



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 20. marca 2018*

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Neplačilo dolgovanega DDV – Sankcije – Nacionalna zakonodaja, ki določa upravno sankcijo in kazensko sankcijo za ista dejanja – Listina Evropske unije o temeljnih pravicah – Člen 50 – Načelo *ne bis in idem* – Kazenska narava upravne sankcije – Obstoj istega kaznivega dejanja – Člen 52(1) – Omejitve načela *ne bis in idem* – Pogoji“

V zadevi C-524/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunale di Bergamo (sodišče v Bergamu, Italija) z odločbo z dne 16. septembra 2015, ki je na Sodišče prispela 1. oktobra 2015, v kazenskem postopku zoper

Luco Mencija,

ob udeležbi

Procura della Repubblica,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, A. Tizzano, podpredsednik, R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, M. Ilešič, T. von Danwitz (poročevalec), A. Rosas in E. Levits, predsedniki senatov, E. Juhász, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, S. Rodin, F. Biltgen, sodniki, K. Jürimäe, sodnica, C. Lycourgos in E. Regan, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: V. Giacobblo-Peyronnel, nato R. Schiano, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. septembra 2016,

na podlagi sklepa o ponovnem odprtju ustnega postopka z dne 25. januarja 2017 in po obravnavi z dne 30. maja 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za L. Mencija G. Broglio, V. Meanti in I. Dioli, odvetniki,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- za češko vlado M. Smolek in J. Vlácil, agenta,

* Jezik postopka: italijanščina.

- za nemško vlado T. Henze in D. Klebs, agenta,
- za Irsko sprva E. Creedon, nato M. Browne, G. Hodge in A. Joyce, agenti, skupaj z M. Gray, barrister,
- za francosko vlado D. Colas, G. de Bergues, F.-X. Bréchet, S. Ghiandoni in E. de Moustier, agenti,
- za nizozemsko vlado M. K. Bulterman in J. Langer, agenta,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za Evropsko komisijo H. Krämer, M. Owsiany-Hornung in F. Tomat, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. septembra 2017

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 50 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina) v povezavi s členom 4 Protokola št. 7 k Evropski konvenciji o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, podpisani v Rimu 4. novembra 1950 (v nadaljevanju: EKČP).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru kazenskega postopka zoper Luco Mencija zaradi kaznivih dejanj na področju davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

EKČP

- 3 Člen 4 Protokola št. 7 k EKČP, naslovljen „Pravica, da nisi dvakrat sojen ali kaznovan za isto kaznivo dejanje“, določa:

„1. Pravosodni organi iste države ne smejo nikogar ne kazensko preganjati ne kaznovati za kaznivo dejanje, za katero je bil na podlagi zakona in v skladu s kazenskim postopkom te države s pravnomočno sodbo že oproščen ali obsojen.

2. Določbe prejšnjega odstavka ne preprečujejo obnove kazenskega postopka na podlagi zakona in skladno s kazenskim postopkom prizadete države, če obstajajo dokazi o novih ali na novo odkritih dejstvih ali pa če je v prejšnjih postopkih prišlo do bistvene napake, ki bi lahko vplivala na izid sojenja.

3. Določila tega člena se ne smejo derogirati s sklicevanjem na 15. člen Konvencije.“

Pravo Unije

- 4 Člen 2(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) določa transakcije, ki so obdavčene z DDV.

5 Člen 273 te direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

Italijansko pravo

- 6 Člen 13(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 (zakonska uredba št. 471 o reformi davčnih nekazenskih sankcij v zvezi z neposrednimi davki, davkom na dodano vrednost in pobiranjem davkov v skladu s členom 3(133)(q) zakona št. 662 z dne 23. decembra 1996) z dne 18. decembra 1997 (redni dodatek h GURI št. 5 z dne 8. januarja 1998) je v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakonska uredba št. 471/97), določal:

„Kdor v predpisanih rokih ne plača, v celoti ali deloma, akontacije, periodičnega obroka, izenačevalnega ali salda davka, ki izhaja iz davčnega obračuna, pri čemer se v teh primerih odbijejo periodična plačila ali akontacije, tudi če niso bila plačana, se kaznuje z upravno sankcijo v višini 30 % vsakega neplačanega zneska, tudi ko se po popravi vsebinskih ali računskih napak ob pregledu letnega davčnega obračuna ugotovi, da je znesek davka višji oziroma je presežek, ki ga je mogoče odbiti, nižji. [...]“

