

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MICHALA BOBEKA

od 13. srpnja 2017.(1)

Predmet C-574/15

Mauro Scialdone

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunale di Varese (Sud u Vareseu, Italija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112 – ?lanak 4. stavak 3. UEU-a – Na?elo lojalne suradnje – ?lanak 325. UFEU-a – Zaštita financijskih interesa Unije – Konvencija o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica (Konvencija PIF) – Nacionalni propis koji predvi?a kaznene sankcije za nepla?anje poreza po odbitku i PDV-a u propisanom roku – Viši nov?ani prag za kaznena djela povezana s PDV-om – Nacionalni propis koji predvi?a oslobo?enje od kaznene odgovornosti ako se PDV plati – Obveza država ?lanica da propišu djelotvorne, razmjerne i odvra?aju?e sankcije – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – ?lanak 49. stavak 1. Povelje – Na?elo zakonitosti – Retroaktivna primjena blaže kazne – Pravna sigurnost”

Sadržaj

I. Uvod

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Povelja

2. ?lanak 325. UFEU-a

3. Konvencija PIF

4. Direktiva o PDV-u

5. Uredba br. 2988/95

B. Talijansko pravo

III. ?injeni?no stanje, postupak i prethodna pitanja

IV. Analiza

A. Odredbe prava Unije koje su primjenjive na ovaj predmet

1. Konvencija PIF

a) Konvencija PIF i PDV

b) Pojam prijevare prema Konvenciji PIF

2. ?lanak 325. UFEU-a

a) Pitanje postoji li utjecaj na financijske interese Unije

b) Primjenjivost stavaka 1. i 2. ?lanka 325. UFEU-a

c) ?lanak 325. stavak 1. UFEU-a u vezi s ?lankom 4. stavkom 3. UEU-a

3. Direktiva o PDV-u i na?elo lojalne suradnje

4. Me?uzaklju?ak

B. Odgovor na prethodna pitanja

1. Prvi dio tre?eg pitanja: Konvencija PIF

2. Prvo pitanje: razli?iti pragovi i obveza propisivanja ekvivalentnih sankcija

a) Što je „istovrsno” nacionalno ure?enje?

b) Opravdano razlikovanje?

3. Drugo pitanje i drugi dio tre?eg pitanja: oslobo?enje od kaznene odgovornosti i djelotvorne i odvra?aju?e sankcije

a) Novi razlog za oslobo?enje od kaznene odgovornosti

b) Relevantnost praga od 50 000 eura iz Konvencije PIF

c) Me?uzaklju?ak

C. U?inci potencijalne neuskla?enosti nacionalnog zakonodavstva i prava Unije

1. „Bit” na?ela zakonitosti: zabrana retroaktivnosti

2. Šire shva?anje na?ela zakonitosti: na?elo lex mitior i na?elo pravne sigurnosti u kaznenim stvarima

3. Implikacije na?ela lex mitior i na?ela pravne sigurnosti u ovom predmetu

V. Zaključak

I. Uvod

1. U Italiji se za neplaćanje pravilno prijavljenog PDV-a u propisanom roku izriču kaznene sankcije. Mauro Scialdone stoga je, kao jedini direktor društva koje nije platilo PDV u propisanim rokovima, optužen za počinjenje kaznenog djela.
2. Dok je kazneni postupak protiv M. Scialdonea bio u tijeku, primjenjivi nacionalni zakon je izmijenjen. Kao prvo, izmjenom je znatno povećan prag iznad kojeg se neplaćanje PDV-a smatra kaznenim djelom. Također su uspostavljeni različiti pragovi u vezi s PDV-om, s jedne, i s porezom po odbitku, s druge strane. Kao drugo, dodan je novi razlog za oslobođenje od kaznene odgovornosti, ako se porezni dug, zajedno s upravnim kaznama i kamatama, u cijelosti plati prije nego što se rasprava u prvostupanjskom postupku proglasi otvorenom.
3. Nakon stupanja nove izmjene na snagu, postupanje M. Scialdonea, zbog načela retroaktivne primjene blaže kaznene sankcije, više ne bi bilo kažnjivo. Iznos PDV-a koji nije pravodobno platio manji je od novog praga. Sud koji je uputio zahtjev ipak ima dvojbe o tome je li izmjena u skladu s člankom 4. stavkom 3. UEU-a, člankom 325. UFEU-a, Direktivom o PDV-u(2) i Konvencijom o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica(3). Je li novi režim sankcija za neplaćanje PDV-a u skladu s obvezom da se za povrede prava Unije propišu sankcije istovrsne onima koje postoje za slične povrede nacionalnog prava? Je li u skladu s obvezom država članica da predvide odvraćajuće i djelotvorne sankcije? To su osnovna pitanja na koja se od Suda traži odgovor u ovom predmetu.
4. Međutim, sud koji je uputio zahtjev usto je također naveo da bi se izmjena trebala izuzeti od primjene ako se proglasi neusklađenom s pravom Unije. Učinak toga bio bi nastavak kaznenog progona M. Scialdonea. Zato ovaj predmet otvara temeljna pitanja u vezi s načelima zakonitosti i pravne sigurnosti te osobito u vezi s retroaktivnom primjenom blaže kazne u skladu s člankom 49. stavkom 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Povelja

5. U članku 49. Povelje utvrđena su načela zakonitosti i proporcionalnosti kaznenih djela i kazni. Njegov prvi stavak glasi: „[n]itko ne može biti proglašen krivim za kazneno djelo počinjeno prije ili propustom koje, u času počinjenja, po unutrašnjem ili po međunarodnom pravu nije bilo predviđeno kao kazneno djelo. Isto se tako ne može odrediti teža kazna od one koja je bila primjenljiva u času kad je kazneno djelo počinjeno. Ako je, nakon počinjenja kaznenog djela, zakonom propisana blaža kazna, primjenjuje se takva kazna”.

2. Članak 325. UFEU-a

6. U skladu s člankom 325. stavkom 1. UFEU-a, „Unija i države članice suzbijaju prijevare i sva druga nezakonita djelovanja koja su usmjerena protiv financijskih interesa Unije pomoću mjera iz ovog članka koje djeluju kao sredstvo za odvraćanje i koje pružaju djelotvornu zaštitu u državama članicama i u svim institucijama, tijelima, uredima i agencijama Unije”.

7. U članku 325. stavku 2. UFEU-a predviđeno je da „[r]adi suzbijanja prijevara koje utječu na financijske interese Unije države članice poduzimaju iste mjere koje poduzimaju radi suzbijanja prijevara koje su usmjerene protiv njihovih vlastitih financijskih interesa”.

3. Konvencija PIF

8. U članku 1. Konvencije PIF predviđeno je:

„1. Za potrebe ove Konvencije, prijevare koje štetno utječu na financijske interese Europskih zajednica čine:

[...]

(b) u odnosu na prihode, svako namjerno djelovanje ili propust koji se odnosi na:

- uporabu ili predočenje lažnih, netočnih ili nepotpunih izjava ili dokumenata koje za svoj učinak ima nezakonito smanjivanje sredstava općeg proračuna Europskih zajednica ili proračuna kojima upravljaju Europske zajednice ili kojima se upravlja u ime Europskih zajednica,
- neotkrivanje informacija čime se krši određena obveza, s istim učinkom,
- zlouporaba zakonito ostvarene koristi s istim učinkom.

2. Podložno članku 2. stavku 2., svaka država članica poduzima potrebne i prikladne mjere kako bi prenijela stavak 1. u svoje nacionalno kazneno zakonodavstvo na takav način da postupanje navedeno u njemu predstavlja kazneno djelo.

[...]

4. Namjerna priroda djelovanja ili propusta kako je navedeno u stavcima 1. i 3. može se zaključiti na temelju objektivnih, činjeničnih okolnosti.”

9. U skladu s člankom 2. stavkom 1. Konvencije PIF, „[s]vaka država članica poduzima potrebne mjere kako bi osigurala da je postupanje iz članka 1. te sudjelovanje u, poticanje na i pokušaj postupanja iz članka 1. stavka 1. kažnjivo učinkovitim, razmjernim i odvraćajućim kaznama te da je, barem u slučajevima ozbiljnih prijevara, propisana zatvorska kazna koja može dovesti do izručenja, pri čemu se podrazumijeva da se ozbiljnom prijevaram smatra prijevara koja uključuje minimalni iznos koji se određuje u svakoj državi članici. Minimalan iznos ne smije biti određen na iznos koji prelazi 50 000 [eura]”.

4. Direktiva o PDV-u

10. U skladu s člankom 206. Direktive o PDV-u, „[s]vaki porezni obveznik koji je dužan plaćati PDV mora plaćati neto iznos PDV-a pri podnošenju prijave PDV-a predviđene člankom 250. Države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati mećuplaćanje”.

11. U članku 250. stavku 1. Direktive o PDV-u predviđeno je: „Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izračun poreza za koji je nastala obveza obračuna i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvrđivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije”.

12. U skladu s člankom 273. Direktive o PDV-u, „[d]ržave članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriježile 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 [...]”.

5. Uredba br. 2988/95

13. U skladu s člankom 1. stavkom 2. Uredbe (EZ, Euratom) br. 2988/95 o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica(4): „Nepravilnost” znači povreda određaba prava Zajednice koja proizlazi iz ukinjene ili propuštene radnje od strane gospodarskog subjekta, a što je dovelo ili je moglo dovesti u pitanje opći proračun Zajednica ili proračune kojima Zajednice upravljaju, bilo smanjenjem ili gubitkom prihoda iz vlastitih sredstava prikupljenih izravno u ime Zajednica, ili neopravdanim izdacima”.

B. Talijansko pravo

14. U člancima 10.b i 10.c Zakonodavne uredbe 74/2000(5), kako su glasili u vrijeme nastanka injeničnog stanja u ovom predmetu te do 21. listopada 2015., bilo je predviđeno sljedeće:

„Članak 10.a

Osobi koja u roku predviđenom za podnošenje godišnje porezne prijave isplatitelja primitka ne plati iznos poreza po odbitku koji proizlazi iz potvrde izdane poreznim obveznicima za koju se račun porez obustavlja izričito se kazna zatvora od šest mjeseci do dvije godine ako je taj iznos veći od 50 000 eura za svako porezno razdoblje.

Članak 10.b

Članak 10.b također se primjenjuje, u okviru njime predviđenih granica, na svaku osobu koja u roku za plaćanje predujma za sljedeće porezno razdoblje ne plati porez na dodanu vrijednost koji se duguje na temelju godišnje porezne prijave.”

15. Članak 13. stavak 1. Zakonodavne uredbe 74/2000 predviđao je da se kazna, u slučaju postojanja olakotnih okolnosti, može smanjiti najviše za trećinu i da se sporedne kazne mogu isključiti, ako se porezni dug, uključujući upravne kazne, plati prije nego što se rasprava u prvostupanjskom postupku proglasi otvorenom.

16. Nakon izmjena koje su uvedene člancima 7. i 8. Zakonodavne uredbe 158/2015(6), u članku 10.a odnosno članku 10.b Zakonodavne uredbe 74/2000 stoji sljedeće (od 22. listopada 2015.):

„Članak 10.a

Osobi koja u roku predviđenom za podnošenje godišnje porezne prijave isplatitelja primitka ne plati iznos poreza po odbitku koji se duguje na temelju te prijave ili proizlazi iz potvrde izdane poreznim obveznicima za koju se račun porez obustavlja izričito se kazna zatvora od šest mjeseci do dvije godine ako je taj iznos veći od 150 000 eura za svako porezno razdoblje.

Članak 10.b

Osobi koja u roku predviđenom za plaćanje predujma za sljedeće porezno razdoblje ne plati iznos poreza na dodanu vrijednost koji se duguje na temelju godišnje prijave izričito se kazna zatvora od šest mjeseci do dvije godine ako je taj iznos veći od 250 000 eura za svako porezno razdoblje.”

17. Zakonodavnom uredbom 158/2015 izmijenjen je i članak 13. stavak 1. Zakonodavne

uredbe 74/2000. Njome je dodan novi razlog za oslobo?enje od kaznene odgovornosti. Taj razlog glasi: „za kaznena djela predvi?ena u ?lancima 10.a, 10.b i 10.c prvom stavku ne izri?e se sankcija ako se cjelokupan iznos poreznog duga, uklju?uju?i upravne kazne i kamate, plati prije nego što se rasprava u prvostupanjskom postupku proglasi otvorenom [...]”.

18. Naposljetku, upravno-porezne kazne ure?ene su zasebnom odredbom, ?lankom 13. stavkom 1. Zakonodavne uredbe 471/1997(7): „osobi koja u predvi?enim rokovima, u cijelosti ili djelomi?no, ne plati predujmove, periodi?ne iznose, izjedna?ene ili izravna?e iznose poreza koji proizlazi iz porezne prijave, nakon odbitka periodi?nih iznosa i predujmova, ?ak i ako nisu pla?eni, može se izre?i upravna kazna u iznosu od 30 % svakog nepla?enog iznosa, ?ak i ako, nakon ispravka pogrešaka u pisanju ili ra?unanju po?injenih prilikom ispitivanja godišnje porezne prijave, proizlazi da je iznos pla?enog poreza ve?i od dugovanog ili da je iznos prijavljenog odbitka manji od onoga na koji se ima pravo. [...]”.

III. ?injenično stanje, postupak i prethodna pitanja

19. Agenzia delle Entrate (u daljnjem tekstu: Porezna uprava) provela je inspekciju društva Siderlaghi Srl. Ono je propisno prijavilo svoj PDV za financijsku godinu 2012. Ukupan iznos dugovanog PDV-a bio je 175 272 eura. Taj se iznos, u skladu s nacionalnim pravom, morao platiti do isteka roka predvi?enog za pla?anje predujma za sljede?e porezno razdoblje, odnosno do 27. prosinca 2013. Inspekcija je pokazala da društvo Siderlaghi Srl nije platilo dugovani iznos PDV-a do isteka tog roka.

20. Porezna uprava poslala je društvu Siderlaghi Srl opomenu za pla?anje duga. Ono je izabralo dug otplatiti u obrocima. To je, u skladu s nacionalnim pravom, zna?ilo da je iznos primjenjivih upravnih sankcija mogao biti smanjen za dvije tre?ine.

21. Budu?i da je M. Scialdone jedini direktor društva Siderlaghi Srl, državni odvjetnik je protiv njega, kao zastupnika društva na temelju zakona, pokrenuo kazneni postupak zbog nepla?anja PDV-a u propisanom roku. Ured državnog odvjetnika optužio je M. Scialdonea za kazneno djelo iz ?lanka 10.b Zakonodavne uredbe 74/2000. Tražio je od Tribunalea di Varese (Sud u Vareseu, Italija) (u daljnjem tekstu: sud koji je uputio zahtjev) da M. Scialdoneu naloži pla?anje nov?ane kaznene sankcije u iznosu od 22 500 eura.

22. Nakon pokretanja kaznenog postupka protiv M. Scialdonea, Zakonodavnom uredbom 158/2015 izmijenjeni su ?lanci 10.a i 10.b Zakonodavne uredbe 74/2000 te je u njezin ?lanak 13. uvršten razlog za oslobo?enje od kaznene odgovornosti.

23. U?inci su tih izmjena, kao prvo, da su povišeni pragovi iznad kojih nepla?anje poreza ?ini kazneno djelo. Prvotni prag od 50 000 eura koji se odnosi na nepla?anje poreza po odbitku i PDV-a (dakle, na obje vrste poreza primjenjivao se isti prag) pove?an je na 150 000 eura za porez po odbitku te na 250 000 eura za PDV. Kao drugo, za navedeno kazneno djelo ne izri?e se kazna ako se porezni dug, uklju?uju?i upravne kazne i kamate, plati prije nego što se rasprava u prvostupanjskom postupku proglasi otvorenom.

24. Nacionalni sud objašnjava da se optuženika u ovom predmetu tereti za nepla?anje PDV-a u iznosu od 175 272 eura. U?inak izmjena uvedenih Zakonodavnom uredbom 158/2015 jest taj da njegovo postupanje više nije kaznene naravi jer je navedeni iznos manji od novog praga od 250 000 eura. Trebala bi se primijeniti novija odredba jer je povoljnija za po?initelja. Me?utim, ako bi se nova pravila proglasila neuskla?enima s pravom Unije, ona bi se morala izuzeti od primjene. Posljedi?no, optuženik bi za svoje postupanje ipak mogao biti kazneno osu?en.

