

Дело C-570/20

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

28 октомври 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Cour de cassation (Франция)

Дата на акта за преюдициално запитване:

21 октомври 2020 г.

Жалбоподател в касационното производство:

BV

Ответник в касационното производство:Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie
(Дирекция публични финанси на департамент Горна Савоя)**1. Предмет и факти по делото:**

- 1 BV упражнява професията експерт-счетоводител до 14 юни 2011 г. След извършени ревизии за 2009 г., 2010 г. и 2011 г. данъчната администрация подава жалба на 10 март 2014 г. за счетоводни нередности и измама с данък върху доходите и с ДДС, по-специално чрез укриване на получени приходи, съответстващи на неплатен ДДС в размер на 82 507 EUR.
- 2 С решение от 23 юни 2017 г. Tribunal correctionnel d'Annecy (Наказателен съд Анси, Франция) осъжда BV на дванадесет месеца лишаване от свобода, по-конкретно за това, че с цел измама не е извършил необходимите операции за установяването и частичното или цялостно плащане на ДДС за периода от 1 януари 2010 г. и 14 юни 2011 г.
- 3 Пред Cour d'appel de Chambéry (Апелативен съд Шамбери, Франция) BV поддържа, че следва да бъде оправдан, тъй като присъдата му е в противоречие с принципа ne bis in idem, гарантиран с член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз. Той посочва, че срещу него в лично

качество за същите деяния вече е било проведено ревизионно производство, в резултат на което са му наложени данъчни санкции в размер на 40 % от укритите данъци. Според BV общата строгост на санкционната система е непропорционална.

4 С решение от 13 февруари 2019 г. Cour d'appel de Chambéry изключва прилагането на правилото *ne bis in idem*, на основание че:

- член 1741 от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) предвижда възможност за кумулиране на наказателноправни и данъчни санкции в резултат на две производства — наказателно и административно — независими едно от друго и с различен предмет и цели;
- това правило е в съответствие с член 50 от Хартата, тъй като Conseil constitutionnel (Конституционен съвет, Франция) е преценил обхвата му, посочвайки:
 - че то се прилага само към най-тежките случаи на измамно укриване на суми, подлежащи на данъчно облагане, като тази *тежест* може да произтича от размера на укритите данъци, от естеството на деянията на обвиняемия и от обстоятелствата на тяхното извършване;
 - и че в съответствие с принципа на *пропорционалност* общият размер на евентуално наложените санкции не трябва да надвишава най-високия размер на една от предвидените санкции.

5 Cour d'appel de Chambéry потвърждава диспозитива на съдебното решение относно вината и осъжда BV на осемнадесет месеца лишаване от свобода.

6 На 15 февруари 2019 г. BV обжалва пред Cour de cassation (Касационен съд, Франция).

2. Относитими разпоредби:

A. *Правото на Съюза*

Харта на основните права на Европейския съюз

7 Член 50 от Хартата, озаглавен „Право на всеки да не бъде съден или наказван два пъти за едно и също престъпление“, гласи следното:

„Никой не може да бъде подложен на наказателно преследване или наказван за престъпление, за което вече е бил оправдан или осъден на територията на Съюза с окончателно съдебно решение в съответствие със закона“.

8 Член 52 [от Хартата] уточнява обхвата на гарантираните права, както следва:

„1. Всяко ограничаване на упражняването на правата и свободите, признати от настоящата Харта, трябва да бъде предвидено в закон и да зачита основното съдържание на същите права и свободи. При спазване на принципа на пропорционалност ограничения могат да бъдат налагани, само ако са необходими и ако действително отговарят на признати от Съюза цели от общ интерес или на необходимостта да се защитят правата и свободите на други хора“.

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

9 Член 273 гласи:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждаат в търговията между държавите членки формалности, свързани с преминаването на границите“.

Б. Френското право

Code général des impôts (Общ данъчен кодекс)

- 10 Член 1729 предвижда санкции за данъчни нарушения под формата на увеличения от 40 % до 80 % от укрития данък в случай на умишлени неточности или пропуски в данъчна декларация.
- 11 Член 1741 в редакцията му, приложима към делото, произтичаща от Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 (Закон № 2010-1658 от 29 декември 2010 г.), инкриминира и наказва данъчна измама, за която независимо от приложимите данъчни санкции се предвижда наказанието глоба от 37 500 EUR и лишаване от свобода от пет години.