- 7 Člen 10a(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 (zakonska uredba št. 74 o novi ureditvi kaznivih dejanj na področju davka od dohodkov in davka na dodano vrednost v skladu s členom 9 zakona št. 205 z dne 25. junija 1999) z dne 10. marca 2000 (GURI št. 76 z dne 31. marca 2000, str. 4) je v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakonska uredba št. 74/2000), določal:

„Kdor v roku za vložitev letnega obračuna tistega, ki je opravil odtegljaj, ne plača odtegljajev, ki so dolgovani na podlagi tega obračuna ali ki izhajajo iz potrtil, izdanih davčnim zavezancem, za katere so bili odtegljaji opravljeni, se kaznuje z zaporom od šestih mesecev do dveh let, če dolgovani znesek presega 50.000 EUR za vsako davčno obdobje.“

- 8 Člen 10b(1) te zakonske uredbe, naslovljen „Neplačilo DDV“, je v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določal:

„Določba iz člena 10a z omejitvami, ki jih določa, velja tudi za vsakogar, ki ne plača davka na dodano vrednost, ki ga dolguje na podlagi letnega obračuna, v roku za plačilo akontacije za naslednje davčno obdobje.“

- 9 Člen 20 navedene zakonske uredbe, naslovljen „Razmerja med kazenskim postopkom in davčnim postopkom“, v odstavku 1 določa:

„Upravnega postopka za nadzor davkov za določitev zneska, ki ga je treba izterjati, in postopka pred davčnim sodiščem ni mogoče prekiniti med potekom kazenskega postopka, katerega predmet so ista dejstva ali dejstva, katerih ugotavljanje je bistveno za končanje postopka.“

- 10 Člen 21 te zakonske uredbe, naslovljen „Upravne sankcije za kršitve, za katere se šteje, da spadajo pod kazensko pravo“, v odstavkih 1 in 2 določa:

„1. Pristojna uprava vsekakor naloži upravne sankcije glede davčnih kršitev, ki so predmet obvestila o sumu kaznivega dejanja.

2. Teh sankcij ni mogoče izvršiti proti drugim osebam, kot tistim iz člena 19(2), razen če je bil kazenski postopek ustavljen s sklepom o ustavitvi postopka ali končan s pravnomočno oprostilno sodbo ali sklepom o ustavitvi kazenskega pregona, iz katerega je razvidno, da dejanje ni kaznivo. V zadnjenavedenem primeru začnejo roki za izterjavo teči od dne, ko je pristojni upravi sporočen sklep o ustavitvi postopka, oprostilna sodba ali sklep o ustavitvi kazenskega pregona; obvestilo opravi sodno tajništvo sodišča, ki je te odločbe izdalo.“

Postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 11 L. Menci je bil v upravnem postopku, med katerim mu je bilo očitano, da je kot lastnik istoimenske enoosebne družbe opustil plačilo DDV, ki izhaja iz letnega davčnega obračuna za davčno leto 2011 in znaša skupaj 282.495,76 EUR, v rokih, predpisanih z zakonom.
- 12 V tem postopku je bila izdana odločba Amministrazione Finanziaria (davčna uprava, Italija), s katero je ta uprava L. Menciju naložila, naj plača dolgovani znesek DDV, in mu poleg tega na podlagi člena 13(1) zakonske uredbe št. 471/97 naložila upravno sankcijo v višini 84.748,74 EUR, ki predstavlja 30 % davčnega dolga. Ta odločba je postala pravnomočna. Prošnja L. Mencija za plačilo po obrokih je bila sprejeta, zato je ta prve obroke plačal.
- 13 Po pravnomočnem zaključku tega postopka je bil zoper L. Mencija za ista dejanja začel kazenski postopek pred Tribunale di Bergamo (sodišče v Bergamu, Italija) na podlagi obtožnega predloga Procura della Repubblica (državno tožilstvo, Italija) z utemeljitvijo, da navedena opustitev plačila DDV pomeni kaznivo dejanje, ki je kot tako opredeljeno in za katero je določena kazen v členih 10a(1) in 10b(1) zakonske uredbe št. 74/2000.
- 14 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da se v skladu z določbami zakonske uredbe št. 74/2000 kazenski postopek in upravni postopek vodita neodvisno ter spadata v pristojnost sodnih oziroma upravnih organov. Nobenega od teh postopkov ni mogoče prekiniti, dokler ni sprejeta odločitev v drugem postopku.
- 15 Navedeno sodišče dodaja, da člen 21(2) navedene zakonske uredbe, v skladu s katerim upravne sankcije v zvezi s kršitvami na davčnem področju, ki jih naloži pristojni upravni organ, niso izvršljive, dokler kazenski postopek ni pravnomočno končan s sklepom o ustavitvi postopka, oprostilno sodbo ali sklepom o ustavitvi kazenskega pregona, ki izključuje kaznivost dejanja, ni ovira za to, da je zoper osebo, kot je L. Menci, uveden kazenski postopek, potem ko ji je bila pravnomočno naložena upravna sankcija.
- 16 V teh okoliščinah je Tribunale di Bergamo (sodišče v Bergamu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 50 [Listine], če se razlaga ob upoštevanju člena 4 Protokola št. 7 [k EKČP] in z njim povezane sodne prakse Evropskega sodišča za človekove pravice, nasprotuje možnosti, da se uvede kazenski postopek, katerega predmet je dejanje (neplačilo DDV), za katero je bila obdolžencu pravnomočno naložena upravna sankcija?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 17 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu želi izvedeti, ali je treba člen 50 Listine ob upoštevanju člena 4 Protokola št. 7 k EKČP razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere je mogoče zoper osebo začeti kazenski postopek zaradi opustitve plačila dolgovanega DDV v zakonskih rokih, čeprav je bila tej osebi za ista dejanja že naložena pravnomočna upravna sankcija.
- 18 Uvodoma je treba spomniti, da na področju DDV iz členov 2 in 273 Direktive 2006/112 v povezavi s členom 4(3) PEU izhaja, da imajo države članice obveznost sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je dolgovani DDV v celoti pobran na njihovem ozemlju, in preprečujejo zatajitev (glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točka 25 in navedena sodna praksa).
- 19 Poleg tega člen 325 PDEU državam članicam nalaga, da preprečujejo nezakonita dejanja, ki škodijo finančnim interesom Evropske unije, z ukrepi, ki delujejo odvračilno in so učinkoviti, in jim zlasti nalaga sprejetje enakih ukrepov za preprečevanje goljufij, ki škodijo finančnim interesom Unije, kot jih sprejmejo za preprečevanje goljufij, ki škodijo njihovim lastnim finančnim interesom. Finančni interesi Unije med drugim zajemajo prihodke od DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 5. decembra 2017, M.A.S. in M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, točki 30 in 31 ter navedena sodna praksa).
- 20 Države članice imajo za zagotavljanje pobiranja navedenih prihodkov v celoti in s tem za zagotavljanje varstva finančnih interesov Unije svobodo pri izbiri sankcij, ki se uporabijo in ki lahko zajemajo upravne sankcije, kazenske sankcije ali kombinacijo obojih. Kazenske sankcije pa so lahko nujne za odvračilno in učinkovito preprečevanje nekaterih primerov velikih zatajitev na področju DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 5. decembra 2017, M.A.S. in M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, točki 33 in 34).
- 21 Namen upravnih sankcij, ki jih naložijo nacionalni davčni organi, in kazenskih postopkov, ki se uvedejo za kazniva dejanja na področju DDV, kot so ta v postopku v glavni stvari, je zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanje zatajitev, zato pomenijo izvajanje členov 2 in 273 Direktive 2006/112 ter člena 325 PDEU in torej prava Unije v smislu člena 51(1) Listine (glej v tem smislu sodbi z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točka 27, in z dne 5. aprila 2017, Orsi in Baldetti, C-217/15 in C-350/15, EU:C:2017:264, točka 16). Zato morajo spoštovati temeljno pravico, zagotovljeno s členom 50 Listine.
- 22 Poleg tega, čeprav so, kot potrjuje člen 6(3) PEU, temeljne pravice, ki so priznane z EKČP, kot splošna načela del prava Unije in čeprav člen 52(3) Listine določa, da imajo pravice iz Listine, ki ustrezajo pravicam, zagotovljenim z EKČP, enak pomen in obseg, kot sta zanje določena z navedeno konvencijo, ta konvencija, dokler Unija ne postane njena pogodbenica, ni pravni instrument, ki bi bil formalno vključen v pravni red Unije (sodbi z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točka 44, in z dne 15. februarja 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, točka 45 in navedena sodna praksa).
- 23 V skladu s pojasnili k členu 52 Listine je namen odstavka 3 tega člena zagotoviti potrebno usklajenost med Listino in EKČP, „ne da bi to škodilo avtonomiji prava Unije in Sodišča Evropske unije“ (sodbi z dne 15. februarja 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, točka 47, in z dne 14. septembra 2017, K., C-18/16, EU:C:2017:680, točka 50 in navedena sodna praksa).
- 24 Zato je treba postavljeno vprašanje preučiti glede na temeljne pravice, ki jih zagotavlja Listina in zlasti njen člen 50 (glej v tem smislu sodbo z dne 5. aprila 2017, Orsi in Baldetti, C-217/15 in C-350/15, EU:C:2017:264, točka 15 in navedena sodna praksa).