25. U pogledu novog razloga za oslobo?enje od kaznene odgovornosti, nacionalni sud

objašnjava da će dugovani iznos, zbog činjenice da ga je društvo Siderlaghi Srl odlučilo platiti u obrocima, vjerojatno biti u cijelosti isplaćen prije otvaranja rasprave. Sukladno tomu, zahtjev državnog odvjetnika da se optuženiku izrekne kazna morao bi se odbiti. Međutim, ako bi se taj novi razlog za oslobođenje od kaznene odgovornosti smatrao neusklađenim s pravom Unije, nacionalni sud mogao bi donijeti odluku o optuženikovoј kaznenoј odgovornosti.

26. Nadalje, ako bi se pravo Unije protumačilo na način koji sud koji je uputio zahtjev predlaže, države članice bile bi obvezne neplaćanje PDV-a u iznosu od 50 000 eura ili više sankcionirati kaznom zatvora. Taj sud ističe da bi to značilo da bi se povredu u predmetnom slučaju moralo smatrati osobito ozbiljnom. Stoga bi nacionalni sud mogao odbiti kaznu koju zahtijeva državni odvjetnik jer predložena sankcija, koja obvezuje nacionalni sud, isključuje kaznu zatvora. To isključenje, prema mišljenju nacionalnog suda, znatno umanjuje djelotvornost kazne.

27. S obzirom na navedeni činjenični i pravni kontekst, Tribunale di Varese (Sud u Vareseu) prekinuo je postupak i uputio sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li se pravo Unije, konkretno članak 4. stavak 3. UEU-a u vezi s člankom 325. UFEU-a i Direktivom 2006/112/EZ, koji državama članicama nameću obvezu jednakog postupanja u području politike kažnjavanja, tumačiti na način da se protivi donošenju nacionalnog propisa koji predviđa nastanak kaznenopravne odgovornosti za neplaćanje PDV-a u slučaju kada neplaćeni iznos prelazi novčani prag koji je viši od onoga koji je određen za slučaj neplaćanja poreza na dohodak?

2. Može li se pravo Unije, konkretno članak 4. stavak 3. UEU-a u vezi s člankom 325. UFEU-a i Direktivom 2006/112, kojima se države članice obvezuju da predvide djelotvorne, odvraćajuće i razmjerne sankcije za zaštitu financijskih interesa Unije, tumačiti na način da se protivi donošenju nacionalnog propisa koji isključuje kažnjavanje optuženika (bez obzira na to radi li se o direktoru, pravnom zastupniku, opunomoćeniku za poduzimanje radnji u vezi s porezima odnosno sudioniku u kaznenom djelu) u slučaju kada je subjekt s pravnom osobnosti porez i upravne kazne koje je bio dužan platiti u vezi s PDV-om platio sa zakašnjenjem, odnosno nakon što je porezni nadzor već bio proveden te je započeo kazneni progon i kazneni postupak i nakon što je utvrđen uredan poštak kontradiktornog postupka, ali prije nego što je rasprava proglašena otvorenom, u sustavu u kojemu nije predviđena niti jedna druga sankcija prema direktoru, zakonskom zastupniku odnosno njihovu opunomoćeniku i sudioniku u kaznenom djelu, pa ni sankcija upravne naravi?

3. Treba li pojam prijevare iz članka 1. Konvencije PIF tumačiti na način da taj pojam obuhvaća i slučaj neplaćanja odnosno djelomičnog i zakašnjelog plaćanja poreza na dodanu vrijednost te, slijedom toga, zahtijeva li članak 2. navedene konvencije od države članice da sankcionira kaznom zatvora neplaćanje odnosno djelomično i zakašnjelo plaćanje PDV-a u iznosima iznad 50 000 eura?

U slučaju negativnog odgovora, bit će potrebno utvrditi treba li pravilo iz članka 325. UFEU-a, kojim se države članice obvezuju da predvide djelotvorne, odvraćajuće i razmjerne sankcije, uključujući i kaznene sankcije, tumačiti na način da zabranjuje nacionalno zakonodavstvo u kojemu su direktori i zakonski zastupnici pravnih osoba, odnosno njihovi opunomoćenici te sudionici u kaznenom djelu, oslobođeni od kaznene i upravne odgovornosti za neplaćanje odnosno djelomično i zakašnjelo plaćanje PDV-a u odnosu na iznose koji su tri ili pet puta veći od najnižeg praga određenog za prijevaru, odnosno 50 000 eura?”

28. Pisana očitovanja podnijele su njemačka, talijanska, nizozemska i austrijska vlada te Europska komisija. Sve te zainteresirane stranke, osim austrijske vlade, iznijele su usmena očitovanja na raspravi održanoj 21. ožujka 2017.

IV. Analiza

29. Sud koji je uputio zahtjev tim trima pitanjima želi doznati jesu li izmjene koje su Zakonodavnom uredbom 158/2015 izvršene u vezi s neplaćanjem prijavljenog PDV-a u skladu s pravom Unije. Sud koji je uputio zahtjev pitanja je postavio s obzirom na članak 4. stavak 3. UFEU-a, članak 325. UFEU-a, Konvenciju PIF i Direktivu o PDV-u.

30. Zakonodavni okvir ovog predmeta doista je pomalo složen. Zato ću prvo analizirati koje su konkretne odredbe prava Unije na koje se nacionalni sud poziva primjenjive u ovom predmetu (A), nakon čega ću predložiti odgovor na tri pitanja koja sud koji je uputio zahtjev postavlja (B). Za kraj ću razmotriti posljedice koje bi potencijalni zaključak da sporno nacionalno zakonodavstvo nije u skladu s pravom Unije mogao (ili, bolje rečeno, ne bi trebao) imati na glavni postupak (C).

A. Odredbe prava Unije koje su primjenjive na ovaj predmet

1. Konvencija PIF

31. Sve zainteresirane stranke koje su podnijele očitovanja Sudu slažu se da Konvencija PIF nije primjenjiva u ovom predmetu. Međutim, razlozi zbog kojih to smatraju različiti su.

32. Nizozemska vlada tvrdi da Konvencija PIF nije primjenjiva na PDV. Ostale zainteresirane stranke koje su iznijele očitovanja (kao i nizozemska vlada u podrednom argumentu) ističu da kazneno djelo povezano s neplaćanjem PDV-a koje se razmatra u ovom predmetu nije obuhvaćeno pojmom „prijevara” iz Konvencije PIF.

33. Dakle, iznose se dva različita argumenta. Prvim se tvrdi da Konvencija PIF općenito nije primjenjiva na PDV kao takav. U skladu s drugim argumentom, iako je PDV možda obuhvaćen Konvencijom PIF, konkretno ponašanje koje se razmatra u ovom predmetu nije. Sada ću redom razmotriti te argumente.

a) Konvencija PIF i PDV

34. Sud je u presudi Taricco naveo da pojam „prijevara”, definiran u članku 1. Konvencije PIF, „obuhvaća [...] prihode iz primjene jedinstvene stope na usklađenu osnovicu PDV-a utvrđenu u skladu s pravilima Unije”(8).

35. Nizozemska je vlada u ovom predmetu pozvala Sud da preispita taj zaključak. Prema njezinu mišljenju, PDV ne spada pod pojam „prihod” u smislu Konvencije PIF. Ona tvrdi da su države stranke Konvencije PIF vjerodostojno tumačenje opsega pojma „prihod”, u skladu s člankom 31. Bečke konvencije o pravu međunarodnih ugovora(9), pružile u izvješću s objašnjenjima(10). U tom je izvješću PDV izričito isključen iz pojma „prihod” u smislu članka 1. stavka 1. Konvencije PIF(11). Nizozemska vlada dalje navodi da je Sud deklaracije i izvješća s objašnjenjima već uzimao u obzir kao elemente mjerodavnog tumačenja: tako treba postupiti i u ovom predmetu.

36. Ne slažem se s tvrdnjom da Izvješće Vijeća s objašnjenjima iz 1997. predstavlja nekakvo „vjerodostojno tumačenje” konvencije koju su države članice potpisale veću od dvije godine ranije. Prema mojem mišljenju, Sud može argumente nizozemske vlade odbiti a da ne razmatra složeno pitanje uloge Bečke konvencije u tumačenju konvencija između država članica(12).

37. Na nacionalnoj se razini svakako slažem s nizozemskom vladom da u pravnom sustavu Unije volja ili namjera autora akta igra određenu interpretativnu ulogu(13). Takva se namjera može izraziti u istom dokumentu, primjerice u preambuli, ili u zasebnom dokumentu. Primjerice, Sud je u

prošlosti prilikom tumačenja primarnog prava upućivao na pripremne akte(14), deklaracije priložene Ugovorima(15) ili određene dokumente s objašnjenjima(16).

38. Međutim, dva elementa moraju biti prisutna da bi se takve dokumente ili deklaracije smatralo izrazom namjere sastavljača: institucionalni i vremenski. *U institucionalnom smislu* takve dokumente moraju razmotriti ili odobriti iste one stranke ili tijela koja su usvojila konačni instrument ili su sudjelovala u njegovu usvajanju. *U vremenskom smislu*, da bi se za njih moglo reći da doista odražavaju namjeru sastavljača tijekom procesa odlučivanja, takvi dokumenti moraju biti oblikovani ili tijekom sastavljanja odnosnog instrumenta ili najkasnije u trenutku njegova usvajanja.

39. Problem s argumentom nizozemske vlade jest taj da je nevaljan iz perspektive obaju navedenih aspekata. Izvješće s objašnjenjima iz 1997. koje se razmatra u ovom predmetu nisu usvojile iste stranke, odnosno države članice, nego ga je odobrilo Vijeće – koje nije stranka Konvencije PIF(17). Nadalje, Konvencija PIF potpisana je 1995. Izvješće Vijeća s objašnjenjima potječe iz 1997.

40. Međutim, to što se za Izvješće s objašnjenjima ne može smatrati da ima ikakvu „vjerodostojnu” interpretativnu vrijednost u ovom predmetu ne znači da takvo izvješće nema određenu snagu *uvjeravanja*. Uostalom, Izvješće s objašnjenjima odobrila je institucija odgovorna za pripremu nacrtu koji je trebao biti podnesen državama članicama kao strankama Konvencije PIF(18). Sud se u sličnim situacijama u prošlosti katkad oslanjao na izvješća s objašnjenjima(19). Osobito je uzimao u obzir izvješća s objašnjenjima koja je Vijeće sastavljalo u pogledu konvencija koje su, kao i Konvencija PIF, usvojene na temelju članka K.3 UEU-a(20).

41. Interpretativna vrijednost sličnih izvješća s objašnjenjima ipak je drugačija. Takva izvješća nisu „vjerodostojna” tumačenja, nego *jedan od* interpretativnih argumenata koji se može uzeti u obzir i potom ocijeniti zajedno s drugim argumentima koji se temelje na tekstu, smislu, širem kontekstu i svrsi tumačenje odredbe i u odnosu na njih. Još je važnije da tekst tumačenje pravne odredbe postavlja jasne granice uporabi takvih argumenata. Stoga se na takvo izvješće nije moglo pozivati da bi se pružilo tumačenje koje je suprotno tekstu i sustavnom i teleološkom tumačenju odredbe.

42. Kako je to već pronicavo objasnila nezavisna odvjetnica J. Kokott u svojem mišljenju u predmetu Taricco(21), ako bi prihvatio argument nizozemske vlade, Sud bi došao upravo do takvog rezultata.

43. Naime, isključenje PDV-a iz pojma „prihod” u definiciji prijevare iz Konvencije PIF u pogledu PDV-a ne proizlazi iz njezina teksta. Naprotiv, Konvencijom PIF, u njezinu članku 1. stavku 1. točka (b), navodi se na široko tumačenje pojma „prihod”, tako što se općenito upućuje na „sredstva općeg proračuna Europskih zajednica ili proračuna kojima upravljaju Europske zajednice ili kojima se upravlja u ime Europskih zajednica”. PDV je dio vlastitih sredstava Unije, koja su u središtu pojma „prihod”(22). Nadalje, u Konvenciji PIF uopće nisu predviđeni uvjeti u vezi s izravnim prikupljanjem za račune Europske unije(23). To široko shvaćanje potkrepljuju ciljevi utvrđeni u njezinoj preambuli – „utvrđujuči da prijevare koje štetno utječu na prihode i rashode Zajednice u mnogim slučajevima nisu ograničene na jednu zemlju i često su počinjene od strane organiziranih kriminalnih mreža”, ističući da „zaštita financijskih interesa Europskih zajednica traži kazneni progon neovlaštenog postupanja koje šteti tim interesima” i dodaju da postoji potreba za „kaznjavanjem takvog postupanja učinkovitim, razmjernim i odvraćajućim kaznama”. Sve u svemu, za takve se navode može smatrati da se odnose i na sustav PDV-a. Naposljetku, činjenica da se u Konvenciji PIF govori o „poreznim” kaznenim djelima još je jedan pokazatelj da PDV nije isključen iz pojma financijskih interesa Unije(24).

44. Posljedično, Izvješće s objašnjenjima ne može se upotrijebiti za značajnu izmjenu područja

primjene odredbe u suprotnosti s njezinim tekstom, sustavom i ciljevima utvrđenima u Konvenciji PIF. Ako bi se na temelju takvog izvješća iz područja primjene Konvencije PIF isključila jedna od komponenata sustava vlastitih sredstava Unije, to bi izvješće bilo mnogo više od pukog „objašnjenja”. U stvarnosti bi činilo izmjenu područja primjene Konvencije PIF.

45. Valja dodati da je takva izmjena svakako bila moguća. Da je namjera ugovornih stranaka doista bila isključiti PDV iz područja primjene Konvencije PIF, ništa ih ne bi spriječilo da u kasnijem protokolu uključe izmijenjenu definiciju pojma „prihod”. Doista, kada su se izmjene područja primjene Konvencije PIF smatrale potrebnima, one su izvršene usvajanjem posebnih protokola u dvjema različitim prilikama(25).

46. Stoga uopće ne pronalazim dobar razlog zašto se ne bi zaključilo da PDV spada u područje primjene Konvencije PIF.

b) *Pojam prijevare prema Konvenciji PIF*

47. Stranke koje su iznijele optovanja pred Sudom složile su se da neplaćanje pravilno prijavljenog PDV-a nije prijevara u smislu članka 1. stavka 1. točke (b) Konvencije PIF. Talijanska vlada u svojim pisanim i usmenim optovanjima dodatno je pojasnila da su kaznena djela u vezi s nepodnošenjem prijave ili pružanjem lažnih informacija, kao i druga kaznena djela koja se odnose na prijevarno postupanje, propisana u drugim odredbama Zakonodavne uredbe 74/2000.

48. Slažem se sa stajalištem da se kazneno djelo na koje se odnosi članak 10.b Zakonodavne uredbe 74/2000 (i prije i nakon izmjene izvršene Zakonodavnom uredbom 158/2015) ne može podvesti pod pojam prijevare iz Konvencije PIF.

49. U članku 1. stavku 1. točki (b) definirana je prijevara za potrebe te konvencije. U toj se točki u pogledu prihoda upućuje na tri vrste namjernih činenja ili nečinjenja čiji je učinak smanjenje sredstava Unije: (i.) uporaba ili predodjenje lažnih, netočnih ili nepotpunih izjava ili dokumenata; (ii.) neotkrivanje informacija čime se krši određena obveza; i (iii.) zlouporaba zakonito ostvarene koristi.

50. Ponašanje iz predmetnog slučaja ne odgovara nijednoj od tih triju vrsta prijevara. Članak 10.b Zakonodavne uredbe 74/2000 odnosi se na neplaćanje pravilno prijavljenog PDV-a u zakonom propisanom roku. Iako takvo neplaćanje može biti namjerno i može rezultirati smanjenjem poreznih prihoda, to ponašanje ne uključuje netočne ili nepotpune izjave ili dokumente. Sve je pravilno prijavljeno. Međutim, tu pravilnu prijavu iz nekog razloga nije slijedilo jednako pravilno, odnosno pravodobno plaćanje. Također se ne može smatrati da je neplaćanje pravilno prijavljenog PDV-a „zlouporaba zakonito ostvarene koristi”. Neplaćanje u propisanom roku po definiciji je nezakonito.

51. Zbog tih razloga smatram da se za pojam prijevare iz članka 1. stavka 1. točke (b) Konvencije PIF ne može smatrati da uključuje kazneno djelo poput onoga koje se razmatra u glavnom postupku: neplaćanje pravilno prijavljenog PDV-a u zakonom propisanom roku. Stoga se slažem da Konvencija PIF nije primjenjiva u ovom predmetu.

2. *Članak 325. UFEU-a*

52. Člankom 325. UFEU-a konsolidirane su obveze Unije i njezinih država članica da zaštite financijske interese Unije. U njemu su također utvrđene nadležnosti Unije u tom području.

