

Byla C-570/20**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2020 m. spalio 28 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Cour de cassation (Prancūzija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. spalio 21 d.

Kasatorius:

BV

Kita kasacinio proceso šalis:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

1. Ginčo dalykas ir faktinės aplinkybės:

- 1 BV dirbo auditoriumi iki 2011 m. birželio 14 d. Atlikęs 2009, 2010 ir 2011 m. patikrinimą mokesčių administratorius 2014 m. kovo 10 d. pateikė skundą dėl apskaitos pažeidimų ir sukčiavimo pajamų mokesčio ir PVM srityje, be kita ko, nuslepiant iš nesumokėto PVM gautas 82 507 EUR pajamas.
- 2 2017 m. birželio 23 d. sprendimu *Tribunal correctionnel d'Annecy* (Ansi baudžiamųjų bylų teismas) skyrė BV dvylikos mėnesių laisvės atėmimo bausmę, be kita ko, už sukčiaujant neapskaičiuotą ir nesumokėtą PVM dalį arba visą PVM už sandorius nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2011 m. birželio 14 d.
- 3 BV prašė *Cour d'appel de Chambéry* (Šamberi apeliacinis teismas) jį išteisinti, motyvuodamas tuo, kad pripažinus jį kaltu būtų pažeistas *ne bis in idem* principas, garantuojamas pagal Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 50 straipsnį. Jis nurodė, kad už tas pačias veikas jam asmeniškai jau buvo pritaikyta mokesčių perskaičiavimo procedūra, kurią atlikus jam paskirta 40 % nuslėptų mokesčių

dydžio mokesstinė sankcija. BV teigia, kad sankcijų sistema apskritai yra neproporcingai griežta.

- 4 2019 m. vasario 13 d. sprendimu *Cour d'appel de Chambéry* nurodė, kad taisyklė *ne bis in idem* netaikoma, nes:
- *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 1741 straipsnyje numatyta galimybė kartu taikyti baudžiamąsias ir mokesčines sankcijas, nustatytas po baudžiamojo proceso ir administracinės procedūros, kurios tarpusavyje yra nepriklausomos, ir kurių dalykai ir tikslai skiriasi;
 - ši taisyklė atitinka Chartijos 50 straipsnį, kadangi Konstitucinė Taryba išaiškino jo taikymo sritį ir nurodė:
 - kad ji taikoma tik sunkiausiais apmokestinamųjų sumų nuslėpimo sukčiaujant atvejais, o ši *sunkumą* gali lemti nuslėptų mokesčių sumos, asmens, kurį siekiama patraukti atsakomybėn, veiksmų pobūdis ir jų aplinkybės;
 - ir kad bendra sankcijų, kurios gali būti paskirtos, suma negali viršyti didžiausios vienos paskirtų sankcijų sumos, taikant *proporcingumo* principą.
- 5 *Cour d'appel de Chambéry* patvirtino sprendimo nuostatas, susijusias su kalte, ir paskyrė BV aštuoniolikos mėnesių laisvės atėmimo bausmę.
- 6 2019 m. vasario 15 d. BV pateikė kasacinį skundą *Cour de cassation* (Kasacinis teismas).

2. Nagrinėjamos nuostatos

A. Sąjungos teisė

Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija

- 7 Chartijos 50 straipsnis „Teisė nebūti du kartus teisiamam ar baudžiamam už tą pačią nusikalstamą veiką“ suformuluotas taip:
- „Niekas negali būti antrą kartą teisiamas ar baudžiamas už nusikalstamą veiką, dėl kurios Sąjungoje jis jau buvo galutinai išteisintas ar pripažintas kaltu pagal įstatymą.“
- 8 52 straipsnyje taip paaiškinama garantuojamų teisių apimtis:
- „1. Bet koks šios Chartijos pripažintų teisių ir laisvių įgyvendinimo apribojimas turi būti numatytas įstatymo ir nekeisti šių teisių ir laisvių esmės. Remiantis proporcingumo principu, apribojimai galimi tik tuo atveju, kai jie būtini ir tikrai

atitinka Sąjungos pripažintus bendrus interesus arba reikalingi kitų teisėms ir laisvėms apsaugoti.“