- 25 Člen 50 določa, da „[n]ihče ne sme biti ponovno v kazenskem postopku ali kaznovan zaradi kaznivega dejanja, za katero je bil v Uniji v skladu z zakonom s pravnomočno sodbo že oproščen ali obsojen“. Tako načelo *ne bis in idem* prepoveduje kumulacijo postopkov in sankcij kazenske narave, v smislu tega člena, za ista dejanja in proti isti osebi (glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točka 34).

Kazenska narava postopkov in sankcij

- 26 Glede presoje kazenske narave postopkov in sankcij, kot so ti v postopku v glavni stvari, je treba spomniti, da so v skladu s sodno prakso Sodišča upoštevana tri merila. Prvo merilo je pravna opredelitev kršitve v nacionalnem pravu, drugo je narava kršitve, tretje pa je teža sankcije, ki se lahko izreče kršitelju (glej v tem smislu sodbi z dne 5. junija 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, točka 37, in z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točka 35).
- 27 Čeprav je naloga predložitvenega sodišča, da ob upoštevanju teh meril presodi, ali imajo kazenski in upravni postopki ter sankcije v postopku v glavni stvari kazensko naravo v smislu člena 50 Listine, pa lahko Sodišče, ki odloča o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, poda pojasnila za usmerjanje navedenega sodišča pri njegovi razlagi (glej v tem smislu sodbo z dne 5. junija 2014, Mahdi, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, točka 79 in navedena sodna praksa).
- 28 V obravnavanem primeru je treba najprej navesti, da ob upoštevanju meril, navedenih v točki 26 te sodbe, kazenska opredelitev kazenskega postopka v postopku v glavni stvari in sankcij, do katerih lahko ta pripelje, ni sporna. Postavlja pa se vprašanje, ali imata upravni postopek, v katerem je bil L. Menci, in pravnomočna upravna sankcija, ki mu je bila naložena v tem postopku, kazensko naravo v smislu člena 50 Listine.
- 29 Glede tega je v zvezi s prvim merilom, navedenim v točki 26 te sodbe, iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, razvidno, da je postopek, ki je pripeljal do naložitve zadnjenavedene sankcije, v nacionalnem pravu opredeljen kot upravni postopek.
- 30 Kljub temu se uporaba člena 50 Listine ne omejuje samo na postopke in sankcije, ki so z nacionalnim pravom opredeljeni kot „kazenski“, ampak – ne glede na tako opredelitev v notranjem pravu – zajema postopke in sankcije, za katere je treba šteti, da imajo kazensko naravo na podlagi drugih dveh meril iz navedene točke 26.
- 31 Glede drugega merila, ki se nanaša na vrsto kršitve, je treba preveriti, ali zadevna sankcija sledi predvsem represivnemu cilju (glej v tem smislu sodbo z dne 5. junija 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, točka 39). Iz tega sledi, da ima sankcija, ki ima represivni cilj, kazensko naravo v smislu člena 50 Listine in da ji zgolj okoliščina, da sledi tudi preventivnemu cilju, ne more odvzeti opredelitve kot kazenska sankcija. Kot je namreč generalni pravobranilec navedel v točki 113 sklepnih predlogov, je že narava kazenskih sankcij taka, da so te namenjene tako represiji kot prevenciji nezakonitih dejanj. Nasprotno, ukrep, ki je omejen na povrnitev škode, povzročene z zadevno kršitvijo, ni kazenski.
- 32 V obravnavanem primeru člen 13(1) zakonske uredbe št. 471/97 v primeru opustitve plačila dolgovanega DDV določa upravno sankcijo, ki se doda k zneskom DDV, ki jih mora plačati zavezanec. Ta sankcija – kot trdi italijanska vlada v pisnem stališču – se sicer zniža, ko je davek dejansko plačan v določenem roku od neplačila, vendar se plačilo dolgovanega DDV z zamudo še vedno kaznuje z navedeno sankcijo. Tako je očitno – kar poleg tega ustreza tudi presoji predložitvenega sodišča – da se s to sankcijo sledi represivnemu cilju, kar je značilno za sankcijo kazenske narave v smislu člena 50 Listine.