53. Članak 325. stavak 1. UFEU-a sadržava obvezu Unije i država članica da mjerama koje su odvažujuće i djelotvorne suzbiju *prijevare* i *sva druga nezakonita djelovanja* koja su usmjerena

protiv financijskih interesa Unije. U članku 325. stavku 2. UFEU-a navodi se da države članice radi suzbijanja prijevara koje utječu na financijske interese Unije poduzimaju iste mjere koje poduzimaju radi suzbijanja prijevara koje su usmjerene protiv njihovih vlastitih financijskih interesa.

54. Stranke koje su iznijele optovanja ne slažu se u pogledu primjenjivosti članka 325. stavaka 1. i 2. u ovom predmetu.

55. Njemačka vlada navodi da stavci 1. i 2. članka 325. UFEU-a nisu primjenjivi. Razlog tomu je, kao prvo, to što nije postojao utjecaj na financijske interese Unije jer je PDV pravilno prijavljen. Kao drugo, kazneno djelo koje se razmatra u ovom predmetu također ne spada u područje primjene članka 325. stavka 2. UFEU-a jer se on odnosi samo na „prijevaru”. Kao treće, predmetno kazneno djelo nije obuhvaćeno ni člankom 325. stavkom 1. UFEU-a jer se ta odredba mora sustavno tumačiti u smislu da se „druga nezakonita djelovanja” koja se u njoj spominju odnose samo na prijevarena postupanja slične ozbiljnosti. I nizozemska je vlada imala slično stajalište na raspravi.

56. Talijanska vlada na raspravi je istaknula da stavci 1. i 2. članka 325. UFEU-a nisu primjenjivi na kazneno djelo iz ovog predmeta. To je zato što se ponašanje obuhvaćeno člankom 10.b Zakonodavne uredbe 74/2000 ne može smatrati prijevornom radnjom u smislu Konvencije PIF.

57. Komisija zauzima suprotno stajalište. Tvrdi da se članak 325. stavak 2. UFEU-a mora široko tumačiti. On obuhvaća pojam „druga nezakonita djelovanja” iz članka 325. stavka 1. UFEU-a, koji može uključivati kaznena djela ili nepravilnosti koje nemaju prijevornu narav.

58. Prema mojem mišljenju, pravilno tumačenje članka 325. stavaka 1. i 2. UFEU-a negdje je između tih dvaju stajališta. Kao prvo, kazneno djelo iz ovog predmeta može utjecati na financijske interese Unije (a). Kao drugo, to kazneno djelo spada u područje primjene članka 325. stavka 1. UFEU-a, a ne članka 325. stavka 2. UFEU-a (b). Kao treće, obveza uvođenja mjera za zaštitu financijskih interesa Unije istovrsnih onima koje su poduzete radi zaštite nacionalnih financijskih interesa ne proizlazi samo iz članka 325. stavka 2. UFEU-a, nego i iz zajedničkog tumačenja članka 325. stavka 1. UFEU-a i članka 4. stavka 3. UEU-a (c).

a) *Pitanje postoji li utjecaj na financijske interese Unije*

59. Sud je već pojasnio da je opseg „financijskih interesa Unije” širok. Uključuje prihode i rashode obuhvaćene proračunom Unije i drugih tijela, ureda i agencija uspostavljenih Ugovorima(26). Prihod od primjene jedinstvene stope u svim državama članicama na usklađene osnovice za procjenu PDV-a utvrđene u skladu s pravilima Unije spada u vlastita sredstva Unije. Sud je na toj osnovi potvrdio da postoji izravna veza između prikupljanja prihoda od PDV-a u skladu s primjenjivim pravom Unije te dostupnih odgovarajućih sredstava PDV-a za proračun Unije: „svaki manjak u ubiranju prvonavedenog potencijalno uzrokuje smanjenje drugonavedenog”(27).

60. Sud je stoga utvrdio da sa zaštitom financijskih interesa Unije u skladu s člankom 325. UFEU-a nisu povezane samo porezne kazne i kazneni postupak zbog porezne utaje u kontekstu pružanja lažnih informacija u vezi s PDV-om(28), nego, općenitije, i *pravilna naplata* PDV-a(29). Sud je dalje potvrdio da nacionalne mjere u pogledu kaznenih djela povezanih s PDV-om kojima se nastoji osigurati pravilna naplata poreza, kao što su odredbe talijanskog prava o neplaćanju PDV-a koje se razmatraju u ovom predmetu, čine provedbu članka 325. UFEU-a u smislu članka 51. stavka 1. Povelje(30).

61. Kazneno djelo iz ovog predmeta odnosi se na *neplaćanje*. Stoga bi se moglo tvrditi da u

stvarnosti ne postoji utjecaj na financijske interese Unije: plaćanje je zakašnjelo, ali do njega će doći. Uzimaju li u obzir i obvezu plaćanja kamata na dugovani iznos u trenutku njegova podmirenja, u konačnici ne bi trebao postojati utjecaj na prihode Unije. Stoga takvo kazneno djelo ne bi moglo biti obuhvaćeno člankom 325. stavkom 1. UFEU-a.

62. Treba naglasiti da se predmetno kazneno djelo ne odnosi samo na *zakašnjelo* plaćanje, nego i šire na *neplaćanje*, koji god bio njegov razlog. Dakle, dugovani iznosi mogli bi biti plaćeni kasnije, ali možda uopće i neće biti plaćeni. Kako god bilo, oni jednostavno nisu bili plaćeni. Zdrav razum govori da će postojati utjecaj na financijske interese neke osobe ako ona ne dobije novac, osobito s obzirom na to da se, kako je to Komisija pravilno istaknula, o predmetnom kaznenom djelu radi tek kada se dosegne određeni prag, koji nipošto nije beznačajan i malen.

63. Stoga nije moguće prihvatiti tvrdnju njemačke vlade da „zakašnjelo plaćanje” PDV-a ne može utjecati na financijske interese Unije jer je PDV pravilno prijavljen.

b) *Primjenjivost stavaka 1. i 2. članka 325. UFEU-a*

64. Zbog svoje složene zakonodavne povijesti(31), članak 325. UFEU-a nije među najjasnijim odredbama Ugovora.

65. Ključan element o kojem se opširno raspravljalo u ovom predmetu tekstualna je razlika između prvog i drugog stavka članka 325. UFEU-a. Prvi stavak odnosi se i na „prijevaru” i na „druga nezakonita djelovanja”, dok se u drugom spominje samo „prijevaram”.

66. Nijedan od tih pojmova nije definiran u Ugovorima. Pojam *prijevaram* treba se tumačiti kao autonoman pojam prava Unije, s obzirom na opći cilj članka 325. UFEU-a, a to je da pruži vrst okvir za zaštitu financijskih interesa Unije(32). Opseg tog pojma ne odgovara nužno definiciji prijevaram u nacionalnim kaznenim pravima(33). Definicija „prijevaram” u Konvenciji PIF, na koju se Sud pozivao u presudi Taricco(34), korisna je smjernica u tom pogledu jer je to bila prva takva definicija u pravu Unije. Međutim, pojam prijevaram iz članka 325. UFEU-a nije nužno ograničen na onaj iz Konvencije PIF ili sekundarnog zakonodavstva(35). Opći pojam „prijevaram” iz članka 325. UFEU-a u specifičnom području PDV-a može obuhvaćati i namjerna činjenja i nečinjenja kojima se nastoji ostvariti nepoštena gospodarska ili porezna korist na štetu financijskih interesa Unije(36).

67. Kako god bilo, Sud je potvrdio da se zakašnjelo plaćanje PDV-a ne može kao takvo izjednačiti s poreznom utajom ili prijevarom(37).

68. Pojam *svih drugih nezakonitih djelovanja* koji se spominje u članku 325. stavku 1. UFEU-a nedvojbeno je širi od pojma prijevaram. Ako ga logički tumačimo, taj pojam vjerojatno obuhvaća sva nezakonita, to jest protupravna ponašanja koja utječu na financijske interese Unije.

69. Ne vidim nijedan razlog zbog kojeg se neplaćanje u zakonom propisanom roku, koje je u tom smislu očito nezakonito, ne bi trebalo smatrati drugim nezakonitim djelovanjem. Kako je to već objašnjeno u točkama 59. do 63. ovog mišljenja, neplaćanje iznosa koji premašuju pragove poput onih iz nacionalnog prava svakako može utjecati na financijske interese Unije u smislu članka 325. stavka 1. UFEU-a.

70. Međutim, pojam „druga nezakonita djelovanja” ne spominje se u članku 325. stavku 2. UFEU-a, u kojem je predviđena samo obveza država članica da radi suzbijanja *prijevaram* koje utječu na financijske interese Unije poduzmu iste mjere koje poduzimaju radi suzbijanja prijevaram koje su usmjerene protiv njihovih vlastitih financijskih interesa. Postoje dva moguća načina tumačenja te razlike u tekstu.

71. S jedne strane, može se smatrati da stavak 2. članka 325. UFEU-a, sliče njegovu stavku 1., obuhvaća i „prijevaru” i „druga nezakonita djelovanja”. Sukladno tom argumentu, stavkom 1. uspostavlja se referentni okvir koji se primjenjuje na cijeli članak 325. UFEU-a, uključujući sve njegove stavke. Takvim se argumentom naglašava činjenica da je stavkom 1. utvrđena opća obveza Unije i država članica da „pomoću mjera iz ovog članka” suzbijaju prijevaru i sva druga nezakonita djelovanja. Također se ističe složena zakonodavna povijest te odredbe(38), zbog koje je, s obzirom na njezine česte uzastopne izmjene, teško jasno dokazati zakonodavčevu namjeru.

72. S druge strane, jednako je moguće osloniti se na jasne tekstualne razlike između stavaka 1. i 2. članka 325. UFEU-a kako bi se tvrdilo da stavak 2. obuhvaća samo mjere kojima se nastoji suzbiti prijevara, *ali ne i druga nezakonita djelovanja*. Tim je dvjema odredbama uspostavljen različit opseg obveze u pogledu djelotvornosti i obveze u pogledu izjednačavanja, koje su predviđene u stavku 1. odnosno u stavku 2. Ako su sastavljajući Ugovor htjeli da oba stavka imaju isto značenje, zašto su ih razlikovali? Ako su htjeli da dva pojma iz stavka 1. budu okvir za cijeli članak, zašto nisu uveli treći, zajednički pojam koji bi obuhvaćao oba (nadređeni zakonodavni pojam)? Mogući su i drugi sistemski argumenti: u stavcima 3. i 4. članka 325. UFEU-a postoji isto razlikovanje te se spominje samo prijevara. Stoga je nespominjanje „drugih nezakonitih djelovanja” u stavku 2. teško smatrati pukom pogreškom sastavljača Ugovora, osim ako je tim sastavljačima mozak bio isključen te su tri puta pogriješili u istom članku.

73. Općenito, smatram da je drugi interpretativni pristup uvjerljiviji. Unatož tomu, za potrebe ovog predmeta nisam uvjeren da Sud mora donositi ikakve zaključke o tom pitanju. Iako se o njemu opširno raspravljalo, članak 325. stavak UFEU-a na neki način odvlači pažnju od glavnog pitanja u ovom predmetu. Opseg obveze iz članka 325. stavka 1. UFEU-a, ako se tumači i promatra u vezi s načelom lojalne suradnje iz članka 4. stavka 3. UEU-a, u praksi stvara prilično istovjetnu obvezu usvajanja istovrsnih mjera za zaštitu nacionalnih i Unijinih financijskih interesa.

c) *članak 325. stavak 1. UFEU-a u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a*

74. Čak i ako bi se smatralo da članak 325. stavak 2. UFEU-a nije primjenjiv u ovom predmetu, i dalje je tu općenito primjenjivo načelo lojalne suradnje iz članka 4. stavka 3. UEU-a. To načelo, tumačeno u vezi s općom obvezom iz članka 325. stavka 1. UFEU-a, stvara obvezu usvajanja mjera protiv nezakonitih djelovanja koja utječu na financijske interese Unije, pod uvjetima istovrsnima onima koji vrijede za nezakonita djelovanja koja utječu na nacionalne financijske interese.

75. Sadržajno preklapanje obveza iz članka 325. stavka 2. UFEU-a i načela lojalne suradnje iz članka 4. stavka 3. UEU-a ima svoje korijene u zakonodavnoj povijesti prvonavedene odredbe. Članak 325. stavak 2. UFEU-a u dotičnom području na neki je način kodifikacija sudske prakse Suda o načelu lojalne suradnje(39).

76. Činjenica da su obveze iz članka 4. stavka 3. UEU-a općenito primjenjive, u smislu da prožimaju cijeli pravni sustav Unije, ima dodatnu posljedicu. Obveza usvajanja mjera protiv nezakonitih djelovanja koja utječu na financijske interese Unije, pod uvjetima istovrsnima onima koji vrijede za nezakonita djelovanja koja utječu na nacionalne financijske interese, ne djeluje samo zajedno s obvezama iz članka 325. stavka 1. UFEU-a, nego i zajedno s konkretnijim obvezama iz Direktive o PDV-u. Budući da su odredbe Direktive o PDV-u nedvojbeno detaljnije odredbe o plaćanju i naplati poreza, na temelju tih odredbi moguće je pravilno provesti dublju analizu. Razmatraju ih u sljedećem dijelu ovog mišljenja.

77. Međutim, prije toga potrebno je istaknuti jednu zaključnu napomenu: *mjere* koje se moraju usvojiti radi suzbijanja prijevara i drugih nezakonitih djelovanja u skladu s člankom 325. stavkom

1. UFEU-a i člankom 4. stavkom 3. UEU-a nisu nužno kaznene mjere. Potrebno je samo da budu djelotvorne i odvraćajuće. Stoga, naravno, takve mjere mogu kao krajnje sredstvo uključivati i kaznenopravne sankcije. Međutim, prije propisivanja takvih sankcija, širi raspon mjera, poput upravnih, građanskopravnih ili organizacijskih, može biti dovoljan za djelotvorno suzbijanje prijevare i drugih nezakonitih djelovanja(40). Sližno tomu, mjere koje države članice moraju usvojiti u skladu s člankom 325. UFEU-a nisu ograničene na mjere povezane s kaznenim djelatnostima ili upravnim nepravilnostima koje su već obuhvaćene propisima Unije koji uređuju pojedine sektore(41).

3. *Direktiva o PDV-u i načelo lojalne suradnje*

78. Člankom 206. Direktive o PDV-u utvrđena je obveza poreznih obveznika da PDV plate prilikom podnošenja prijave PDV-a predviđene člankom 250. te direktive. Međutim, njime nije državama članicama pružena mogućnost da odrede drugi datum plaćanja. Članak 273. Direktive o PDV-u ostavlja državama članicama slobodu usvajanja mjera radi osiguravanja naplate – mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima za osiguravanje pravilne naplate PDV-a i sprežavanje utaje.

79. Međutim, osim tih odredbi, u Direktivi o PDV-u ne postoje druga posebna pravila za osiguravanje pravilne naplate. U njoj nisu predviđene nikakve konkretne mjere ili, ako je to prikladno, sankcije koje je potrebno usvojiti u slučajevima neplaćanja u roku koji su države članice utvrdile u skladu s člankom 206. Direktive o PDV-u.

80. Dakle, države članice uživaju diskreciju u pogledu izbora prikladnih sankcija. Međutim, ta diskrecija nije neograničena: u nedostatku posebne odredbe o sankcijama za povrede, članak 4. stavak 3. UEU-a zahtijeva od država članica da usvoje djelotvorne mjere za suzbijanje postupanja koja štete financijskim interesima Unije(42). Te se mjere moraju primjenjivati pod postupovnim i materijalnopравnim uvjetima koji su istovrsni onima koji vrijede za povrede nacionalnog prava slične naravi i važnosti. U svakom slučaju, sankcije predviđene tim mjerama moraju biti djelotvorne, razmjerne i odvraćajuće(43).

81. U konkretnom području PDV-a države članice moraju suzbijati poreznu utaju(44). Općenitije i u skladu s ustaljenom sudskom praksom, članak 2., članak 250. stavak 1. i članak 273. Direktive o PDV-u, tumaženi u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a, od država članica zahtijevaju da poduzmu sve zakonodavne i upravne mjere koje su primjerene za osiguravanje naplate cjelokupnog PDV koji se plaća na njihovu teritoriju(45). Države članice obvezne su provjeriti prijave, račune i sve druge relevantne dokumente poreznih obveznika te izračunati i naplatiti dugovani porez(46).

82. Ukratko, iz navedenih razmatranja proizlazi da obveze iz Direktive o PDV-u, tumažene u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a, ožito nadilaze sprežavanje prijevare. One su općenitije. Odnose se na pravilnu naplatu poreza *u širem smislu*. Stoga obuhvaćaju i pravila koja države članice propisuju radi sankcioniranja povreda sasvim formalnih obveza, kao što su pogrešne prijave, ali i zakašnjela plaćanja, pod uvjetom da te sankcije ne prelaze ono što je nužno za ostvarivanje ciljeva da se osigura pravilna naplata PDV-a i spriježi utaja(47).