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos

9 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

B. Prancūzijos teisė

Bendrasis mokesčių kodeksas

- 10 Pagal 1729 straipsnį mokestinė sankcija, kai papildomai apskaičiuojama 40–80 % nuo nuslėpto mokesčio suma, skiriama dėl sąmoningų klaidų deklaracijoje arba joje nenurodytos informacijos.
- 11 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos 1741 straipsnyje, įtvirtintame 2010 m. gruodžio 29 d. įstatymu Nr. 2010-1658, nustatoma baudžiamoji atsakomybė ir baudžiamoji sankcija už mokesčių sukčiavimą, už kurį, neatsižvelgiant į taikomas mokestines sankcijas, skiriama 37 500 EUR bauda ir penkerių metų laisvės atėmimo bausmė.

Conseil constitutionnel jurisprudencija

- 12 *Conseil constitutionnel* pripažino, kad baudžiamasis persekiojimas ir mokestinės atsakomybės bei baudžiamųjų ir mokestinių sankcijų taikymas kartu tada, kai nuslepamos apmokestinamos sumos, pavyzdžiui, jų nedeklaruojant, atitinka nusikalstamų veikų bei sankcijų būtinumo ir proporcingumo principus.
- 13 *Conseil constitutionnel* nusprendė, kad baudžiamasis procesas ir mokestinė procedūra vienas kitą papildo:

„<...> 1729 straipsnio nuostatos, kaip ir ginčijamos 1741 straipsnio nuostatos, kartu leidžia užtikrinti valstybės finansinių interesų apsaugą ir lygybę mokesčių atžvilgiu, siekiant bendrų tikslų – atgrasinti ir nubausti. Atsižvelgiant į būtinybę išieškoti valstybės lėšas ir kovos su mokesčių sukčiavimu tikslą, sunkiausiais sukčiavimo atvejais pagrįsta taikyti procedūras, kurios viena kitą papildo. Atliekant patikrinimus, po kurių mokesčių administratorius taiko pinigines

sankcijas, kartu gali būti vykdomas baudžiamasis persekiojimas laikantis įstatyme nustatytų sąlygų ir procedūrų.“

- 14 Vis dėlto *Conseil constitutionnel* nurodė tris aiškinimo išlygas, kurios riboja tokį taikymą kartu:
- mokesčio mokėtojas, kuris galutiniu teismo sprendimu buvo atleistas nuo mokesčio dėl su bylos esme susijusių motyvų, negali būti nuteistas baudžiamąja tvarka dėl mokesčių sukčiavimo (pirma išlyga);
 - Bendrojo mokesčių kodekso 1741 straipsnis, kuriuo nustatoma atsakomybė dėl mokesčių sukčiavimo, taikomas tik sunkiausiais apmokestinamųjų sumų nuslėpimo sukčiaujant arba mokesčių nedeklaravimo atvejais, o ši sunkumą gali lemti nuslėptų mokesčių sumos, asmens, kurį siekiama patraukti atsakomybėn, veiksmų pobūdis ir jų aplinkybės (antra išlyga);
 - jeigu galimai taikant dvi procedūras gali būti kartu taikomos sankcijos, vadovaujantis proporcingumo principu bet kuriuo atveju bendra sankcijų, kurios gali būti nustatytos, suma negali viršyti didžiausios vienos paskirtų sankcijų sumos (trečia išlyga).

Cour de cassation jurisprudencija

- 15 Kalbant apie antrą išlygą, susijusią su veikos sunkumu, kuris gali pagrįsti baudžiamosios sankcijos ir administracinės sankcijos taikymą kartu, *Cour de cassation* jos taikymo sąlygas išaiškino taip:

„Jeigu mokesčių sukčiavimu kaltinamas asmuo pagrindžia, kad dėl tos pačios veikos jam asmeniškai buvo pritaikyta mokesstinė sankcija, baudžiamasis teismas, kvalifikavęs šios nusikalstamos veikos sudėtines dalis Bendrojo mokesčių kodekso 1741 straipsnio atžvilgiu, prieš nustatydamas baudžiamąsias sankcijas, privalo įsitikinti, kad atsižvelgiant į inkriminuojamų veikų sunkumą yra pagrįsta papildomai taikyti baudžiamąją sankciją. Teismas privalo motyvuoti savo sprendimą, nes sunkumą gali lemti nuslėptų mokesčių sumos, asmens, kurį siekiama patraukti atsakomybėn, veiksmų pobūdis ir jų aplinkybės, įskaitant atsakomybę sunkinančias aplinkybes. Jeigu tokio sunkumo nėra, teismas negali priimti apkaltinamojo nuosprendžio“.