33 Glede tretjega merila je treba navesti, da je zadevna upravna sankcija v postopku v glavni stvari v skladu s členom 13(1) zakonske uredbe št. 471/97 v obliki globe v višini 30 % dolgovanega DDV, ki se doda plačilu tega davka, in izkazuje – ne da bi stranki v postopku v glavni stvari to izpodbijali – visoko stopnjo strogosti, s katero je mogoče okrepiti analizo, po kateri ima ta sankcija kazensko naravo v smislu člena 50 Listine, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

Obstoj istega kaznivega dejanja

34 Iz besedila člena 50 Listine izhaja, da je s tem členom prepovedan večkratni kazenski pregon ali sankcioniranje iste osebe za isto kaznivo dejanje (glej v tem smislu sodbo z dne 5. aprila 2017, Orsi in Baldetti, C-217/15 in C-350/15, EU:C:2017:264, točka 18). Kot je predložitveno sodišče navedlo v svojem predlogu za sprejetje predhodne odločbe, se različni postopki in sankcije kazenske narave v postopku v glavni stvari nanašajo na isto osebo, to je L. Menci.

35 V skladu s sodno prakso Sodišča je upošteveno merilo za presojo obstoja istega kaznivega dejanja merilo istovetnosti materialnih dejstev, ki se razume kot vse konkretne okoliščine, ki so neločljivo medsebojno povezane in ki so pripeljale do pravnomočne oprostitve ali obsodbe zadevne osebe (glej po analogiji sodbi z dne 18. julija 2007, Kraaijenbrink, C-367/05, EU:C:2007:444, točka 26 in navedena sodna praksa, in z dne 16. novembra 2010, Mantello, C-261/09, EU:C:2010:683, točki 39 in 40). Tako je s členom 50 Listine prepovedano za ista dejanja naložiti več sankcij kazenske narave ob koncu različnih postopkov, ki potekajo v ta namen.

36 Poleg tega pravna opredelitev dejstev in pravno zavarovanega interesa v nacionalnem pravu ni upoštevena za ugotovitev obstoja istega kaznivega dejanja, saj se obseg varstva, podeljenega s členom 50 Listine, ne sme razlikovati od ene države članice do druge.

37 V obravnavanem primeru je iz navedb v predložitveni odločbi razvidno, da je bila L. Menciju pravnomočno naložena upravna sankcija kazenske narave, ker je opustil plačilo DDV, ki izhaja iz letnega obračuna za davčno obdobje 2011, v rokih, predpisanih z zakonom, in da se zadevni kazenski postopek v zadevi v glavni stvari nanaša na isto opustitev.

38 Čeprav – kot trdi italijanska vlada v pisnem stališču – naložitev kazenske sankcije ob koncu kazenskega postopka, kot je ta v postopku v glavni stvari, drugače kot navedena upravna sankcija kazenske narave zahteva subjektivni element, je treba vendarle navesti, da okoliščina, v skladu s katero je naložitev navedene kazenske sankcije odvisna od dodatnega konstitutivnega elementa v primerjavi z upravno sankcijo kazenske narave, ne more izpodbiti istovetnosti zadevnih materialnih dejstev. Tako je razvidno, da je predmet zadevne upravne sankcije kazenske narave in zadevnega kazenskega postopka v postopku v glavni stvari isto kaznivo dejanje, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

39 V teh okoliščinah zadevna nacionalna ureditev v postopku v glavni stvari očitno omogoča kazenski postopek zoper osebo, kot je L. Menci, zaradi kaznivega dejanja opustitve plačila dolgovanega DDV na podlagi obračuna v zvezi z davčnim letom, po tem, ko je bila tej osebi za ista dejanja naložena pravnomočna upravna sankcija kazenske narave v smislu člena 50 Listine. Taka kumulacija postopkov in sankcij pa pomeni omejitev temeljne pravice, zagotovljene s tem členom.

Utemeljenost omejitve pravice, zagotovljene s členom 50 Listine

40 Spomniti je treba, da je Sodišče v sodbi z dne 27. maja 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, točki 55 in 56), razsodilo, da je omejitev načela *ne bis in idem*, zagotovljenega v členu 50 Listine, mogoče upravičiti na podlagi člena 52(1) Listine.