83. Valja ponoviti da to što su takve nacionalne mjere obuhvaćene gore navedenim pravilima Direktive o PDV-u, tumačenima u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a, prema mojem mišljenju ne određuje unaprijed narav nacionalnih mjera. Slično članku 325. stavku 1. UFEU-a(48), pa čak i u većoj mjeri, Direktiva o PDV-u ne obvezuje nužno države članice da propišu kaznenopravne sankcije. Izbor sredstava opet ovisi o diskreciji država članica. Pravo Unije zainteresirano je za stvarni rezultat: djelotvorne, razmjerne i odvraćajuće mjere za osiguravanje pravilne naplate i sprežavanje utaje.

4. *Međuzaključak*

84. S obzirom na navedeno, smatram da su u ovom predmetu primjenjive odredbe članka 4. stavka 3. UEU-a, članka 325. stavka 1. UFEU-a te članaka 206. i 273. Direktive o PDV-u.

B. Odgovor na prethodna pitanja

85. Sada ću s obzirom na gore utvrđene primjenjive odredbe prava Unije razmotriti konkretna pitanja suda koji je uputio zahtjev.

86. Nastavak mišljenja strukturiran je na sljedeći način: kao prvo, razmotrit ću prvi dio trećeg pitanja nacionalnog suda, koji se odnosi na Konvenciju PIF (1.). Kao drugo, proučit ću drugo pitanje u vezi s propisivanjem usporedivih sankcija (2.). Kao treće, zajednički ću razmotriti drugo pitanje i drugi dio trećeg pitanja nacionalnog suda, koji se odnosi na obvezu usvajanja djelotvornih, odvraćajućih i razmjernih sankcija za povrede prava Unije (3.).

1. Prvi dio trećeg pitanja: Konvencija PIF

87. Sud koji je uputio zahtjev želi doznati obuhvaća li pojam prijevare iz članka 1. Konvencije PIF neplaćanje ili djelomično ili zakašnjelo plaćanje PDV-a. Taj sud pita zahtijeva li, posljedično, članak 2. te konvencije od država članica da kaznom zatvora sankcioniraju ponašanje kada se odnosi na iznose veće od 50 000 eura.

88. Odgovor je ne. Kako sam to objasnio u točkama 48. do 51. ovog mišljenja, Konvencija PIF nije primjenjiva u ovom predmetu. Prema mojem shvaćanju, kazneno djelo iz ovog predmeta ne može se podvesti pod pojam prijevare iz članka 1. stavka 1. točke (b) te konvencije.

89. Stoga predlažem da se na prvi dio trećeg pitanja odgovori na sljedeći način: pojam prijevare iz članka 1. stavka 1. točke (b) Konvencije PIF ne obuhvaća kazneno djelo poput onoga koje se razmatra u ovom predmetu, koje se odnosi na neplaćanje pravilno prijavljenog PDV-a u zakonom propisanom roku.

2. Prvo pitanje: različiti pragovi i obveza propisivanja ekvivalentnih sankcija

90. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem pita je li članak 10.b Zakonodavne uredbe 74/2000 (kako je izmijenjen Zakonodavnom uredbom 158/2015), u kojem je predviđeno da je za postojanje kaznenog djela u kontekstu PDV-a potreban viši prag (250 000 eura) nego u kontekstu poreza po odbitku (150 000 eura), u skladu s pravom Unije.

91. To se pitanje u biti odnosi na obvezu da se za povrede prava Unije propišu sankcije istovrsne ili ekvivalentne onima koje su predviđene za slične povrede nacionalnog prava. U kontekstu ovog predmeta ta obveza proizlazi iz članka 4. stavka 3. UEU-a u vezi s člankom 325. stavkom 1. UFEU-a i gore navedenim odredbama Direktive o PDV-u.

92. Izričito se pozivajući na načelo lojalne suradnje kako je izraženo u članku 4. stavku 3. UEU-

a, Sud je utvrdio da države članice moraju osigurati da se povrede prava Unije kažnjavaju pod uvjetima, kako postupovnim tako i materijalnim, koji su „istovrsni onima koji vrijede za povrede nacionalnog prava slične naravi i važnosti [...]”. Nadalje, nacionalna tijela moraju povrede prava Unije razmatrati „jednako pažljivo kao i kada provode odgovarajuće nacionalne propise”(49).

a) Što je „istovrsno” nacionalno uređenje?

93. Problem u ovom predmetu jest određivanje referentnog okvira s obzirom na koji se obveza propisivanja istovrsnih sankcija treba ocijeniti. Što su to povrede nacionalnog prava slične naravi i važnosti? Koji drugi nacionalni zakonodavni okvir može poslužiti kao referentna točka u ovom predmetu?

94. U očitovanjima iznesenima Sudu zaključeno je da različiti pragovi određeni Zakonodavnom uredbom 158/2015 ne čine povredu obveze propisivanja istovrsnih ili ekvivalentnih sankcija. Međutim, razlozi zbog kojih je donesen takav zaključak različiti su.

95. Talijanska vlada ističe da odnosna dva kaznena djela uopće nisu međusobno usporediva. Komisija tvrdi da su različiti pragovi određeni člankom 10.a i člankom 10.b Zakonodavne uredbe 74/2000 međusobno usporedivi, ali da je razliku moguće opravdati. Austrijska vlada iznosi specifičan argument u skladu s kojim područje PDV-a po definiciji ne može nametati nikakve probleme u pogledu obveze propisivanja ekvivalentnih sankcija. PDV je prihod i država članica i Unije. Stoga su financijski interesi Unije u obliku prihoda od PDV-a uvijek zaštićeni na potpuno istinačin kao i nacionalni financijski interesi.

96. U ovom se predmetu ocjena istovrsnih sankcija u biti svodi na utvrđivanje može li se sustav PDV-a usporediti s izravnim oporezivanjem za potrebe ocjenjivanja obveze propisivanja istovrsnih sankcija.

97. U tom je pogledu moguće odrediti dva pristupa.

98. Kao prvo, u skladu s *užim* pristupom, koji odgovara onomu koji zagovara austrijska vlada, sustav PDV-a može se smatrati posve zasebnim(50). Njegove jedinstvene i neobične značajke čine usporedbu s bilo kojim drugim sustavom oporezivanja ili izvorom prihoda nemogućom. Budući da je PDV i nacionalni i Unijin izvor prihoda, obveza propisivanja istovrsnih sankcija uvijek je sama po sebi ispunjena.

99. Razumijem zagovaranje takvog pristupa u odnosu na posebija i konkretnija pitanja, kada postoji više razlika nego sličnosti u sustavu i naplati PDV-a. Međutim, u trenutnom pravnom uređenju takav bi pristup bio problematičan i nelogičan. Ključnom zahtjevu u pogledu usvajanja istovrsnih ili sličnih mjera – „obvezi izjednačavanja” – oduzeo bi svaki sadržaj. Izjednačenost (ekvivalentnost) više se ne bi mogla ocjenjivati. Njegovo mjerilo zapravo bi postalo kružno, koje se uspoređuje sa samim sobom(51).

100. Drugim, *širim* pristupom u pogledu usporedivosti predviđa se apstraktniji referentni okvir te se pritom u nacionalnom pravnom sustavu traži najveća moguća sličnost s relevantnom povredom prava Unije. Kada perspektiva postane apstraktnija i sveobuhvatnija, postane jasno da nijedan porez nije posve zaseban; svaki je porez dio cjelokupnog poreznog sustava, dio cjeline.

101. Prema mojem mišljenju, „obveza izjednačavanja” zahtijeva takav širi pristup u pogledu usporedivosti kako bi se mogle utvrditi relevantne povrede nacionalnog prava slične naravi i važnosti, osobito u području zaštite financijskih interesa Unije. Tu se pristup po svojoj naravi temelji na strukturnoj, sistemskoj usporedbi. Zahtjev u pogledu potpune istovjetnosti iznimno bi otežao pronalaženje ekvivalentnih izvora prihoda ili rashoda u državama članicama. Povrede

povezane s PDV-om, zbog specifičnosti sustava naplate tog poreza, nikada se ne bi mogle smatrati kao istovrsne povredama bilo kojeg drugog poreza.

102. Nasuprot tomu, u pojedinačnim predmetima koji se odnose na primjenu načela nediskriminacije i načela ekvivalentnosti na zasebna postupovna pravila ili pravne lijekove fokus je nužno mnogo konkretniji i uži. U tom slučaju konkretne i specifične razlike između izravnog i neizravnog oporezivanja, kada se tako apstraktno razmatraju, doista mogu pojedinačne situacije učiniti neusporedivima(52).

103. U svakom slučaju, Sud je u predmetu Taricco već prihvatio takav širi pristup. Pružajući smjernice nacionalnom sudu kako bi mogao provesti ocjenu ekvivalentnosti uređenja o rokovima zastare u predmetima koji se odnose na utaju PDV-a, Sud je uputio na rokove zastare koji se primjenjuju u području uvoznih carina na duhanske proizvode(53).

104. U ovom predmetu kazneno djelo koje je najsirođnije kaznenom djelu neplaćanja PDV-a iz članka 10.b Zakonodavne uredbe 74/2000 jest ono iz članka 10.a iste zakonodavne uredbe, kod kojeg porezni platac ne plati porez po odbitku. Ta kaznena djela imaju nekoliko sličnosti: općenito je cilj njihova propisivanja osiguravanje naplate. Oba se odnose na postupanje povezano s neplaćanjem u zakonom propisanom roku. Sistemska usporednost tih odredbi proizlazi iz samog talijanskog zakonodavstva jer su oba kaznena djela uređena istim zakonodavnim aktom, i to usko povezanim usporednim odredbama.

105. Stoga mi se ne čini problematičnim zaključiti da je članak 10.a „istovrstan” članku 10.b Zakonodavne uredbe 74/2000. Kaznena djela iz tih odredbi su usporediva. Dalje se postavlja pitanje je li moguće opravdati različite pragove iz tih odredbi.

b) *Opravdano razlikovanje?*

106. Talijanska je vlada nastojala objasniti razloge zbog kojih je zakonodavac odredio različite pragove u vezi s neplaćanjem PDV-a, s jedne, i neplaćanjem poreza po odbitku, s druge strane.

107. Kao prvo, talijanska je vlada na raspravi uvodno pojasnila da počinitelj kaznenog djela neplaćanja izravnih poreza ne može biti porezni obveznik. Kazneno djelo iz članka 10.a ne odnosi se na poreznog obveznika, nego na osobu koja umjesto njega mora platiti porez po odbitku.

108. Kao drugo, talijanska je vlada, osim općih strukturnih razlika koje proizlaze iz izravne i neizravne naravi oporezivanja, navela i posebne razloge razlikovanja. Oni se odnose na viši stupanj ozbiljnosti i veću težinu otkrivanja i naplate.

109. S jedne strane, u pogledu neplaćanja poreza po odbitku koji proizlazi iz potvrde izdane poreznom obvezniku od koje se naknade porez odbija, talijanska vlada objašnjava da se članak 10.a ne odnosi samo na neplaćanje, nego i na izdavanje netočnog dokumenta. U tom su slučaju otkrivanje neplaćanja i naplata poreza otežani jer porezni obveznik ima potvrdu koja ga oslobađa od plaćanja upravi.

110. S druge strane, u pogledu neplaćanja poreza po odbitku koji proizlazi iz godišnje porezne prijave koju je podnio isplatiatelj primitka, talijanska vlada navodi da viši stupanj ozbiljnosti proizlazi iz posljedica koje neplaćanje može izazvati za porezne obveznike za koje se račun porez plaća, koji se suočavaju s rizikom da će dvaput morati platiti dugovani iznos poreza.

111. U okviru obaju tih razloga navedeno je da je nacionalni zakonodavac smatrao da i težina otkrivanja povrede(54) i različiti zaštićeni interesi opravdavaju različite sporne pragove.

112. Naravno, neki od argumenata talijanske vlade uvjerljiviji su od drugih. Isto tako, i dalje nije

potpuno jasno što se to?no dogodilo 2015. da je iznenada bilo nužno odrediti razli?ite pragove za odnosna kaznena djela, a da prije, kada su oba kaznena djela bila jednako ure?ena, nije postojalo.

113. Me?utim, smatram da države ?lanice mogu upravo u pogledu pitanja poput predmetnog po vlastitoj procjeni birati zakonodavna rješenja. Prema mojem mišljenju, talijanska je vlada iznijela uvjerljive razloge zbog kojih je odlu?ila odrediti razli?ite pragove. Tako?er je pokazala da se u tom pogledu na nacionalnoj razini vodilo mnogo rasprava. Ako opseg postupovne diskrecije i institucionalne autonomije ima ikakvo zna?enje u tom podru?ju, Sud ne bi trebao preispitivati odabire nacionalnih zakonodavnih rješenja, koja su dio šireg i složenijeg zakonodavnog okvira država ?lanica u pogledu oporezivanja.

114. Posljedi?no, smatram da se ?lanku 4. stavku 3. UEU-a, tuma?enom u vezi s ?lankom 325. stavkom 1. UFEU-a i Direktivom o PDV-u, ne protive nacionalne odredbe kojima se za potrebe odre?ivanja kažnjivosti nepla?anja poreza u zakonom propisanom roku u pogledu PDV-a odre?uje viši nov?ani prag nego u pogledu poreza po odbitku.

3. *Drugo pitanje i drugi dio tre?eg pitanja: oslobo?enje od kaznene odgovornosti i djelotvorne i odvra?aju?e sankcije*

115. Nacionalni je sud tako?er izrazio sumnje u vezi s utjecajem koji bi dvije izmjene uvedene Zakonodavnom uredbom 158/2015 mogle imati na djelotvornost kaznenih sankcija propisanih Zakonodavnom uredbom 74/2000 i na njihovu snagu odvra?anja.

116. Kao prvo, sud koji je uputio zahtjev želi doznati protivi li se ?lanak 4. stavak 3. UEU-a, tuma?en u vezi s ?lankom 325. stavkom 1. UFEU-a i Direktivom o PDV-u, nacionalnoj odredbi koja isklju?uje kaznenu odgovornost osobe odgovorne za porezna pitanja kada subjekt kojeg zastupa plati dugovani iznos PDV-a, zajedno s kamatama i upravnim kaznama povezanima sa zakašnjelim pla?anjem, prije nego što se rasprava u prvostupanjskom postupku proglasi otvorenom. Nacionalni sud naglašava da u talijanskom sustavu takvim osobama nije nametnuta nijedna druga sankcija, pa ni sankcija upravne naravi.

117. Kao drugo, u drugom dijelu tre?eg pitanja sud koji je uputio zahtjev pita mora li se ?lanak 325. stavak 1. UFEU-a protuma?iti na na?in da mu je protivno nacionalno zakonodavstvo koje osobe odgovorne za porezna pitanja osloba?a od kaznene odgovornosti za nepla?anje ili djelomi?no ili zakašnjelo pla?anje PDV-a u iznosima koji su tri ili pet puta ve?i od minimalnog praga od 50 000 eura predvi?enog u Konvenciji PIF.

118. Oba se navedena pitanja odnose na obvezu država ?lanica da usvoje djelotvorne i odvra?aju?e sankcije. Redom ?u ih razmotriti u sljede?em odjeljku.

a) *Novi razlog za oslobo?enje od kaznene odgovornosti*

119. Komisija smatra da se drugo pitanje, koje se odnosi na novi razlog za oslobo?enje od kaznene odgovornosti uveden Zakonodavnom uredbom 158/2015 (novi ?lanak 13. stavak 1. Zakonodavne uredbe 74/2000), treba proglasiti nedopuštenim. Isti?e da se taj razlog, s obzirom na to da prag u pogledu PDV-a (250 000 eura) nije dosegnut (iznos duga je 175 272 eura), u ovom predmetu ne može primijeniti.

120. Slažem se. Naime, ako Sud prihvati odgovore koje sam predložio na prvo i tre?e pitanje, ne?e biti potrebno odgovoriti na drugo pitanje. Me?utim, ako Sud to ne u?ini, iznijet ?u glavne crte odgovora na to konkretno pitanje kako bih u potpunosti pomogao Sudu.