Практиката на Conseil constitutionnel (Конституционен съвет)

- 12 Conseil constitutionnel обявява за съвместимо с принципите на необходимост и пропорционалност на престъпленията и наказанията, когато се кумулират преследването и санкционирането по реда на наказателното и данъчното право в случай на укриване на суми, подлежащи на облагане с данък, както и при пропуски при декларирането им.
- 13 Conseil constitutionnel приема, че наказателното и данъчното производство са допълващи се:

„[...] разпоредбите на член 1729, както и оспорваните разпоредби на член 1741, заедно позволяват да се гарантира защитата на финансовите интереси на държавата, както и еднаквото данъчно третиране, като преследват общи цели, едновременно с възпиращ и санкционен характер. Събирането на публичните вземания и целта за борба с данъчните измами оправдават образуването на допълнителни производства при най-тежките случаи на измами. Проверките, при приключването на които данъчната администрация налага парични санкции, могат да се придружават от наказателни производства при условията и в съответствие с процедури, уредени в законодателството“.

14 Conseil constitutionnel обаче изразява три тълкувателни резерви, ограничаващи това кумулиране:

- данъкоплатец, който е освободен от данък със съдебно решение, влязло в сила поради материалноправно основание, не може да бъде наказано за данъчна измама (първа резерва);
- член 1741 от Code général des impôts, който санкционира данъчните измами, се прилага само към най-тежките случаи на измамно укриване на суми, подлежащи на облагане с данък, или на пропуски при декларирането, като тежестта на извършеното деяние може да следва от размера на укритите данъци, от естеството на деянията на обвиняемия или от обстоятелствата на тяхното извършване (втора резерва);
- ако възможността да започнат две производства може да доведе до кумулиране на санкции, принципът на пропорционалност при всички положения предполага общият размер на евентуалните санкции да не надвишава най-високия размер на една от предвидените санкции (трета резерва).

Практиката на Cour de cassation

15 Що се отнася до втората резерва относно тежестта на деянията, която е в състояние да обоснове налагането на наказателноправни санкции в допълнение към наложените административни наказания, Cour de cassation определя условията на прилагането ѝ, както следва:

„Когато обвиненото в данъчна измама лице докаже, че в лично качество му е наложена данъчна санкция за същите деяния, наказателният съд, след като квалифицира елементите от състава на това престъпление с оглед на член 1741 от Code général des impôts и преди да се произнесе по налаганите наказания, следва да провери дали тежестта на установените факти е от такова естество, че да може да обоснове допълнителната наказателноправна санкция. Съдът е длъжен да обоснове решението си, като тежестта може да произтича от размера на укритите данъци, от естеството на деянията на обвиняемия или от обстоятелствата на тяхното извършване, включително

отегчаващите обстоятелства. При липсата на такава тежест, съдът не може да предвиди присъда“.

- 16 Решенията на Cour de cassation позволяват да се установят факти, за които се счита, че характеризират определените от Conseil constitutionnel критерии, и по-специално повтарящи се пропуски при деклариране за дълъг период от време, въпреки многобройните покани за доброволно изпълнение, обстоятелството, че единият от двамата обвиняеми е на изборната държавна длъжност на, използването на установени в чужбина посредници, размерът на укритите данъци.

- 17 Що се отнася до третата резерва относно пропорционалността на кумулирането на наказателноправни и данъчни санкции, Cour de cassation също е определил условията на прилагането ѝ, както следва:

„Когато обвиняемият докаже, че му е наложена в лично качество влязла в сила данъчна санкция за същите деяния, наказателният съд е длъжен да следи за спазването на изискването за пропорционалност само ако разпреди налагането на наказание от същото естество“.

- 18 Според Cour de cassation от това следва, че принципът на пропорционалност не е нарушен, когато съдът осъди условно обвиняем, на когото са наложени окончателни данъчни санкции, на лишаване от свобода, при положение че не му е наложена наказателна глоба (вж. посочените по-горе решения).

- 19 Всъщност резервата относно тълкуването може да се отнася само до санкции, които са от идентично естество, при положение че прилагането ѝ предполага съдът, който се произнася последен, да може да сравни максималните размери на наложените наказателноправни и данъчни санкции, за да определи най-високия размер на санкцията или наказанието, който представлява горната граница.