- 16 Atsižvelgiant į *Cour de cassation* priimtus sprendimus galima nustatyti veikos sudedamąsias dalis, kurios lemia atitiktį *Conseil constitutionnel* nustatytiems kriterijams, įskaitant pakartotinį mokesčių nedeklaravimą ilgą laikotarpį, nepaisant daugelio raginimų, vieno iš kaltinamųjų Respublikos parlamento nario statusas, naudojimas užsienyje įsikūrusiais tarpininkais, nuslėptų mokesčių sumos.
- 17 Kalbant apie trečią išlygą, susijusią su baudžiamųjų ir mokesčių sankcijų taikymu kartu proporcingumu, *Cour de cassation* taikymo tvarką išaiškino taip:

„Jeigu kaltinamasis pagrindžia, kad dėl tos pačios veikos jam asmeniškai buvo pritaikyta mokestinė sankcija, dėl kurios priimtas galutinis sprendimas, baudžiamasis teismas turi laikytis proporcingumo reikalavimo tik tada, jeigu jis skiria tokio pat pobūdžio bausmę“.

- 18 *Cour de cassation* nuomone, darytina išvada, kad proporcingumo principas nepažeidžiamas, kai kaltinamajam, kuriam pritaikytos galutinės mokestinės sankcijos, teismas skiria laisvės atėmimo bausmę, atidedant jos vykdymą, nes jam nebuvo paskirta jokia bauda pagal baudžiamąją teisę (anksčiau nurodyti sprendimai).
- 19 Iš tiesų aiškinimo išlyga gali būti susijusi tik su tokio pat pobūdžio sankcijomis, nes jos laikydamasis teismas, kuris sprendimą priima paskiausiai, turi galėti palyginti griežčiausias skirtinas baudžiamąsias ir mokestines sankcijas, kad galėtų nustatyti didžiausią sumą, kuri yra maksimali skirtina suma.

3. Kasatoriaus pozicija:

- 20 Kasatorius tvirtina, kad apeliacinis teismas, viena vertus, pažeidė Pagrindinių teisių chartijos 50 straipsnį, nes jis atsisakė netaikyti Bendrojo mokesčių kodekso 1741 straipsnio, kurio nuostatos, kaip jas išaiškino *Conseil constitutionnel*, yra neaiškios bei netikslios, ir, kita vertus, neįsitikino, kad našta dėl jam paskirtų visų sankcijų nėra pernelyg didelė, atsižvelgiant į pažeidimus, kuriais jis kaltinamas.

4. Cour de cassation vertinimas:

- 21 Teisingumo Teismas mano, kad atsižvelgiant į tai, jog nacionalinių mokesčių institucijų skiriamomis administracinėmis sankcijomis ir baudžiamosiomis bylomis už nusikaltimus PVM srityje siekiama užtikrinti tikslų PVM surinkimą ir kovoti su sukčiavimu, jomis įgyvendinami Direktyvos 2006/112 2 ir 273 straipsniai ir SESV 325 straipsnis, t. y. Sąjungos teisė, kaip tai suprantama pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dalį, todėl jomis turi būti paisoma pagal Chartijos 50 straipsnį garantuojama teisė (žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105).
- 22 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad Chartijos 50 straipsnyje įtvirtinto *ne bis in idem* principo apribojimą galima pateisinti remiantis jos 52 straipsnio 1 dalimi (žr. 2014 m. gegužės 27 d. Sprendimą *Spasic*, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).
- 23 2018 m. kovo 20 d. Sprendime *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197 Teisingumo Teismas nusprendė:

„1) Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 50 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiama taikyti nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos gali būti pradėtas asmens, nesumokėjusio mokėtino pridėtinės vertės

mokesčio per teisės aktuose nustatytą terminą, baudžiamasis persekiojimas, nors tam asmeniui už tą pačią veiką jau skirta galutinė baudžiamojo pobūdžio administracinė sankcija, kaip tai suprantama pagal minėtą 50 straipsnį, jeigu