121. Op?enito(55), obveza propisivanja djelotvornih, odvra?aju?ih i razmjernih sankcija radi zaštite

financijskih interesa Unije proizlazi iz dvaju izvora prava Unije. Obveza lojalne suradnje iz članka 4. stavka 3. UFEU-a podrazumijeva zahtjev djelotvornog i odvrata od suzbijanja povreda obveze plaćanja PDV-a u skladu s člancima 206. i 273. Direktive o PDV-u: države članice imaju obvezu poduzimanja svih zakonodavnih i upravnih mjera za osiguravanje naplate cjelokupnog PDV-a koji se plaća na njihovu području(56). To proizlazi i iz članka 325. stavka 1. UFEU-a, koji države članice obvezuje da pomažu djelotvornih i odvrata od mjera suzbijaju prijevare i sva druga nezakonita djelovanja koja su usmjerena protiv financijskih interesa Unije(57).

122. Prema mojem mišljenju, novim razlogom za oslobođenje od kaznene odgovornosti, koji se razmatra u ovom predmetu, ne povređuje se obveza propisivanja djelotvornih i odvrata od sankcija.

123. Kao prvo, općenito, obveza usvajanja razmjernih, djelotvornih i odvrata od sankcija u području PDV-a ne podrazumijeva nužno obvezu propisivanja kaznenih sankcija(58). U određenim slučajevima, zbog ozbiljnosti povrede, kaznene sankcije mogu biti jedino djelotvorno i odvrata od rješenje(59). Međutim, osim u takvim specifičnim i ozbiljnim slučajevima, sankcije mogu biti upravne, kaznene ili njihova kombinacija(60).

124. U kontekstu PDV-a neplaćanje *pravilno* prijavljenog poreza u zakonom propisanom roku ne može se smatrati tako ozbiljnim da obveza usvajanja djelotvornih i odvrata od mjera nužno zahtijeva propisivanje kaznenih sankcija(61). Naravno, države članice, uzimajući u obzir svoje gospodarsko i socijalno stanje, mogu usvojiti takve sankcije za slučajeve koje smatraju dovoljno ozbiljnim a da pritom poštuju načelo proporcionalnosti. Međutim, ne može se reći da pravo Unije za takvo ponašanje zahtijeva kaznene sankcije.

125. Kao drugo, djelotvornost i odvrata od narav mjera koje su u talijansko zakonodavstvo uvedene kako bi se osigurala naplata PDV-a moraju se razmotriti u širem, sistemskom smislu. U obzir se mora uzeti odnos između različitih kaznenih i upravnih sankcija koje su primjenjive u slučaju neplaćanja PDV-a u zakonom propisanom roku(62).

126. Kako je to talijanska vlada objasnila, u skladu s člankom 13. stavkom 1. Zakonodavne uredbe 471/1997, subjekti obvezni plaćati porez u svakom slučaju podliježu upravnim sankcijama koje mogu iznositi do 30 % neplaćenog iznosa uvećanog za kamate. Iz zakonodavne povijesti sporne izmjene proizlazi da je prilikom promjene praga u pogledu sankcija za neplaćanje PDV-a, koja je izvršena Zakonodavnom uredbom 158/2015, uzeto u obzir postojanje upravnih sankcija koje se nastavljaju primjenjivati kada prag za kaznene sankcije nije dosegnut(63). U istom tom smislu, novi razlog za oslobođenje od kaznene odgovornosti povezan s plaćanjem odabir je zakonodavca da se osigura mogućnost izbjegavanja kaznene odgovornosti ako subjekt koji je obavezan platiti porez plati svoje dugove, uključujući dugovani porez, kamate i upravne sankcije. Zakonodavac je također smatrao da su upravne sankcije za subjekte koji su obvezni plaćati porez dostatne(64).

127. Drugim riječima, čak i ako odgovorni direktor pravnog subjekta koji duguje porez može izbjeći kaznenu odgovornost ako pravni subjekt u konačnici plati porez, taj pravni subjekt koji je primarno odgovoran svejedno će morati platiti kamate i upravne kazne za zakašnjelo plaćanje.

128. Ovdje bi moglo biti korisno odmaknuti se korak unatrag i pokušati sagledati širu sliku. Koji je cilj propisivanja kaznenih sankcija za zakašnjelo plaćanje iznosa koji se duguju javnom proračunu? Možda je – u suprotnosti s drugim kaznenim djelima, kod kojih nije moguće popraviti nanesenu štetu te je glavni cilj sankcije kazniti i promijeniti počinitelja – kod fiskalnih ili poreznih kaznenih djela cilj *ujedno* da se prijetnjom kaznene sankcije prinudi na plaćanje u pojedinačnom slučaju te time općenito potiče poštovanje obveza u budućnosti. Drugim riječima, propisivanje kaznene sankcije nije samo sebi svrha. Dodatna je svrha sankcije da se održi fiskalna stabilnost i potiče poštovanje obveza. Ako prihvatimo tu logiku, tada činjenica da je počinitelju pružena

posljednja prilika za ispunjenje obveze prije otvaranja rasprave zapravo ne narušava djelotvornost sankcije, upravo suprotno(65).

129. S obzirom na navedeno, razlog za oslobođenje od kaznene odgovornosti uveden u članak 13. Zakonodavne uredbe 74/2000 potječe poštovanje obveza i unapređuje djelotvornost i odvraćajuću snagu sustava sankcija. Djelotvornost sankcija povezana je s davanjem poticaja za plaćanje poreza. Odvraćajući u svakom slučaju osigurava se obvezom plaćanja ne samo glavnice nego i dospjelih kamata i odgovarajućeg iznosa upravnih sankcija.

130. Valja podsjetiti da je Sud u prošlosti utvrdio da je sustav progresivnih sankcija prikladan za poticanje redovitih plaćanja(66). Također je zaključio da su kamate primjerena sankcija za formalne povrede(67).

131. Naposljetku, treba imati na umu da države članice, kada propisuju djelotvorne i odvraćajuće sankcije unutar područja primjene prava Unije, moraju poštovati i načelo proporcionalnosti. Iz pripremljenih dokumenata Zakonodavne uredbe 158/2015 proizlazi da je talijanski zakonodavac odlučio usvojiti progresivnu ljestvicu upravnih i kaznenih sankcija. Poštujući načelo proporcionalnosti, kaznene je sankcije propisao za najozbiljnije slučajeve. U tom kontekstu, može se smatrati da se razlogom za oslobođenje od kaznene odgovornosti koji se razmatra u ovom predmetu nastojala dodatno osigurati proporcionalnost cjelokupnog sustava sankcija.

b) *Relevantnost praga od 50 000 eura iz Konvencije PIF*

132. Što se tiče drugog dijela trećeg pitanja koje je postavio sud koji je uputio zahtjev, smatram da prag iz Konvencije PIF nije prikladna referentna točka za ocjenu djelotvornosti sankcija izvan okvira određenog tim konkretnim instrumentom.

133. Kao prvo, kako je to objašnjeno u točkama 48. do 51. ovog mišljenja, sporno kazneno djelo ne spada u područje primjene Konvencije PIF. Prag predviđen u toj konvenciji relevantan je samo za kazneno djelo prijevare.

134. Kao drugo, dodatno valja istaknuti da se prag od 50 000 eura iz članka 2. Konvencije PIF primjenjuje samo kao kriterij za određivanje minimalnog iznosa iznad kojeg se prijevara smatra toliko ozbiljnom da zahtijeva *kaznu zatvora koja može dovesti do izručenja*. Međutim, prag od 50 000 eura ne može se primijeniti ni kao opći prag za propisivanje kaznenih sankcija kao takvih.

135. Stoga mislim da se na prag iz Konvencije PIF nije moguće pozivati ni za potrebe šire usporedbe. Potpuno je irelevantan u predmetu poput ovog.

c) *Međuzaključak*

136. Stoga predlažem da Sud na drugo pitanje i drugi dio trećeg pitanja odgovori na sljedeći način: obvezi propisivanja djelotvornih, odvraćajućih i razmjernih sankcija radi osiguravanja pravilne naplate PDV-a, koja je predviđena člankom 325. stavkom 1. UFEU-a i člankom 4. stavkom 3. UEU-a tumačenima u vezi s Direktivom o PDV-u, nije protivan nacionalni propis poput onoga koji se razmatra u ovom predmetu, koji uspostavlja sustav upravnih sankcija, a pritom fizičke osobe odgovorne za porezna pitanja izuzima od:

- kaznene i upravne odgovornosti za neplaćanje pravilno prijavljenog PDV-a u zakonom propisanom roku u iznosima koji su tri ili pet puta veći od minimalnog praga od 50 000 eura predviđenog u Konvenciji PIF;
- kaznene odgovornosti ako je subjekt koji zastupaju sa zakašnjenjem platio dugovani PDV, zajedno s kamatama i iznosima upravnih sankcija, ali prije nego što je rasprava u

prvostupanjskom postupku proglašena otvorenom.

C. U?inci potencijalne neuskla?enosti nacionalnog zakonodavstva i prava Unije

137. U ovom sam mišljenju predložio Sudu da na pitanja suda koji je uputio zahtjev odgovori na na?in da se relevantnim odredbama prava Unije *ne* protive izmjene izvršene Zakonodavnom uredbom 158/2015. Ako Sud donese isti zaklju?ak, ne?e biti potrebno razmatrati potencijalne (vremenske) u?inke utvr?enja o neuskla?enosti u ovom predmetu.

138. Ako Sud ne donese takav zaklju?ak, morat ?e se razmotriti u?inci neuskla?enosti nacionalnog prava s pravom Unije. Bit ?e osobito potrebno prou?iti prakti?ne posljedice koje proizlaze iz na?ela nadre?enosti prava Unije, odnosno iz zahtjeva da se izuzmu od primjene nacionalne odredbe suprotne pravu Unije. To ?e se morati u?initi s obzirom na predmetni kontekst, u kojem sporne nacionalne odredbe predstavljaju *blaže* kaznenopravne odredbe u teku?em kaznenom postupku.

139. Kako bih u potpunosti pomogao Sudu, ponudit ?u neke zaklju?ne misli o tom pitanju, s obzirom na to da ga je sud koji je uputio zahtjev izri?ito postavio i da su zainteresirane stranke o njemu diskutirale na raspravi.

140. Ako bi se za izmjene izvršene Zakonodavnom uredbom 158/2015 zaklju?ilo da nisu u skladu s pravom Unije, nacionalni je sud izrazio stajalište da posljedi?no izuzimanje od primjene blažih pravila ne bi bilo u suprotnosti ni s na?elom zakonitosti ni s na?elom *lex mitior* (na?elo primjene blažeg zakona), koja su predvi?ena u ?lanku 49. stavku 1. Povelje. Kao prvo, izuzimanje od primjene nacionalnih odredbi, kako su izmijenjene Zakonodavnom uredbom 158/2015, podrazumijevalo bi (ponovnu) primjenu ranije verzije tih odredbi, koja je bila na snazi u vrijeme nastanka ?injenih stanja. Kao drugo, ako bi se proglasile neuskla?enima s pravom Unije, to bi zna?ilo da nove odredbe nikada nisu zakonito bile dio talijanskog pravnog poretka. Budu?i da prethodne odluke Suda djeluju *ex tunc*, odredba koja se u tom postupku tuma?ila morala bi se na na?in koji Sud navodi primijeniti i na pravne odnose koji su nastali prije donošenja presude, ali koji još nisu završili.

141. Komisija i talijanska vlada na raspravi su se usprotivile tim argumentima. ?ini se da smatraju da blaže odredbe nije mogu?e izuzeti od primjene u predmetnom slu?aju, *?ak i ako* bi ih se proglasilo neuskla?enima s pravom Unije.

142. Slažem se s Komisijom i talijanskom vladom. Prema mojem mišljenju, na?elu zakonitosti protivna je mogu?nost odbijanja primjene blažih kaznenih odredbi u okviru teku?eg kaznenog postupka, ?ak i ako bi se zaklju?ilo da ta blaža pravila nisu u skladu s pravom Unije. Drugim rije?ima, u predmetu poput ovoga na?elo nadre?enosti odredbi prava Unije koje državama ?lanicama name?u obvezu propisivanja djelotvornih, odvra?aju?ih i istovrsnih sankcija mora se primijeniti na na?in koji je u skladu s drugim pravilima istog ranga u pravnom poretku Unije: na?elom *lex mitior*, predvi?enim u ?lanku 49. stavku 1. Povelje, kao i na?elima zaštite legitimnih o?ekivanja i pravne sigurnosti, kako djeluju u konkretnom kontekstu kaznenog prava.

143. Nesporno je da odredbe Ugovorâ i izravno primjenjive odredbe sekundarnog prava, u skladu s na?elom nadre?enosti prava Unije, djeluju tako da samim svojim stupanjem na snagu ?ine suprotstavljene nacionalne odredbe neprimjenjivima(68).

144. Obveza izuzimanja od primjene takvih odredbi možda je najsnažniji izraz tog na?ela. Me?utim, u pojedina?nim predmetima prakti?ne posljedice na?ela nadre?enosti potrebno je odvagnuti i pomiriti s op?im na?elom pravne sigurnosti te, u konkretnom podru?ju kaznenog prava, na?elom zakonitosti. Naime, obveza država ?lanica da osiguraju djelotvorno prikupljanje

sredstava Unije ne smije biti u suprotnosti s pravima iz Povelje(69), u kojoj su također predviđena temeljna načela zakonitosti, *lex mitior* i pravne sigurnosti.

145. U analizi u nastavku zaključiti će da načelo zakonitosti – koje treba shvaćati ne samo minimalistički (1.) nego šire, tako da obuhvaća pravilo *lex mitior* zajedno s obvezom pojačane pravne sigurnosti u kaznenim stvarima (2.) – u ovom predmetu nalaže da blaže odredbe Zakonodavne uredbe 158/2015 nije moguće izuzeti od primjene (3.). Taj zaključak vrijedi neovisno o tome s kojim će se propisom prava Unije te odredbe eventualno proglasiti neusklađenima – primarnim pravom (članak 325. stavak 1. UFEU-a) ili Direktivom o PDV-u.

1. „Bit” načela zakonitosti: zabrana retroaktivnosti

146. Načelo zakonitosti, predviđeno člankom 49. stavkom 1. Povelje, prije svega podrazumijeva zabranu retroaktivnosti. Propisana je u prvim dvjema rečenicama te odredbe(70). Ona u smislu članka 52. stavka 3. Povelje odgovara članku 7. Europske konvencije o ljudskim pravima (EKLJP).

147. Moglo bi se reći da „bit” načela zakonitosti, koje je najsnažniji i najkonkretniji izraz načela pravne sigurnosti(71), čine samo *materijalnopravni* elementi definicije kaznenih djela i sankcija. Načelo zakonitosti zahtijeva da se zakonom jasno definiraju kaznena djela i sankcije koje se primjenjuju u vrijeme počinjenja kažnjivog djela ili propusta. Taj je zahtjev ispunjen ako pojedinci mogu na temelju teksta relevantne odredbe i, prema potrebi, uz interpretativnu pomoć sudske prakse utvrditi zbog kojih će djela ili propusta biti kazneno odgovorni(72). Međutim, ti zahtjevi ne zabranjuju postupno pojašnjavanje pravila o kaznenoj odgovornosti putem sudskih tumačenja, pod uvjetom da su ta tumačenja razumno predvidljiva(73).

148. Posljedično, ako nacionalno pravo, kako je glasilo u vrijeme nastanka činjeničnog stanja u glavnom postupku, ne bi sadržavalo izričite odredbe koje predviđaju kaznenu odgovornost za određeno postupanje, „načelo prema kojem kaznene sankcije moraju imati valjanu pravnu osnovu, predviđeno člankom 49. stavkom 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima, zabranjivalo bi izricanje kaznenih sankcija za takvo postupanje, čak i ako je nacionalno pravilo suprotno pravu Europske unije”(74).

149. Stoga „bit” načela zakonitosti, sadržana u prvoj i drugoj rečenici članka 49. stavka 1. Povelje, zabranjuje retroaktivnu primjenu novih kaznenih pravila o određivanju kaznenih djela i sankcija koja nisu bila na snazi u vrijeme počinjenja kažnjivog djela. U tom pogledu valja istaknuti dva elementa: ograničenje na *materijalnopravne* elemente djela i sankcije, pri čemu je fokus na jednom konkretnom trenutku – kada je djelo ili propust počinjen.

2. Šire shvaćanje načela zakonitosti: načelo *lex mitior* i načelo pravne sigurnosti u kaznenim stvarima

150. Međutim, sadržaj jamstava predviđenih u članku 49. stavku 1. Povelje tu ne prestaje. Iz koje god ga perspektive promatrali, stvarni sadržaj tih jamstava širi je u oba upravo navedena aspekta: materijalnopravnom i vremenskom.