3. Позиция на жалбоподателя в касационното производство:

- 20 Жалбоподателят упреква Cour d'appel, от една страна, че нарушава член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз, тъй като отказал да остави без приложение член 1741 от Code général des impôts, чиито разпоредби, тълкувани от Conseil constitutionnel, не са нито ясни, нито точни, и от друга страна, че не се е уверил, че тежестта на всички наложени на жалбоподателя санкции не е прекомерна с оглед на нередностите, в които е обвинен.

4. Преценка на Cour de cassation:

- 21 Според Съда на Европейския съюз, тъй като целят да гарантират правилното събиране на ДДС и да се борят срещу измамите, административните

наказания, наложени от националните данъчни органи, и наказателните производства, образувани за престъпления в областта на ДДС, представляват прилагане на членове 2 и 273 от Директива 2006/112, както и на член 325 ДФЕС, и следователно на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата, поради което при прилагането им трябва да се спазва правото, гарантирано с член 50 от Хартата (вж. решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105).

- 22 Съдът постановява също, че ограничение на принципа *ne bis in idem*, гарантиран в член 50 от Хартата, може да бъде обосновано с член 52, параграф 1 от нея (вж. решение от 27 май 2014 г., Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).

- 23 В решение от 20 март 2018 г., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, Съдът постановява, че:

„1. Член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, по силата на която може да се образува наказателно производство за неплащане на дължимия данък върху добавената стойност в предписаните от закона срокове срещу лице, на което за същото деяние вече е наложена административна санкция с наказателноправен характер по смисъла на член 50, която е влязла в сила, при условие че тази правна уредба

- преследва цел от общ интерес, който може да обоснове такова кумулиране на производства и санкции, а именно борбата с престъпленията в областта на данъка върху добавената стойност, като тези производства и санкции трябва да имат взаимодопълващи се цели,
- съдържа правила за координиране, които ограничават до строго необходимото допълнителната тежест за съответните лица от кумулирането на производства, и
- предвижда правила, които позволяват да се гарантира, че общата тежест на всички наложени наказания е сведена до строго необходимото с оглед на тежестта на съответното престъпление.

2) От компетентността на националната юрисдикция е да се увери, с оглед на всички обстоятелства по главното производство, че конкретната тежест за съответното лице от прилагането на разглежданата в главното производство национална правна уредба и от допуснатото от нея кумулиране на производства и санкции не е прекомерна с оглед на тежестта на извършеното престъпление“.

- 24 Безспорно е, че цел на разглежданата правна уредба е по-специално борбата с престъпленията в областта на ДДС за гарантиране на събирането на всички приходи от ДДС и поради това тя отговаря на цел от общ интерес, която може да обоснове кумулиране на производства и санкции с

наказателноправен характер, които са насочени към взаимнодопълващи се цели.

- 25 На първо място, според Съда ограничение на принципа *ne bis in idem* може да бъде наложено само ако е необходимо и за тази цел трябва да „предвижда ясни и точни правила, които да позволяват на правния субект да предвиди кои действия и бездействия могат да бъдат предмет на такова кумулиране на производства и санкции“ (решение от 20 март 2018 г., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 49).
- 26 В това решение Съдът на Европейския съюз приема, че италианската правна уредба „предвижда ясно и точно при какви обстоятелства за неплащането на дължимия ДДС може да се кумулират производства и санкции с наказателноправен характер“. Този съд отбелязва също, че тази правна уредба определя „условията, при които неплащането на дължимия ДДС в предвидените от закона срокове може да доведе до налагане на административна санкция с наказателноправен характер“, както и дали „такова неплащане може — ако е свързано с годишна данъчна декларация, в която е деклариран ДДС на стойност над петдесет хиляди евро — да бъде санкционирано и с наказание лишаване от свобода от шест месеца до две години“ (решение от 20 март 2018 г., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 50 и 51).
- 27 Според жалбоподателя в касационното производство френската правна уредба не изпълнява условието за яснота и предвидимост на кумулирането на наказателноправни и данъчни санкции.
- 28 Следва да се отбележи, от една страна, че цитираните по-горе членове 1741 и 1729 от *Code général des impôts* (Общ данъчен кодекс) определят точно действията или пропуските, които могат да са предмет на производства и санкции по наказателното и данъчното право.
- 29 От друга страна, съгласно изразената от *Conseil constitutionnel* тълкувателна резерва възможността за налагане на осъдителна присъда на данъкоплатец, на когото вече е наложена данъчна санкция, е ограничена до някои от най-тежките случаи на укриване на данъци или пропуски при декларирането с цел измама. Тежестта на тези случаи може да произтича от размера на укритите данъци, от естеството на деянията на обвиняемия или от обстоятелствата на тяхното извършване.
- 30 Освен това в практиката на *Cour de cassation* са изведени факти, които позволяват да се уточнят условията за прилагане на тези критерии. *Cour de cassation* посочва в допълнение, че предвидените в член 1741 от *Code général des impôts* отегчаващи обстоятелства са от естеството да изпълнят критерия за тежест.
- 31 Предварителното условие за тежест на данъчна измама обаче не произтича само от размера на укритите данъци, но може също да отчита други