- šiais teisės aktais siekiama bendrojo intereso tikslo, kuris gali pateisinti tokį kumuliatyvų persekiojimo ir sankcijų taikymą, t. y. kovoti su nusikaltimais pridėtinės vertės mokesčio srityje, tačiau tie persekiojimai ir sankcijos turi turėti papildomų tikslų,
- šiuose teisės aktuose nustatytos taisyklės, užtikrinančios kumuliatyvaus procesų taikymo derinimą, kad papildoma našta suinteresuotiesiems asmenims neviršytų to, kas griežtai būtina,
- šiuose teisės aktuose nustatytos taisyklės, leidžiančios užtikrinti, kad visų skirtų sankcijų griežtumas būtų apribotas iki to, kas griežtai būtina, palyginti su padaryto nusikaltimo sunkumu.

2) Nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į visas pagrindinės bylos aplinkybes, privalo įsitikinti, kad suinteresuotajam asmeniui konkrečiai tenkanti našta dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų taikymo ir dėl pagal juos leidžiamo kumuliatyvaus persekiojimo ir sankcijų taikymo nebūtų pernelyg didelė, palyginti su padaryto nusikaltimo sunkumu.“

- 24 Neginčijama, kad nagrinėjamu teisės aktu, be kita ko, siekiama kovoti su pažeidimais PVM srityje, kad būtų užtikrintas viso mokėtino PVM surinkimas, taigi jis atitinka bendrojo intereso tikslą, kuriuo galima pateisinti baudžiamojo persekiojimo ir baudžiamųjų sankcijų taikymą kartu, siekiant papildomų tikslų.
- 25 Pirma, Teisingumo Teismas mano, kad *ne bis in idem* principo apribojimai gali būti taikomi tik tada, kai tai būtina, ir tuo tikslu juose turi „būti numatytos aiškios ir tikslios taisyklės, leidžiančios teisės subjektui numatyti, už kuriuos veiksmus ir neveikimą gali grėsti kumuliatyvus persekiojimo ir sankcijų taikymas“ (2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 49 punktas).
- 26 Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad Italijos teisės aktuose „aiškiai ir tiksliai numatyta, kokiomis aplinkybėmis už PVM nesumokėjimą gali grėsti kumuliatyvus persekiojimo ir baudžiamojo pobūdžio sankcijų taikymas, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas“. Jis pažymėjo, kad tokiais teisės aktais nustatytos „sąlygos, kuriomis už tai, kad nesumokamas PVM per teisės aktuose nustatytą terminą, gali būti skirta baudžiamojo pobūdžio administracinė sankcija <...> [ir] už tokį nesumokėjimą, jei jis susijęs su metine mokesčio deklaracija dėl didesnės nei penkiasdešimt tūkstančių eurų PVM sumos, gali būti skirta nuo šešių mėnesių iki dvejų metų laisvės atėmimo bausmė“ (2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197 50 ir 51 punktai).
- 27 Kasatorius mano, kad Prancūzijos teisės aktai neatitinka baudžiamosios teisės ir mokesčių teisės nuostatų taikymo kartu aiškumo ir numatomumo sąlygos.