151. Bez ulaženja u dublje rasprave o to?nom *materijalnom* sadržaju, možda je mogu?e jednostavno podsjetiti da ni to?no podru?je primjene ?lanka 7. stavka 1. EKLJP-a nije posve jasno. Osobito su se pojam „kazna” i njegov opseg razvijali u sudskoj praksi. Veliko vije?e ESLJP-a nedavno je u presudi Del Río Prada podsjetilo da razlika izme?u „kazne” („materijalnopravnog sadržaja” koji treba biti obuhva?en ?lankom 7. stavkom 1. EKLJP-a) i mjere koja se odnosi na izvršenje ili provedbu kazne (što više naginje „postupovnopравnim” elementima) nije potpuno jasna(75). ESLJP je proveo širu ocjenu temeljenu, me?u ostalim, na naravi i svrsi mjere, njezinoj klasifikaciji u nacionalnom pravu i njezinim u?incima.

152. Mnogo se može govoriti u prilog takvoj ocjeni u?inaka ili utjecaja koja je više usredoto?ena na stvarno djelovanje pravila, a manje na detalje pojedina?nih nacionalnih taksonomija, koje, naravno, mogu biti razli?ite u pojedinim državama ?lanicama. Me?utim, njome se prije svega najbolje sagledava ono što bi trebao biti fokus djelotvorne zaštite temeljnih prava: pojedinac i utjecaj koji pravilo ima na njegov položaj, a ne naziv koje to pravilo nosi u odnosnom nacionalnom pravu.

153. Zbog tog razloga, iako se u tekstu tre?e re?enice ?lanka 49. stavka 1. Povelje spominje „blaža kazna”, ne smatram da je tu odredbu mogu?e tuma?iti na na?in da se odnosi samo i isklju?ivo na težinu kazne. Mora se tuma?iti na na?in da uklju?uje barem i sve sastavne elemente kaznenog djela, zbog jednostavnog razloga: ako se nakon po?injenja kaznenog djela donese novi zakon kojim se definicija kaznenog djela promijeni u korist optuženika, to zna?i da njegovo djelo više (uop?e) ne?e biti kažnjivo. Ako više nije kažnjivo, to zna?i da se ne može izre?i nikakva kazna. *Nikakva kazna svakako je blaža kazna*. U takvim bi okolnostima bilo jednostavno nelogi?no inzistirati na ?injenici da novi zakon, tehni?ki gledano, izravno ne ure?uje „kazne”.

154. Za ovaj je predmet možda važniji drugi element: *vremenska* dimenzija onoga što se štiti na?elom zakonitosti. U tom pogledu ve? iz teksta tre?e re?enice ?lanka 49. stavka 1. Povelje jasno proizlazi da se to na?elo odnosi i na razdoblje *nakon* po?injenja kaznenog djela. Tre?a re?enica predvi?a mogu?nost retroaktivne primjene blaže kazne: *lex mitior*.

155. Sud je pravilo *lex mitior* ve? priznao kao op?e na?elo prava Unije koje proizlazi iz ustavnih tradicija zajedni?kih državama ?lanicama(76). Ta je sudska praksa, zajedno s ?lankom 49. stavkom 1. Povelje, zapravo utjecala na razvoj sudske prakse ESLJP-a. ?ini se da je ESLJP odstupio od svoje sudske prakse, u skladu s kojom na?elo *lex mitior* nije bilo obuhva?eno ?lankom 7. EKLJP-a, da bi ga priznao kao implicitni element te odredbe, tako?er pod utjecajem šire zaštite predvi?ene u pravu Unije(77).

156. Na?elo *lex mitior* stvarno je iznimka od zabrane retroaktivne primjene kaznenog prava. Omogu?uje retroaktivnost *in bonam partem*. Stoga je logi?no da je retroaktivnost *in malam partem* zabranjena.

157. U skladu s nedavnom sudskom praksom ESLJP-a, na?elo retroaktivnosti blažeg kaznenog zakona podrazumijeva da „sud, kada postoje razlike izme?u kaznenog zakona koji je bio na snazi u vrijeme po?injenja kaznenog djela i kasnijih kaznenih zakona usvojenih prije donošenja kona?ne presude, mora primijeniti zakon ?ije su odredbe najpovoljnije za optuženika”(78). ESLJP-u ta obveza da se „izme?u više kaznenih zakona primijeni onaj ?ije su odredbe najpovoljnije za optuženika predstavlja pojašnjenje pravila o sukcesiji kaznenih zakona, što je u skladu s još jednim klju?nim elementom ?lanka 7., a to je predvidljivost kazni”. Kao i zabrana retroaktivne primjene, na?elo *lex mitior* primjenjuje se u pogledu odredbi kojima se odre?uju kaznena djela i kazne(79).

158. Me?utim, to?an sadržaj pravila *lex mitior* nipošto nije nesporan. To na?elo ima specifi?no

pozadinsko nadahnuće: „odnosi se na sukcesiju zakona tijekom vremena te se temelji na zaključku da je zakonodavac promijenio svoj stav o kaznenoj klasifikaciji djela ili o kazni koju na kazneno djelo treba primijeniti”(80). Ta je specifičnost dovela do nekih pristupa koji naglašavaju različite logike na kojima počinju zabrana retroaktivne primjene kaznenog prava i načelo *lex mitior*. Načelo *lex mitior*, u skladu s tim stajalištima, baš i ne proizlazi iz zahtjeva u pogledu predvidljivosti ili pravne sigurnosti. Prema tim stajalištima, ono se temelji samo na razlozima pravičnosti i odražava zakonodavčeve promjene stajališta u pogledu protupravnog postupanja(81).

159. Neovisno o tome na čemu se točno temelji pravilo *lex mitior*, njegovo djelovanje nije teško razumjeti: osim u izričitim slučajevima zakonodavstva koje služi pojedinačnim interesima ili čak zlouporabe zakonodavnih postupaka(82), načelo *lex mitior* po definiciji je „jednosmjerna karta” prema blažem odredištu. Ono znači da se nova kaznena pravila nakon počinjenja djela mogu primijeniti samo u korist optuženika. U prilično rijetkim slučajevima to se može dogoditi i više puta u korist optuženika. Takvo što također je moguće pomiriti s tekstom i duhom treće rečenice članka 49. stavka 1. Povelje. Međutim, smatram da s tom odredbom nije moguće pomiriti povratak primjeni strože odredbe nakon što se pravilno izazove primjena načela *lex mitior*, kao ni usvajanje novih, strožih kaznenih pravila i njihovu retroaktivnu primjenu. Pravilo *lex mitior* u suprotnom bi postalo nestabilno i reverzibilno pravilo koje dopušta stalne izmjene kaznenih pravila nakon počinjenja djela.

160. Stoga načelo *lex mitior* i načelo pravne sigurnosti nisu ograničeni na trenutak nastanka činjeničnog stanja. Odnose se na cjelokupno trajanje kaznenog postupka(83).

161. Valja podsjetiti da je sama primjena načela *lex mitior* dio šireg načela pravne sigurnosti, koje zahtijeva da pravna pravila budu jasna i precizna i da njihova primjena bude predvidljiva onima kojima su upućena(84). Svrha je toga omogućiti zainteresiranim osobama da budu upoznate s opsegom svojih obveza i da nedvosmisleno znaju koja su njihova prava i obveze te da se u skladu s njima ponašaju(85).

162. Stoga je načelo *lex mitior* dio osnovnih pravnih pravila kojima je uređeno vremensko važenje kasnije usvojenih kaznenih odredbi. Dakle, zahtjevi u pogledu predvidljivosti i pravne sigurnosti obuhvaćaju i primjenu tog načela kao dijela nacionalnih pravnih sustava i pravnog sustava Unije. Bilo bi suprotno tim zahtjevima, koji su ključni za načelo pravne sigurnosti, ako bi se blaža kaznena odredba, nakon što je usvojena i počela se primjenjivati, izuzela od primjene kako bi se ponovno primijenila stroža kaznena odredba, čak i ako je potonja bila na snazi u vrijeme nastanka činjeničnog stanja.

163. Ukratko, smatram da je načelu *lex mitior*, koje je zajamčeno u trećoj rečenici članka 49. stavka 1. Povelje, protivna ponovna primjena ranijih, strožih pravila o sastavnim elementima kaznenog djela i kazne ako je kasniji, valjano usvojeni nacionalni propis stvorio kod optuženika legitimna očekivanja. Takvo se jamstvo može smatrati širim slojem načela zakonitosti ili zasebnim pravom koje proizlazi iz zahtjeva u pogledu pravne sigurnosti i predvidljivosti kaznenih zakona.

164. Osnovno je načelo jasno: pojedinci moraju imati mogućnost osloniti se na propisno usvojene kaznene odredbe(86) i prilagoditi svoje ponašanje u skladu s njima. Posve je moguće da osoba protiv koje se vodi kazneni postupak ili njezini pravni zastupnici, oslanjajući se na blaža pravila usvojena u nacionalnom pravu, donesu određene postupovne odluke ili promijene svoj smjer djelovanja na način koji je relevantan za daljnji razvoj tog postupka.

165. Pravo Unije u svakom je slučaju dio nacionalnih pravnih sustava. Ono se stoga mora uzeti u obzir prilikom ocjene poštovanja propisa. Stoga se može reći da *ignorantia legis europae non excusat*. Pojedinaac koji ne plaća porez ne može biti „izuzet od odgovornosti” na temelju nacionalnog prava koje nije u skladu s pravom Unije.

166. Tu mi je tvrdnju teško prihvatiti u predmetu poput ovog, i to na više razina. Ako se usredotočimo samo na razinu praktičnih posljedica, može li se doista razumno očekivati da pojedinci neprestano samostalno ocjenjuju sukladnost novih nacionalnih propisa s pravom Unije i da na temelju toga odlučuju o svojoj kaznenoj odgovornosti? čak i ako bismo tvrdili da se to može očekivati u slučajevima kada nacionalni propis govori „neka bude X”, a jasno pravilo prava Unije govori „neka bude ne-X”, može li se isto očekivati i kada je riječ o pomalo „tekstualno ekonomičnim” odredbama prava Unije, kao što je članak 325. stavak 1. UFEU-a, čije tumačenje zahtijeva (opetovane) ocjene velikog vijeća Suda?

3. Implikacije načela *lex mitior* i načela pravne sigurnosti u ovom predmetu

167. Sud je u predmetu Berlusconi(87) već razmatrao pitanje primjenjuje li se načelo retroaktivne primjene blaže kazne kada je ta kazna u suprotnosti s drugim pravilima prava Unije. Međutim, budući da se taj predmet odnosio na direktivu, odgovor koji je Sud dao temeljio se na činjenici da se na odredbe direktive nije moglo pozivati kako bi se postrojila ili utvrdila kaznena odgovornost pojedinaca(88).

168. Direktiva o PDV-u tumačena u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a nije jedini relevantan propis prava Unije u ovom predmetu, to su i odredbe primarnog prava, odnosno članak 325. stavak 1. UFEU-a, koje „stvaraju državama članicama obvezu točno određenog rezultata koja nije povezana ni s jednim uvjetom što se tiče primjene pravila koja određuju [...]”(89). Sud je stoga zaključio da je učinak stavaka 1. i 2. članka 325. UFEU-a „u njihovom odnosu s unutarnjim pravom država članica, samom činjenicom njihova stupanja na snagu, potpuna pravna neprimjenjivost svih protivnih odredaba postojećeg nacionalnog zakonodavstva”(90). Međutim, taj je navod odmah uvjetovan: u takvom slučaju nacionalni sud također mora osigurati poštovanje temeljnih prava zainteresiranih osoba(91).

169. Obveza poštovanja načela zakonitosti – uključujući i pravilo *lex mitior* – i pravne sigurnosti, prema mojem mišljenju, sprežava mogućnost izuzimanja od primjene blažih nacionalnih kaznenih odredbi u glavnom postupku. Dva su načina na koja je takav zaključak mogao donijeti u ovom predmetu, ako je to potrebno.

170. Kao prvo, smatram da su izmjenom kojom je promijenjen prag iznad kojeg se radi o kaznenom djelu neplaćanja prijavljenog PDV-a (pri čemu je dodan i novi razlog za oslobođenje od kaznene odgovornosti) izmijenjeni bitni elementi kaznenog djela. Određivanje novčanog praga kaznene odgovornosti objektivno je element definicije kaznenog djela. Za tu se promjenu, kao takvu, može smatrati da je obuhvaćena materijalnom „biti” načela zakonitosti, tumačenog u vezi s načelom *lex mitior*.

171. Kao drugo, čak i ako bi se smatralo da takva promjena nije obuhvaćena užim shvaćanjem načela zakonitosti – s obzirom na to da, strogo govoreći, nadilazi trenutak počinjenja izvornog djela – u svakom je slučaju obuhvaćena širim shvaćanjem tog načela. Nova je izmjena stupanjem na snagu dovela do primjene pravila *lex mitior*, što je kod optuženika stvorilo legitimna očekivanja da će se na njega primijeniti blaža odredba.

172. Potrebno je iznijeti još dvije zaključne napomene.

173. Kao prvo, u predmetu poput ovoga pitanje hoće li se nacionalne odredbe potencijalno proglasiti neusklađenima sa sekundarnim ili pak primarnim pravom Unije u konačnici ne pravi veliku razliku. Gore iznesena razmišljanja i ograničenja članka 49. stavka 1. Povelje imaju opću primjenu koja ne ovisi o tome iz koje razine prava Unije obveza proizlazi.

174. Sud je naglasio da „izravno primjenjive odredbe prava Unije koje su izravan izvor prava i obveza za sve zainteresirane, bilo za države članice ili za pojedince koji su stranke pravnih odnosa temeljenih na pravu Unije, moraju svoje punu učinke ujednaženo proizvoditi u svim državama članicama, od kada stupe na snagu i sve dok su na snazi”(92).

175. Međutim, istodobno je također utvrđeno da se nemogućnost pozivanja na određene odredbe prava Unije kako bi se odredila ili postrojila kaznena odgovornost ne može sama po sebi ograničiti samo na direktive. Slično se navodilo i za odredbe uredbe kojom se države članice ovlašćivalo da propišu kazne za povrede njezinih odredbi, upravo s ciljem pridržavanja načela pravne sigurnosti i načela zabrane retroaktivnosti, kako su predviđena člankom 7. EKLJP-a(93).

176. Prema mojem mišljenju, ne može se automatski pretpostaviti da odredbe Ugovora koje državama članicama nameću preciznu i bezuvjetnu obvezu u pogledu rezultata koji se mora postići, kao što su stavci 1. i 2. članka 325. UFEU-a, u svakoj mogućoj situaciji automatski zadovoljavaju zahtjev u pogledu predvidljivosti koji u konkretnom području kaznenog prava nameću načela zakonitosti i pravne sigurnosti(94).

177. Načelo zakonitosti ne može se tumačiti na način da zabranjuje postupno pojašnjavanje pravila o kaznenoj odgovornosti. Međutim, može mu biti „protivna retroaktivna primjena novog tumačenja pravila kojim se propisuje kazneno djelo”(95). Ključan element je ponovno predvidljivost konkretnog pravila o kojem se radi.

178. U općenitijem, sistemskom smislu teško mi je shvatiti zašto presudan čimbenik u predmetima poput ovoga treba biti sudska praksa o različitom izravnom učinku odredbi Ugovora i direktiva, koja je sama po sebi plod povijesno uvjetovanog razvoja sudske prakse Suda, a ne načelni odabir temeljen na jasno odredivim razlikama u tekstu tih izvora prava Unije. Trebaju li doktrinalne kategorije iz prošlosti koje je teško objasniti čak i strastvenom studentu prava Unije doista biti odlučujuće za (ne)utvrđivanje kaznene odgovornosti u predmetima koji su uvelike nepovezani s posebnim pitanjima izravnog učinka? Pogotovo u predmetu poput ovoga, u kojem je sadržaj obaju slojeva obveza (i onih iz Ugovora i onih iz Direktive o PDV-u) u svakom praktičnom smislu prilično sličan pa se njihova ocjena zapravo zajednički provodi?

179. Kao drugo, temeljno pitanje koje se pojavljuje u ovom predmetu odnosi se na vremenske učinke odluka Suda(96). Kako je to nacionalni sud podsjetio u odluci kojom je uputio zahtjev za prethodnu odluku, opće pravilo koje vrijedi u pogledu vremenske primjenjivosti odluka Suda u biti je pravilo *incidentalne retroaktivnosti*: Sud daje tumačenje odredbi prava Unije *ex tunc*, koje postaje odmah primjenjivo na sve tekuće (a katkad čak i zaključene(97)) predmete na koje se ta odredba primjenjuje. Međutim, postoje ograničenja takvom pristupu, koja se uvijek svode na isto pitanje: predvidljivost. Što Sud prilikom tumačenja odredbi više odstupa od njihova konkretnog teksta, to postaje teže održati pravilo pune primjene tih sudskih tumačenja *ex tunc*(98).

