadu primeranosti trestov, ktorá mu priznáva právomoc upraviť trestnú sankciu v závislosti od okolností prejednáwanej veci, je potrebné uviesť, že z judikatúry pripomenutej v bodoch 36 a 49 tohto rozsudku vyplýva jednak to, že príslušné orgány musia dbať na to, aby prísnosť všetkých uložených sankcií nepresahovala závažnosť konštatovaného porušenia, a jednak, že táto povinnosť musí z dotknutej vnútroštátnej právnej úpravy vyplývať jasným a presným spôsobom.
- 54 Vnútroštátnemu súdu prislúcha overiť, či o takýto prípad ide v prejednáwanej veci, a to s prihliadnutím na skutočnosť, že on sám rozhodol, opierajúc sa aj o úvahy týkajúce sa proporcionality, že obmedzenie uvedené v bode 52 sa uplatní len na kumuláciu sankcií rovnakej povahy.

55 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je na prejudiciálne otázky potrebné odpovedať tak, že základné právo zaručené v článku 50 Charty v spojení s jej článkom 52 ods. 1 sa má vykladať v tom zmysle, že:

- nebráni tomu, aby obmedzenie kumulácie stíhaní a sankcií trestnej povahy v prípade podvodného zatajania alebo nepriznania dane v oblasti DPH stanovenej vnútroštátnou právnou úpravou pre najzávažnejšie prípady vyplývalo len z ustálenej judikatúry, ktorá reštriktívnym spôsobom vykladá právne ustanovenia definujúce podmienky uplatnenia tejto kumulácie, a to pod podmienkou, že v čase spáchania trestného činu bolo možné rozumne predvídať, že sa na tento trestný čin môže vzťahovať kumulácia stíhaní a sankcií trestnej povahy, ale že
- bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v prípade kumulácie peňažnej sankcie a trestu odňatia slobody nezabezpečuje prostredníctvom jasných a presných pravidiel, prípadne tak, ako ich vykladajú vnútroštátne súdy, aby všetky uložené sankcie neprekračovali závažnosť konštatovaného trestného činu.

O trovách

56 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Základné právo zaručené v článku 50 Charty základných práv Európskej únie v spojení s jej článkom 52 ods. 1 sa má vykladať v tom zmysle, že

- **nebráni tomu, aby obmedzenie kumulácie stíhaní a sankcií trestnej povahy v prípade podvodného zatajania alebo nepriznania dane v oblasti dane z pridanej hodnoty (DPH) stanovenej vnútroštátnou právnou úpravou pre najzávažnejšie prípady vyplývalo len z ustálenej judikatúry, ktorá reštriktívnym spôsobom vykladá právne ustanovenia definujúce podmienky uplatnenia tejto kumulácie, a to pod podmienkou, že v čase spáchania trestného činu bolo možné rozumne predvídať, že sa na tento trestný čin môže vzťahovať kumulácia stíhaní a sankcií trestnej povahy, ale že**
- **bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v prípade kumulácie peňažnej sankcie a trestu odňatia slobody nezabezpečuje prostredníctvom jasných a presných pravidiel, prípadne tak, ako ich vykladajú vnútroštátne súdy, aby všetky uložené sankcie neprekračovali závažnosť konštatovaného trestného činu.**

Podpisy