- 41 Člen 52(1), prvi stavek, Listine določa, da mora biti kakršno koli omejevanje uresničevanja pravic in svoboščin, ki jih priznava ta listina, predpisano z zakonom in spoštovati bistveno vsebino teh pravic in svoboščin. V skladu z drugim stavkom navedenega odstavka so ob upoštevanju načela sorazmernosti omejitve navedenih pravic in svoboščin dovoljene, samo če so potrebne in če dejansko ustrezajo ciljem splošnega interesa, ki jih priznava Unija, ali če so potrebne zaradi zaščite pravic in svoboščin drugih.
- 42 V obravnavanem primeru ni sporno, da je možnost kumulacije kazenskih postopkov in sankcij ter upravnih postopkov in sankcij kazenske narave predpisana z zakonom.
- 43 Poleg tega nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, spoštuje bistveno vsebino člena 50 Listine, saj po navedbah iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, dovoljuje tako kumulacijo postopkov in sankcij le pod omejeno določenimi pogoji, s čimer je poskrbljeno, da pravica, zagotovljena s tem členom 50, ni ogrožena.
- 44 Glede vprašanja, ali omejitev načela *ne bis in idem*, ki izhaja iz nacionalne ureditve, kot je ta v postopku v glavni stvari, izpolnjuje cilj splošnega interesa, je iz spisa, ki je na voljo Sodišču, razvidno, da je namen te ureditve zagotavljanje pobiranja celotnega dolgovanega DDV. Ob upoštevanju pomena, ki je za uresničitev tega cilja s sodno prakso Sodišča podeljen boju zoper kršitve na področju DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 5. decembra 2017, M.A.S. in M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, točka 34 in navedena sodna praksa), je kumulacijo postopkov in sankcij kazenske narave mogoče utemeljiti, če se te – glede na uresničevanje takega cilja – nanašajo na komplementarne cilje, katerih predmet so glede na okoliščine različni vidiki istega zadevnega kršitvenega ravnanja, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.
- 45 Glede tega je na področju kaznivih dejanj v zvezi z DDV očitno legitimno, da država članica želi preprečiti in kaznovati vsako – naklepno ali nenaklepno – kršitev pravil o obračunu in pobiranju DDV s tem, da po potrebi naloži pavšalno določene upravne sankcije na eni ter odvrča in kaznuje hude kršitve teh pravil, ki so posebej škodljive za družbo in ki utemeljujejo sprejetje strožjih kazenskih sankcij, na drugi strani.
- 46 Za spoštovanje načela sorazmernosti se zahteva, da kumulacija postopkov in sankcij, določenih v nacionalni ureditvi, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne presega tega, kar je primerno in potrebno za uresničitev legitimnih ciljev, ki jim sledi ta ureditev, pri čemer se pri več primernih ukrepih izbere najmanj zavezujoč, povzročene neugodnosti pa ne smejo biti nesorazmerne s cilji, ki se jim sledi (glej v tem smislu sodbe z dne 25. februarja 2010, Müller Fleisch, C-562/08, EU:C:2010:93, točka 43; z dne 9. marca 2010, ERG in drugi, C-379/08 in C-380/08, EU:C:2010:127, točka 86, in z dne 19. oktobra 2016, EL-EM-2001, C-501/14, EU:C:2016:777, točki 37 in 39 ter navedena sodna praksa).
- 47 Glede tega je treba spomniti, da imajo države članice v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 20 te sodbe, svobodo pri izbiri sankcij, ki se uporabijo za zagotavljanje pobiranja vseh prihodkov iz naslova DDV. Pravo Unije na tem področju ni harmonizirano, zato imajo države članice pravico določiti sistem, v katerem so kršitve na področju DDV lahko predmet postopkov in sankcij samo enkrat, in tudi sistem, v katerem je dovoljena kumulacija postopkov in sankcij. V teh okoliščinah ni mogoče podvomiti o sorazmernosti nacionalne ureditve, kot je ta v postopku v glavni stvari, samo zato, ker se je zadevna država članica odločila, da bo določila možnost take kumulacije, saj bi se tej državi članici s tem odvzela ta svoboda pri izbiri.
- 48 Ob tem je treba navesti, da je nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki določa tako možnost kumulacije, primerna za uresničitev cilja iz točke 44 te sodbe.
- 49 Nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, mora, kar zadeva njeno nujno potrebnost, najprej določati jasna in natančna pravila, ki pravnemu subjektu omogočajo, da predvidi, katera dejanja in opustitve so lahko predmet take kumulacije postopkov in sankcij.