180. Eventualna neusklađenost nacionalnih pravila s pravom Unije ne čini ih nepostojećima(99). To da nacionalna pravila koja se kasnije proglase neusklađenima s pravom Unije mogu proizvoditi pravne učinke, koji u određenim okolnostima mogu stvoriti otežavanja, dokazuje činjenica da je Sud nekoliko puta ograničio vremenske učinke svojih presuda kako bi zaštitio zahtjeve načela pravne sigurnosti. U tom kontekstu valja podsjetiti da je Sud zaključio da „u iznimnim slučajevima i iz posebno važnih razloga pravne sigurnosti” (isključivo) Sud može „odobriti privremenu

suspenciju u?inka izuzimanja od primjene koji pravilo prava Unije ima u odnosu na nacionalno pravo koje mu se protivi”(100).

181. Valja naglasiti da nikakvo ve?e preispitivanje doista prili?no restriktivnog pristupa pitanju ograni?enja vremenskih u?inaka odluka Suda ne bi bilo potrebno za donošenje zaklju?ka da, što se ti?e prava Unije, na?elo *lex mitior* i zahtjev u pogledu pravne sigurnosti u kaznenim stvarima spre?avaju izuzimanje od primjene blažih pravila nacionalnog prava. Time bi se samo uspostavila uska iznimka za pojedina?ne kaznene predmete koji su u tijeku, pri ?emu bi op?e normative posljedice neuskla?enosti s pravom Unije ostale netaknute. Naravno, zaklju?ci Suda mogli bi dovesti do pokretanja postupaka zbog povrede obveza koje proizlaze iz prava Unije(101) te bi u svakom slu?aju mogli rezultirati obvezom izmjene nacionalnog pravnog poretka za ubudu?e.

V. Zaklju?ak

182. S obzirom na navedena razmatranja, predlažem Sudu da na pitanja koja mu je postavio Tribunale di Varese (Okružni sud u Vareseu) odgovori na sljede?i na?in:

- Pojam prijevare iz ?lanka 1. stavka 1. to?ke (b) Konvencije o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica ne obuhva?a kazneno djelo poput onoga koje se razmatra u ovom predmetu, koje se odnosi na nepla?anje pravilno prijavljenog PDV-a u zakonom propisanom roku.
- ?lanku 4. stavku 3. UEU-a, tuma?enom u vezi s ?lankom 325. stavkom 1. UFEU-a i Direktivom o PDV-u, ne protive se nacionalne odredbe kojima se za potrebe odre?ivanja kažnjivosti nepla?anja poreza u zakonom propisanom roku u pogledu poreza na dodanu vrijednost (PDV) odre?uje viši nov?ani prag nego u pogledu poreza po odbitku.
- Obvezi propisivanja djelotvornih, odvra?aju?ih i razmjernih sankcija radi osiguravanja pravilne naplate PDV-a, koja je predvi?ena ?lankom 325. stavkom 1. UFEU-a i ?lankom 4. stavkom 3. UEU-a tuma?enima u vezi s Direktivom o PDV-u, nije protivan nacionalni propis poput onoga koji se razmatra u ovom predmetu, koji uspostavlja sustav upravnih sankcija, a pritom fizi?ke osobe odgovorne za porezna pitanja izuzima od:
- kaznene i upravne odgovornosti za nepla?anje pravilno prijavljenog PDV-a u zakonom propisanom roku u iznosima koji su tri ili pet puta ve?i od minimalnog praga od 50 000 eura predvi?enog u Konvenciji PIF;
- kaznene odgovornosti ako je subjekt koji zastupaju sa zakašnjenjem platio dugovani PDV, zajedno s kamatama i iznosima upravnih sankcija, ali prije nego što je rasprava u prvostupanjskom postupku proglašena otvorenom.

1 Izvorni jezik: engleski

2 Direktiva Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

3 Konvencija sastavljena na temelju ?lanka K.3 Ugovora o Europskoj uniji o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica (SL 1995., C 316, str. 49.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 19., svezak 14., str. 50.) (u daljnjem tekstu: Konvencija PIF)

4 Uredba Vije?a od 18. prosinca 1995. (SL 1995., L 312, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 7., str. 5.) (u daljnjem tekstu: Uredba br. 2988/95)

5 Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui

redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (Zakonodavna uredba br. 74 od 10. ožujka 2000., nova pravila o kaznenim djelima povezana s porezom na dohodak i PDV u skladu s člankom 9. Zakona br. 205 od 25. lipnja 1999.) (GURI br. 76 od 31. ožujka 2000.) (u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba 74/2000)

6 Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (Zakonodavna uredba br. 158 od 24. rujna 2015., izmjena sustava sankcija kojima se provodi članak 8. stavak 1. Zakona br. 23 od 11. ožujka 2004.) (GURI br. 233 od 7. listopada 2015. – redovni dodatak br. 55) (u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba 158/2015).

7 Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Zakonodavna uredba od 18. prosinca 1997. o reformi poreznih sankcija koje nisu kaznene naravi u području izravnog oporezivanja, poreza na dodanu vrijednost i naplate poreza, u skladu s člankom 3. stavkom 113.q Zakona br. 662 od 23. prosinca 1996.) (GURI br. 5 od 8. siječnja 1998. – redovni dodatak br. 4)

8 Presuda od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 41.)

9 Sklopljena 23. svibnja 1969., Zbornik međunarodnih ugovora Ujedinjenih naroda, sv. 1155., str. 331. Nizozemska vlada tvrdi da se ugovor mora tumačiti u dobroj vjeri prema uobičajenom smislu koji se izrazima iz ugovora treba dati s obzirom na njihov kontekst te predmet i svrhu ugovora; zajedno s kontekstom, voditi računa, među ostalim, i o svakom sporazumu između stranaka o tumačenju ugovora ili o primjeni njegovih odredbi (članak 31. stavci 1. i 3. točka (a) Bečke konvencije). Ona također upućuje na članak 31. stavak 4. Bečke konvencije, u skladu s kojim se izrazu pridaje poseban smisao ako je ustanovljeno da je to bila namjera stranaka.

10 Izvješće s objašnjenjima Konvencije o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica (tekst je Vijeće odobrilo 26. svibnja 1997.) (SL 1997., C 191, str. 1.)

11 U skladu s točkom 1.1. tog izvješća, „prihod znači prihod dobiven iz prve dvije kategorije vlastitih sredstava navedenih u članku 2. stavku 1. Odluke Vijeća od 31. listopada 1994. o sustavu vlastitih sredstava Europskih zajednica [...] To ne uključuje prihod dobiven primjenom jedinstvene stope na osnovicu PDV-a država članica jer PDV ne spada u vlastita sredstva koja se prikupljaju izravno za račun Zajednica. Ne uključuje ni prihod dobiven primjenom standardne stope na zbroj bruto domaćeg proizvoda svih država članica”.

12 Sud je već naveo da Bečka konvencija, iako ne obvezuje ni Europsku uniju ni sve njezine države članice, odražava pravila međunarodnog običajnog prava, koja kao takva obvezuju institucije Unije. Ona su dio pravnog poretka Europske unije – vidjeti primjerice presudu od 25. veljače 2010., Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, t. 42. i 43. i navedenu sudsku praksu) ili, za noviju potvrdu, presudu od 21. prosinca 2016., Vijeće/Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973, t. 86.). Za opću studiju vidjeti primjerice Kuijper, P. J., *The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story*, u Cannizzaro, E. (urednik) *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, OUP, 2011., str. 256. do 278. Međutim, Sud je na Bečku konvenciju upućivao uglavnom u kontekstu ugovora s trećim zemljama. Sud je također utvrdio da se pravila iz Bečke konvencije primjenjuju na sporazum sklopljen između država članica i međunarodne organizacije (presuda od 11. ožujka 2015., Oberto i O'Leary, C-464/13 i C-465/13, EU:C:2015:163, t. 36.). Koliko mi je poznato, na Bečku konvenciju samo se jednom upućivalo u kontekstu konvencije između država članica usvojene na temelju bivšeg članka 220. UEZ-a, i to u presudi od 27. veljače 2002., Weber (C-37/00, EU:C:2002:122, t. 29.), koja se odnosila na teritorijalnu primjenu Konvencije od 27. rujna 1968. o [sudskoj] nadležnosti i izvršenju sudskih odluka u građanskim i

trgovačkim stvarima (SL 1972., L 299, str. 32.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 19., svezak 15., str. 3.), kako je izmijenjena kasnijim konvencijama o pristupanju novih država članica.

13 Ta je uloga u sustavu prava Unije ipak poprilično drukčija od bilo kojih oblika *obvezujućih* vjerodostojnih tumačenja u smislu članka 31. stavka 2. i stavka 3. točka (a) i (b) Bečke konvencije (detaljnije o tim odredbama vidjeti, primjerice, Villinger, M. E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff, Leiden, 2009., str. 429. do 432.).

14 Vidjeti primjerice presude od 27. studenoga 2012., Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, t. 135.) i od 3. listopada 2013., Inuit Tapiriit Kanatami i dr./Parlament i Vijeće (C-583/11 P, EU:C:2013:625, t. 59.).

15 Vidjeti primjerice presudu od 2. ožujka 2010., Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104, t. 40.).

16 Vidjeti osobito Objašnjenja koja se odnose na Povelju Europske unije o temeljnim pravima (SL 2007., C 303, str. 17.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 7., str. 120.), koja je prvotno pripremljena pod vodstvom predsjedništva Konvencije koje je sastavilo Povelju Europske unije o temeljnim pravima.

17 Radi cjelovitosti moglo bi se dodati da bi isto vrijedilo i za potencijalni argument temeljen na članku 31. stavku 3. točki (a) ili stavku 4. Bečke konvencije koji je iznijela nizozemska vlada (gornja bilješka 9).

18 Konvencija PIF usvojena je na temelju članka K.3 stavka 2. točke (c) UEU-a (u njegovoj verziji iz Maastrichta), u skladu s kojim je Vijeće bilo ovlašteno sastavljati konvencije koje bi trebalo preporučiti državama članicama da ih usvoje sukladno svojim odgovarajućim ustavnim odredbama.

19 Vidjeti primjerice presude od 26. svibnja 1981., Rinkau (157/80, EU:C:1981:120, t. 8.); od 17. lipnja 1999., Unibank (C-260/97, EU:C:1999:312, t. 16. i 17.); od 11. srpnja 2002., Gabriel (C-96/00, EU:C:2002:436, t. 41. i prateće točke) i od 15. ožujka 2011., Koelzsch (C-29/10, EU:C:2011:151, t. 40.).

20 Sud se oslanjao i na izvješća s objašnjenjima koja su se odnosila na konvencije usvojene na temelju te odredbe (od kojih neke nikada nisu stupile na snagu), a koje su služile kao izvor nadahnuća za kasnije akte sekundarnog prava. Vidjeti primjerice presude od 8. svibnja 2008., Weiss und Partner (C-14/07, EU:C:2008:264, t. 53.); od 1. prosinca 2008., Leymann i Pustovarov (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, t. 74.); od 15. srpnja 2010., Purucker (C-256/09, EU:C:2010:437, t. 84. i sljedeće); od 11. studenoga 2015., Tecom Micani i Arias Domínguez (C-223/14, EU:C:2015:744, t. 40. i 41.) i od 25. siječnja 2017., Vilkas (C-640/15, EU:C:2017:39, t. 50.).

21 Mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:293, t. 99. do 102.)

22 Odluka Vijeća od 21. travnja 1970. o zamjeni financijskih doprinosa država članica vlastitim sredstvima Zajednica (70/243/EZU, EEZ, Euratom) (SL 1970., L 94, str. 19.). Za verziju koja je trenutno na snazi vidjeti članak 2. stavak 1. točka (b) Odluke Vijeća 2014/335/EU, Euratom od 26. svibnja 2014. o sustavu vlastitih sredstava Europske unije (SL 2014., L 168, str. 105.). Procjenjuje se da prihod od „tradicionalnih vlastitih sredstava” za 2015. iznosi 12,8 %, a od PDV-a 12,4 % od ukupnih prihoda od vlastitih sredstava. Vidjeti: Europska komisija, *Integrated Financial Reporting Package*, 2015.

23 Presuda od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 41.). Takvi su uvjeti određeni u članku 1. stavku 2. Uredbe 2988/95, gdje se govori o „prihodima iz vlastitih sredstava prikupljenih izravno u ime Zajednica”.

24 Članak 5. stavak 3. Konvencije PIF

25 Protokol sastavljen na temelju članka K.3 Ugovora o Europskoj uniji uz Konvenciju o zaštiti financijskih interesa Europske zajednice (SL 1996., C 313, str. 2.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 19., svezak 14., str. 73.) i Drugi protokol sastavljen na temelju članka K.3 Ugovora o Europskoj uniji uz Konvenciju o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica (SL 1997., C 221, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 19., svezak 14., str. 141.)

26 Presude od 10. srpnja 2003., Komisija/ESB (C-11/00, EU:C:2003:395, t. 89.) i Komisija/EIB (C-15/00, EU:C:2003:396, t. 120.)

27 Vidjeti presude od 15. studenoga 2011., Komisija/Njemačka (C-539/09, EU:C:2011:733, t. 72.); od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 26.); od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 38.); od 7. travnja 2016., Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, t. 22.) i od 16. ožujka 2017., Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, t. 19.).

28 Presuda od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 27.)

29 Vidjeti u tom pogledu presudu od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 39.).

30 Vidjeti presudu od 5. travnja 2017., Orsi i Baldetti (C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264, t. 16.).

31 Članak 209.a UEZ-a (Maastricht) sadržavao je samo sadašnje stavke 2. i 3. Ugovorom iz Amsterdama u tadašnji članak 280. UEZ-a dodan je sadašnji stavak 1., kao i stavak 4., koji je predstavljao pravnu osnovu za usvajanje mjera Zajednice, ali u kojem je bilo predviđeno da se „te mjere ne odnose na primjenu nacionalnog kaznenog prava ili nacionalno pravosuđe” [neslužbeni prijevod]. Ugovorom iz Lisabona uklonjeno je to ograničenje. Za razvoj teksta te odredbe kroz pojedine verzije Ugovora koje su prethodile Ugovoru iz Lisabona vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika F. G. Jacobsa u predmetu Komisija/ESB (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 U pogledu širokog pojma „prijevara” iz članka 325. UFEU-a vidjeti primjerice: Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]” u Calliess, C. i Ruffert, EUV/AEUV Kommentar (5. izdanje, München, C. H. Beck, 2016.), t. 4.; Magiera „Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung” u Grabitz, E., Hilf, M., Nettesheim, M., *Das Recht der Europäischen Union* (C. H. Beck, München, 2016.), t. 4. i sljedeće; Satzger „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]” u Streinz, EUV/AEUV (C. H. Beck, München, 2012.), t. 6.; Spitzer, H. i Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen

Interessen der Union]” u von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht* (Nomos, Baden-Baden, 2015.), t. 12. i sljedeće.

33 U pogledu poteškoća pri definiranju „prijevara” vidjeti primjerice „Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d’harmonisation: Rapport final du groupe d’experts chargé d’une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté”, Delmas-Marty, M., u *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community, Bruxelles*, studeni 1993., Oak Tree Press Dublin, 1994. Također vidjeti za opći pregled *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law* RS 2011/07, završno izvješće od 4. svibnja 2012.

34 Presuda od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 41.)

35 Vidjeti primjerice definiciju iz Prijedloga direktive Europskog parlamenta i Vijeća o suzbijanju prijevara na štetu financijskih interesa Unije kaznenim pravom COM(2012) 363 *final*. Izvorna pravna osnova tog prijedloga bio je članak 325. stavak 4. UFEU-a. Pravna je osnova tijekom pregovora o prijedlogu zamijenjena člankom 83. stavkom 2. UFEU-a (Stajalište Vijeća na prvom pitanju, dokument Vijeća 6182/17 od 5. travnja 2017.).

36 Vidjeti u tom pogledu presude od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05 (EU:C:2007:549, t. 39.); od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 71.) i od 17. srpnja 2014., Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, t. 39.).

37 Vidjeti u tom pogledu presude od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 74.) i od 20. lipnja 2013., Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, t. 42.).

38 Vidjeti gornju bilješku 31.

39 Presuda od 21. rujna 1989., Komisija/Grčka (68/88, EU:C:1989:339, t. 24. i 25.). Za potvrdu tog sadržajnog preklapanja vidjeti presudu od 8. srpnja 1999., Nunes i de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, t. 13.), u kojoj se upućuje na članak 5. i članak 209.a stavak 1. UEZ-a.

40 U pogledu članka 325. UFEU-a u vezi s mjerama za naplatu kamata prilikom ostvarivanja povrata koristi koje su nepravilno dobivene iz proračuna Europske unije vidjeti primjerice presudu od 29. ožujka 2012., Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, t. 52.).