обстоятелства, свързани с естеството и контекста на деянията на заинтересованото лице.

- 32 При това положение не може да се твърди, че правилното прилагане на правото на Съюза е дотолкова очевидно, че не оставя място за разумни съмнения.
- 33 На второ място, според Съда „кумулирането на санкции с наказателноправен характер трябва да се извършва по правила, които позволяват да се гарантира, че общата тежест на всички наложени санкции съответства на тежестта на съответното престъпление, като това изискване произтича не само от член 52, параграф 1 от Хартата, но и от принципа на пропорционалност на наказанията, установен в член 49, параграф 3 от Хартата. Тези правила трябва да предвиждат задължение за компетентните органи да следят, в случай на налагане на второ наказание, за това общата тежест на всички наложени санкции да не надхвърля тежестта на съответното престъпление“ (решение от 20 март 2018 г., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 55).
- 34 За сметка на това в друго решение, постановено в същия ден, Съдът приема, че италианската правна уредба относно манипулирането на пазара не гарантира, че общата тежест на всички наложени санкции е ограничена до строго необходимото с оглед на тежестта на съответното престъпление (решение от 20 март 2018 г., *Garlsson Real Estate* и др., C-537/16, EU:C:2018:193). Ето защо Съдът посочва, че тази правна уредба се ограничава до това да предвиди, че когато за едно и също деяние са наложени едновременно наказателна глоба и административна имуществена санкция с наказателноправен характер, събирането на първата се ограничава до частта, която надхвърля сумата, събрана за втората и че тази правна уредба се отнася само до кумулирането на наказателни имуществени санкции, но не и до кумулирането на административна имуществена санкция с наказателноправен характер с наказание лишаване от свобода (т. 60 [от посоченото решение]).
- 35 Жалбоподателят в главното производство упреква *Cour d'appel*, че не се е уверил, че тежестта на всички наложени му санкции не е прекомерна с оглед на съответното престъпление, което предполага да установи предварително дали френската правна уредба отговаря *in abstracto* на условието за пропорционалност на кумулирането на наказателноправни и данъчни санкции.
- 36 Следва да се отбележи, от една страна, че съгласно тълкувателната резерва на *Conseil constitutionnel* френската правна уредба предвижда наказателни производства само за престъпленията с определена тежест, за които националният законодател освен наказанието глоба предвижда и наказанието лишаване от свобода.

- 37 От друга страна, съгласно друга изразена от Conseil constitutionnel резерва правомощието за кумулиране на санкции е ограничено от невъзможността да се надвишава най-високият размер на коя да е от предвидените санкции. Това правило обаче се отнася само до санкциите от един и същи вид, а именно паричните санкции.
- 38 При това положение не може да се твърди, че правилното прилагане на правото на Съюза е дотолкова очевидно, че не оставя място за разумни съмнения.

5. Преюдициалните въпроси:

- 39 До Съда на Европейския съюз се отправят следните преюдициални въпроси:
1. Отговаря ли национална уредба като по-горе разгледаната на изискването за яснота и предвидимост на обстоятелствата, при които поради укриване на факти при деклариране на дължимия ДДС може да се стигне до кумулиране на производства и санкции с наказателноправен характер?
 2. Отговаря ли национална уредба като по-горе разгледаната на изискването за необходимост и пропорционалност на кумулирането на такива санкции?