- 50 V obravnavanem primeru, kot je razvidno iz elementov v spisu, ki ga ima na voljo Sodišče, zadevna nacionalna ureditev v postopku v glavni stvari, zlasti člen 13(1) zakonske uredbe št. 471/97, določa pogoje, pod katerimi se zaradi opustitve plačila dolgovanega DDV v zakonskih rokih lahko naloži upravna sankcija kazenske narave. V skladu s tem členom 13(1) in pod pogoji iz členov 10a(1) in 10b(1) zakonske uredbe št. 74/2000 se za tako opustitev, če je povezana z letnim davčnim obračunom, ki se nanaša na znesek DDV, višji od 50.000 EUR, lahko določi tudi kazen zapora od šestih mesecev do dveh let.
- 51 Tako je – s tem da mora to preveriti predložitveno sodišče – očitno, da zadevna nacionalna ureditev v postopku v glavni stvari jasno in natančno določa, v katerih okoliščinah je opustitev plačila dolgovanega DDV lahko predmet kumulacije postopkov in sankcij kazenske narave.
- 52 Dalje, nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, mora zagotavljati, da so bremena, ki za zadevne osebe izhajajo iz take kumulacije, omejena na to, kar je nujno potrebno za uresničitev cilja iz točke 44 te sodbe.
- 53 Prvič, glede kumulacije postopkov kazenske narave, ki – kot je razvidno iz elementov v spisu – potekajo neodvisno, zahteva, navedena v prejšnji točki, pomeni, da morajo obstajati pravila, ki zagotavljajo usklajevanje za to, da se dodatno breme, ki ga taka kumulacija pomeni za zadevne osebe, zmanjša na nujno potrebno.
- 54 V obravnavanem primeru je, čeprav zadevna nacionalna ureditev v postopku v glavni stvari dovoljuje začetek kazenskega postopka celo po naložitvi upravne sankcije kazenske narave, s katero se pravnomočno konča upravni postopek, iz elementov v spisu in iz povzetkov v točki 50 te sodbe razvidno, da ta ureditev omejuje kazenski postopek na kazniva dejanja, ki so dovolj resna, to je tista, ki se nanašajo na znesek neplačanega DDV, ki je višji od 50.000 EUR, in za katera je nacionalni zakonodajalec predvidel kazen zapora, s katere strogostjo je utemeljena nujnost, da se – zaradi naložitve take kazni – začne postopek, ki ni odvisen od upravnega postopka kazenske narave.
- 55 Drugič, kumulacijo sankcij kazenske narave morajo spremljati pravila, s katerimi se zagotavlja, da strogost vseh naloženih sankcij ustreza teži zadevnega kaznivega dejanja, pri čemer taka zahteva ne izvira le iz člena 52(1) Listine, ampak tudi iz načela sorazmernosti kazni, določenega v členu 49(3) Listine. Ta pravila morajo določati obveznost pristojnih organov, da v primeru naložitve druge sankcije skrbijo za to, da strogost vseh naloženih sankcij ne presega teže ugotovljenega kaznivega dejanja.
- 56 V obravnavanem primeru iz člena 21 zakonske uredbe št. 74/2000 izhaja, da ta ne določa zgolj prekinitve izvršbe upravnih sankcij kazenske narave med kazenskim postopkom, ampak dokončno ovira to izvršbo po kazenski obsodbi zadevne osebe. Poleg tega v skladu z navedbami iz predložitvene odločbe prostovoljno plačilo davčnega dolga – če se nanaša tudi na upravno sankcijo, naloženo zadevni osebi – pomeni posebno olajševalno okoliščino, ki jo je treba upoštevati v okviru kazenskega postopka. Tako zadevna nacionalna ureditev v postopku v glavni stvari očitno določa pogoje, s katerimi se lahko zagotovi, da bodo pristojni organi strogost vseh naloženih sankcij omejili na to, kar je nujno potrebno glede na težo storjenega kaznivega dejanja.
- 57 Zato je – s tem da mora to preveriti predložitveno sodišče – očitno, da nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, omogoča, da se zagotovi, da kumulacija postopkov in sankcij, ki jih dovoljuje, ne presega tega, kar je nujno potrebno za uresničitev cilja iz točke 44 te sodbe.
- 58 Navesti je še treba, da je z nacionalno ureditvijo, ki izpolnjuje zahteve, določene v točkah 44, 49, 53 in 55 te sodbe, sicer načeloma mogoče zagotoviti potrebno usklajevanje različnih zadevnih interesov, vendar jo morajo nacionalni organi in sodišča tudi uporabiti tako, da breme, ki v obravnavanem primeru in za zadevno osebo izhaja iz kumulacije postopkov in sankcij, ni pretirano glede na težo storjenega kaznivega dejanja.