41 Vidjeti u tom pogledu presudu od 28. listopada 2010., SGS Belgium i dr. (C-367/09, EU:C:2010:648, t. 40. i 42.).

42 Vidjeti primjerice presudu od 28. listopada 2010., SGS Belgium i dr. (C-367/09, EU:C:2010:648, t. 41.).

43 Vidjeti primjerice presude od 21. rujna 1989., Komisija/Grčka (68/88, EU:C:1989:339, t. 24.) i od 3. svibnja 2005., Berlusconi i dr. (C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, t. 65. i navedenu sudsku praksu).

44 Vidjeti presude od 26. veljače 2014., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 25.); od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 36.) i od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 41.).

45 Vidjeti u tom pogledu presudu od 7. travnja 2016., Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

46 Vidjeti primjerice presudu od 17. srpnja 2008., Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412, t.

37.).

47 Vidjeti u tom pogledu presude od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, t. 69.); od 20. lipnja 2013., Rodopi-M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, t. 38. i sljedeće) i od 17. srpnja 2014., Equoland (C?272/13, EU:C:2014:2091, t. 46.).

48 Vidjeti točku 77. ovog mišljenja.

49 Vidjeti presude od 21. rujna 1989., Komisija/Grčka (68/88, EU:C:1989:339, t. 24. i 25.) i od 8. srpnja 1999., Nunes i de Matos (C?186/98, EU:C:1999:376, t. 10. i 11.).

50 Za slišan pristup vidjeti također Delmas – Marty, M., „Incompatibilités entre systems juridiques et mesures d'harmonisation”, op. cit, str. 97.; Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]” u Calliess, C. i Ruffert, EUV/AEUV Kommentar (5. izdanje, München, C. H. Beck, 2016.), t. 10.; Spitzer, H. i Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]” u von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht* (Nomos, Baden-Baden, 2015.), t. 44.

51 Naravno, osim ako se ocjena izjednačenosti (ili ekvivalentnosti) jednog dana više ne bi provodila *interno* (unutar države članice), nego *eksterno* (usporedbom pristupa koji se koriste u državama članicama). U *pragmatičnom smislu*, takva izmjena propisa možda će jednog dana doista biti potrebna ako dođe do usklađenja sve veće broj nacionalnih pravnih uređenja, čime će nestati prikladna nacionalna mjerila za usporedbu. U *sistemskom smislu*, ideja sličnosti, kojom se države članice trebaju voditi prilikom provedbe prava Unije, takvim bi se načinom ocjenjivanja prikladnosti postupaka ili pravnih lijekova možda bolje ostvarila nego testom koji zapravo dodatno naglašava potencijalne razlike.

52 Koliko shvaćam, upravo je u tako specifičnom kontekstu talijanski Ustavni sud naveo da je teško usporediti članak 10.a i članak 10.b zakonodavne uredbe koja se razmatra u ovom predmetu. Vidjeti presudu talijanskog Ustavnog suda od 12. svibnja 2015., 100/2015 (IT:COST:2015:100). Općenitije, izravno i neizravno oporezivanje i u sudskoj su se praksi Suda smatrali neusporedivima, ali ponovno u drukčijem kontekstu (također u području PDV-a, ali u kontekstu predmeta koji se nije odnosio na propisivanje sankcija država članica, nego na pravo poreznog obveznika na povrat). Vidjeti presudu od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, t. 44. i 45.).

53 Presuda od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C?105/14, EU:C:2015:555, t. 48.). Slično tomu, Sud je u presudi od 29. ožujka 2012., Pfeifer & Langen (C?564/10, EU:C:2012:190, t. 52.) utvrdio da su države članice, na temelju članka 325. UFEU-a i u slučaju nepostojanja posebnih pravila Unije, obvezne, „kada je u njihovu nacionalnom pravu predviđena naplata kamata prilikom ostvarivanja povrata koristi iste vrste koje su nepravilno dobivene iz njihova vlastitog proračuna, na isti način naplatiti kamate kada ostvaruju povrat koristi koje su nepravilno dobivene iz proračuna Europske unije”.

54 U pogledu važnosti težine otkrivanja povrede vidjeti presudu od 25. veljače 1988., Drexel (299/86, EU:C:1988:103, t. 22. i 23.).

55 Vidjeti točke 52. do 84. ovog mišljenja.

56 Presude od 17. srpnja 2008., Komisija/Italija (C?132/06, EU:C:2008:412, t. 37.); od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, t. 25.) i od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C?105/14, EU:C:2015:555, t. 36.)

- 57 Presude od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 26.) i od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 37)
- 58 Također vidjeti gornje točke 77. i 83.
- 59 Presuda od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 39.). Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika D. Ruiz-Jaraba Colomera u predmetu Komisija/Vijeće (C-176/03, EU:C:2005:311, t. 43.).
- 60 Presude od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 34.) i od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 39.)
- 61 Valja istaknuti da, u komparativnom smislu, ne predviđaju sve države članice kaznene sankcije za neplaćanje PDV-a u zakonskom roku. Čini se da u tom pogledu postoje znatne razlike.
- 62 Moglo bi se dodati da se o povezanom pitanju koje se odnosi na načelo *ne bis in idem* raspravlja u predmetu Menci, koji je trenutno u tijeku. S obzirom na važnost pitanja koja je otvorila presuda Europskog suda za ljudska prava od 15. studenoga 2016., A i B/Norveška (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, veliko vijeće), a koja se tiče članka 50. Povelje, taj je predmet dodijeljen velikom vijeću te je usmeni postupak ponovno otvoren. Vidjeti rješenje Suda (veliko vijeće) od 25. siječnja 2017., Menci (C-524/15, neobjavljeno, EU:C:2017:64).
- 63 Vidjeti objašnjenje članka 8. (kojim je izmijenjen članak 10.b Zakonodavne uredbe 74/2000) u obrazloženju priloženom nacrtu zakonodavne uredbe (Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio) od 26. lipnja 2015.
- 64 Vidjeti *ibid.*, objašnjenje članka 11. (kojim je izmijenjen članak 13. Zakonodavne uredbe 74/2000).
- 65 To je možda i razlog zbog kojeg je u više pravnih sustava država članica moguće pronaći različito sročena pravila o prekidu državnog kaznenog progona zbog neplaćanja fiskalnih ili poreznih doprinosa ili doprinosa za socijalnu sigurnost ako se dug u cijelosti plati prije otvaranja rasprave.
- 66 Presuda od 20. lipnja 2013., Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, t. 40.)
- 67 U pogledu povreda formalnih obveza vidjeti presudu od 17. srpnja 2014., Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, t. 46. i navedenu sudsku praksu).
- 68 Vidjeti primjerice presude od 9. ožujka 1978., Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, t. 17.) i od 14. lipnja 2012., ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, t. 73. i navedenu sudsku praksu).
- 69 Vidjeti u tom pogledu presudu od 29. ožujka 2012., Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, t. 23.).
- 70 Prije stupanja Povelje na snagu načelo da kaznene odredbe ne smiju imati retroaktivan učinak također se smatralo jednim od općih načela prava Unije, čije poštovanje osigurava Sud. Vidjeti primjerice presude od 10. srpnja 1984., Kirk (63/83, EU:C:1984:255, t. 22.); od 13. studenoga 1990., Fédesai dr. (C-331/88, EU:C:1990:391, t. 42.); od 7. siječnja 2004., X (C-60/02, EU:C:2004:10, t. 63.); od 15. srpnja 2004., Gerekens i Procola (C-459/02, EU:C:2004:454, t. 35.) i od 29. lipnja 2010., E i F (C-550/09, EU:C:2010:382, t. 59.).
- 71 Vidjeti u tom pogledu presude od 3. lipnja 2008., Intertanko i dr. (C-308/06, EU:C:2008:312,

t. 70.) i od 28. ožujka 2017., Rosneft (C?72/15, EU:C:2017:236, t. 162.).

72 Vidjeti primjerice presude od 3. svibnja 2007., Advocaten voor de Wereld (C?303/05, EU:C:2007:261, t. 50.); od 31. ožujka 2011., Aurubis Bulgaria (C?546/09, EU:C:2011:199, t. 42.) i od 28. ožujka 2017., Rosneft (C?72/15, EU:C:2017:236, t. 162.).

73 Vidjeti presudu od 28. ožujka 2017., Rosneft (C?72/15, EU:C:2017:236, t. 167. i navedenu sudsku praksu).

74 Vidjeti primjerice presude od 7. sije?nja 2004., X (C?60/02, EU:C:2004:10, t. 63.) i od 28. lipnja 2012., Caronna (C?77/11, EU:C:2012:396, t. 55.).

75 Vidjeti presudu Europskog suda za ljudska prava od 21. listopada 2013., Del Río Prada/Španjolska (veliko vije?e) (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, t. 85. i sljede?e), u kojoj se upu?uje, me?u ostalim, na presudu od 12. velja?e 2008., Kafkaris/Cipar (veliko vije?e) (CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, t. 142.).

76 Vidjeti presude od 3. svibnja 2005., Berlusconi i dr. (C?387/02, C?391/02 i C?403/02, EU:C:2005:270, t. 68.); od 8. ožujka 2007., Campina (C?45/06, EU:C:2007:154, t. 32.); od 11. ožujka 2008., Jager (C?420/06, EU:C:2008:152, t. 59.) i od 4. lipnja 2009., Mickelsson i Roos (C?142/05, EU:C:2009:336, t. 43.).

77 Presuda velikog vije?a Europskog suda za ljudska prava od 17. rujna 2009., Scoppola/Italija (br. 2)(CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, t. 105. do 109.)

78 Vidjeti presude velikog vije?a Europskog suda za ljudska prava od 17. rujna 2009., Scoppola/Italija (br. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, t. 109.) i od 18. ožujka 2014., Öcalan/Turska (br. 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, t. 175.). Vidjeti tako?er presude Europskog suda za ljudska prava od 12. sije?nja 2016., Gouarré Patte/Andora (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, t. 28.); od 12. srpnja 2016., Ruban/Ukrajina (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, t. 37.) i od 24. sije?nja 2017., Koprivnikar/Slovenija (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, t. 49.).

79 Presuda velikog vije?a Europskog suda za ljudska prava od 17. rujna 2009., Scoppola/Italija (br. 2)(CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, t. 108.)

80 Presuda od 6. listopada 2016., Paoletti i dr. (C?218/15, EU:C:2016:748, t. 27.)

81 Vidjeti osobito djelomi?no izdvojeno mišljenje suca Nicolaoua u predmetu Scoppola (bilješka 77.), kojem su se pridružili suci Bratza, Lorenzen, Jo?ien?, Villiger i Sajó, kao i izdvojeno mišljenje suca Sajóa u presudi ESLJP-a od 24. sije?nja 2017., Koprivnikar/Slovenija (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Me?utim, u okviru presude velikog vije?a Europskog suda za ljudska prava od 18. srpnja 2013., Maktouf i Damjanović/Bosna i Hercegovina (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208) u suglasnom mišljenju suca Pinta de Albuquerquea kojem se pridružio sudac Vu?ini? prihva?eno je šire shva?anje tog na?ela.

82 Tako, primjerice, zlouporaba zakonodavnog postupka i usvajanje pravila koja pogoduju odre?enim osobama svakako ne bi podrazumijevali takvu pravilnu primjenu na?ela *lex mitior*. Ne može se smatrati da su takve osobe postupale u dobroj vjeri pa nemaju legitimna o?ekivanja. Nasuprot tomu, kada je rije? o „uobi?ajenim” adresatima zakonodavstva, postoji veza izme?u primjenjivosti na?ela *lex mitior*, pravne sigurnosti i predvidljivosti propisa.

83 Ponovno treba istaknuti da je ESLJP u svojoj ocjeni ?lanka 7. stavka 1. EKLJP-a zaklju?io da nije relevantna samo formulacija kazne u vrijeme po?injenja kaznenih djela, nego u odre?enim

slučajevima i trenutak donošenja i dostave presude. Presuda Europskog suda za ljudska prava od 21. listopada 2013., Del Río Prada/Španjolska (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, t. 112. i 117.), u kojoj se upućuje na činjenicu da tužiteljica u trenutku kada je bila osuđena i kada joj je dostavljena odluka o spajanju njezinih kazni i određivanju maksimalne kazne zatvora nije mogla predvidjeti promjene u sudskoj praksi (koje su dovele do produljenja kazne zatvora).

84 Vidjeti primjerice presudu od 13. listopada 2016., Polkomtel (C-231/15, EU:C:2016:769, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

85 Vidjeti primjerice presude od 9. ožujka 2017., Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, t. 22. i navedenu sudsku praksu) i od 28. ožujka 2017., Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, t. 161.).

86 Za razliku od predmeta ANAFE, ovaj se predmet ne odnosi na upravne upute, nego na kazneno pravo. Vidjeti presudu od 14. lipnja 2012., ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, t. 70. i sljedeće), u kojoj je Sud odbio mogućnost da se na legitimna očekivanja pozivaju nositelji dozvola za ponovni ulazak koje je francuska uprava izdala u suprotnosti sa Schengenskim zakonikom.

87 Vidjeti presudu od 3. svibnja 2005., Berlusconi i dr. (C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, t. 70.).

88 Vidjeti primjerice presude od 11. lipnja 1987., X (14/86, EU:C:1987:275, t. 20.); od 8. listopada 1987., Kolpinghuis Nijmegen (80/86, EU:C:1987:431, t. 13.); od 26. rujna 1996., Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363, t. 37.); od 12. prosinca 1996., X (C-74/95 i C-129/95, EU:C:1996:491, t. 24.); od 7. siječnja 2004., X (C-60/02, EU:C:2004:10, t. 61.) i od 3. svibnja 2005., Berlusconi i dr. (C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, t. 74.) ili pak onu od 22. studenoga 2005., Grøngaard i Bang (C-384/02, EU:C:2005:708, t. 30.). Vidjeti također u pogledu okvirnih odluka presude od 16. lipnja 2005., Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, t. 45.) i od 8. studenoga 2016., Ognjanov (C-554/14, EU:C:2016:835, t. 64.).

89 Presuda od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 51.)

90 Presuda od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 52)

91 Presuda od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 53.)

92 Vidjeti presudu od 8. rujna 2010., Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, t. 54. i navedenu sudsku praksu).

93 Vidjeti presudu od 7. siječnja 2004., X (C-60/02, EU:C:2004:10, t. 62. i 63.).

94 Međutim, možda postoje odredbe Ugovora koje jasno definiraju „povrede, narav i visinu kazni”, tako da zadovoljavaju zahtjeve iz članka 49. stavka 1. Povelje. Vidjeti presudu od 29. ožujka 2011., ThyssenKrupp Nirosta/Komisija (C-352/09 P, EU:C:2011:191, t. 82. i sljedeće), u kojoj je Sud utvrdio da su „u vrijeme nastanka činjeničnog stanja stavci 1. i 5. članka 65. [Ugovora o osnivanju Europske zajednice za ugljen i čelik] pružali jasnu pravnu osnovu za kaznu koja je u ovom predmetu izrečena, tako da žalitelj nije mogao biti nesvjestan posljedica svojeg postupanja”.

95 Vidjeti primjerice presudu 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. 217.) ili pak onu od 10. srpnja 2014., Telefónica i Telefónica de España/Komisija (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, t. 147.).

- 96 U pogledu vremenskih ograničenja prethodnih odluka općenito vidjeti: Düsterhaus, D., „*Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure*”, *Yearbook of European Law*, sv. 35., 2016., str. 1. do 38.
- 97 Vidjeti u tom pogledu presudu od 13. siječnja 2004., Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, t. 28.) ili onu od 18. srpnja 2007., Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, t. 63.).
- 98 Valja dodati da taj problem nipošto nije nov i ograničen na pravni poredak Unije. Za komparativni pregled vidjeti primjerice Steiner, E., *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015. ili Popelier, P. i dr. (urednici), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014.
- 99 Vidjeti u tom pogledu presude od 22. listopada 1998., IN. CO. GE.'90 i dr. (C-10/97 do C-22/97, EU:C:1998:498, t. 21.) i od 19. studenoga 2009., Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, t. 83.).
- 100 Vidjeti presudu od 28. srpnja 2016., Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, t. 33.), u kojoj se upućuje na presudu od 8. rujna 2010., Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, t. 67.).
- 101 Vidjeti primjerice presude od 21. rujna 1989., Komisija/Grčka (68/88, EU:C:1989:339, t. 24.); od 18. listopada 2001., Komisija/Irska (C-354/99, EU:C:2001:550, t. 46. do 48.) i od 17. srpnja 2008., Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412, t. 52.).