- 59 Predložitveno sodišče mora na koncu presoditi sorazmernost konkretne uporabe navedene ureditve v okviru postopka v glavni stvari, tako da pretehta težo zadevnega kaznivega dejanja na področju davkov na eni ter breme, ki za zadevno osebo konkretno izhaja iz kumulacije zadevnih postopkov in sankcij v postopku v glavni stvari, na drugi strani.
- 60 Nazadnje, če Listina vsebuje pravice, ki ustrezajo pravicam, zagotovljenim z EKČP, člen 52(3) Listine določa, da sta vsebina in obseg teh pravic enaka kot vsebina in obseg pravic, ki ju določa navedena konvencija. Zato je treba člen 4 Protokola št. 7 k EKČP upoštevati pri razlagi člena 50 Listine (glej v tem smislu sodbi z dne 15. februarja 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, točka 77, in z dne 5. aprila 2017, Orsi in Baldetti, C-217/15 in C-350/15, EU:C:2017:264, točka 24).
- 61 V zvezi s tem je Evropsko sodišče za človekove pravice razsodilo, da kumulacija davčnih in kazenskih postopkov in sankcij, s katerimi se kaznuje ista kršitev davčnega zakona, ne krši načela *ne bis in idem*, določenega v členu 4 Protokola št. 7 k EKČP, če med zadevnimi davčnimi in kazenskimi postopki obstaja dovolj tesna vsebinska in časovna povezava (ESČP, 15. november 2016, A in B proti Norveški, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, točka 132).
- 62 Tako zahteve, ki so s členom 50 Listine v povezavi z njenim členom 52(1) postavljene za morebitno kumulacijo kazenskih postopkov in sankcij ter upravnih postopkov in sankcij kazenske narave, kot je razvidno iz točk 44, 49, 53, 55 in 58 te sodbe, zagotavljajo raven varstva načela *ne bis in idem*, s katero ni kršena raven varstva, zagotovljena v členu 4 Protokola št. 7 k EKČP, kot ga razlaga Evropsko sodišče za človekove pravice.
- 63 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 50 Listine razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere je mogoče zoper osebo zaradi opustitve plačila dolgovanega DDV v zakonskih rokih začeti kazenski postopek, čeprav je bila tej osebi za ista dejanja že naložena pravnomočna upravna sankcija kazenske narave v smislu tega člena 50, če ta ureditev:
- sledi cilju splošnega interesa, s katerim se lahko utemelji taka kumulacija postopkov in sankcij, to je boj proti kaznivim dejanjem na področju DDV, pri čemer morajo imeti ti postopki in sankcije komplementarne cilje,
 - zajema pravila, s katerimi se zagotavlja uskladitev, ki dodatno breme, ki za zadevne osebe izhaja iz kumulacije postopkov, omejuje na nujno potrebno, in
 - določa pravila, ki omogočajo zagotavljanje, da je strogost vseh naloženih sankcij omejena na to, kar je nujno potrebno glede na težo zadevnega kaznivega dejanja.
- 64 Nacionalno sodišče se mora ob upoštevanju vseh okoliščin v postopku v glavni stvari prepričati, da breme, ki za zadevno osebo konkretno izhaja iz uporabe zadevne nacionalne ureditve v postopku v glavni stvari ter iz kumulacije postopkov in sankcij, ki je dovoljena po tej ureditvi, ni pretirano glede na težo storjenega kaznivega dejanja.

Stroški

- 65 Ker je ta postopek za stranki v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. Člen 50 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere je mogoče zoper osebo zaradi opustitve plačila dolgovanega davka na dodano vrednost v zakonskih rokih začeti kazenski postopek, čeprav je bila tej osebi za ista dejanja že naložena pravnomočna upravna sankcija kazenske narave v smislu tega člena 50, če ta uredeitev:
 - sledi cilju splošnega interesa, s katerim se lahko utemelji taka kumulacija postopkov in sankcij, to je boj proti kaznivim dejanjem na področju davka na dodano vrednost, pri čemer morajo imeti ti postopki in sankcije komplementarne cilje,
 - zajema pravila, s katerimi se zagotavlja uskladitev, ki dodatno breme, ki za zadevne osebe izhaja iz kumulacije postopkov, omejuje na nujno potrebno, in
 - določa pravila, ki omogočajo zagotavljanje, da je strogost vseh naloženih sankcij omejena na to, kar je nujno potrebno glede na težo zadevnega kaznivega dejanja.
2. Nacionalno sodišče se mora ob upoštevanju vseh okoliščin v postopku v glavni stvari prepričati, da breme, ki za zadevno osebo konkretno izhaja iz uporabe zadevne nacionalne ureditve v postopku v glavni stvari ter iz kumulacije postopkov in sankcij, ki je dovoljena po tej ureditvi, ni pretirano glede na težo storjenega kaznivega dejanja.

Podpisi