- 28 Reikia pažymėti, pirma, kad anksčiau nurodytuose Bendrojo mokesčių kodekso 1741 ir 1729 straipsniuose aiškiai apibrėžti veiksmai ar neveikimas, už kuriuos asmuo gali būti patrauktas atsakomybėn ir jam skirta sankcija pagal baudžiamosios ir mokesčių teisės aktus.
- 29 Antra, taikant *Conseil constitutionnel* nustatytą aiškinimo išlygą, mokesčių mokėtojas, kuriam jau paskirta mokestinė sankcija, gali būti nuteistas baudžiamąja tvarka tik tais atvejais, kurie priskirtini prie sunkiausių mokesčių slėpimo ar jų nedeklaravimo sukčiaujant atveju. Tokį sunkumą gali lemti nuslėptų mokesčių suma, atsakomybėn traukiamo asmens veiksmų pobūdis arba jų aplinkybės.
- 30 Be to, *Cour de cassation* jurisprudencijoje nustatytos veikos sudedamosios dalys, kuriomis remiantis gali būti nustatytos šių kriterijų taikymo sąlygos. Jis pridūrė, kad Bendrojo mokesčių kodekso 1741 straipsnyje numatytos sunkinančios aplinkybės gali lemti pažeidimo sunkumą.
- 31 Vis dėlto mokesčių sukčiavimo veikos sunkumą, kuris yra būtina sąlyga, lemia ne tik nuslėptų mokesčių suma, jį vertinant taip pat gali būti atsižvelgta į kitas aplinkybes, susijusias su suinteresuotojo asmens veiksmų pobūdžiu ir aplinkybėmis.
- 32 Šiomis aplinkybėmis negalima tvirtinti, kad tinkamas Sąjungos teisės taikymas yra toks akivaizdus, jog dėl to negali kilti jokių pagrįstų abejonių.
- 33 Antra, Teisingumo Teismas mano, kad „kumuliatyviame baudžiamojo pobūdžio sankcijų taikymui turi būti taikomos taisyklės, leidžiančios užtikrinti, kad visų skirtų sankcijų griežtumas atitiktų nagrinėjamo pažeidimo sunkumą, nes toks reikalavimas ne tik nustatytas Chartijos 52 straipsnio 1 dalyje, bet ir išplaukia iš tos Chartijos 49 straipsnio 3 dalyje nustatyto bausmių proporcingumo principo. Šiose taisyklėse kompetentingoms valdžios institucijoms turi būti nustatyta pareiga stebėti, kad tuo atveju, kai skiriama antra sankcija, visų skirtų sankcijų griežtumas neviršytų konstatuoto nusikaltimo sunkumo“ (2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 55 punktas).
- 34 Kita vertus, kitame tą pačią dieną priimtame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad Italijos teisės aktai manipuliavimo rinka srityje neužtikrina to, kad visų skiriamų sankcijų griežtumas būtų apribotas tuo, kas griežtai būtina, atsižvelgiant į atitinkamo pažeidimo sunkumą (2018 m. kovo 20 d. Sprendimas *Garlsson Real Estate ir kt.*, C-537/16, EU:C:2018:193). Jis pažymėjo, kad šiuose teisės aktuose tik numatyta, kad jeigu už tą pačią veiką skiriama bauda pagal baudžiamąją teisę ir baudžiamojo pobūdžio administracinė bauda, pirmosios baudos išieškojimas apribojamas dalimi, kuri viršija antrosios baudos sumą, ir kad šiuose teisės aktuose apsiribojama tik kartu taikomų baudų reglamentavimu ir juo nereglamentuojama situacija, kai taikoma baudžiamojo pobūdžio administracinė bauda ir skiriama laisvės atėmimo bausmė (60 punktas).
- 35 Kasatorius tvirtina, kad apeliacinis teismas neįsitikino, jog našta dėl jam paskirtų visų sankcijų nėra pernelyg didelė, atsižvelgiant į pažeidimus, kuriais jis

kaltinamas, taigi pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar Prancūzijos teisės aktai atitinka baudžiamųjų ir mokestinių sankcijų taikymo kartu proporcingumo sąlygą *in abstracto*.

- 36 Reikia pažymėti, kad, pirma, taikant *Conseil constitutionnel* nustatytą aiškinimo išlygą, pagal Prancūzijos teisės aktus baudžiamasis persekiojimas galimas tik už tam tikro sunkumo nusikalstamas veikas, už kurias teisės aktų leidėjas numatė, be kita ko, skirti ne tik baudą, bet ir laisvės atėmimo bausmę.
- 37 Antra, taikant *Conseil constitutionnel* nustatytą aiškinimo išlygą, galimybė sankcijas taikyti kartu yra ribota, nes negalima viršyti didžiausios vienos paskirtų sankcijų sumos. Todėl ši taisyklė galioja tik tokio pat pobūdžio, t. y. pinigėms, sankcijoms.
- 38 Šiomis aplinkybėmis negalima tvirtinti, kad teisingas Sąjungos teisės taikymas yra toks akivaizdus, jog dėl to negali kilti jokių pagrįstų abejonų.

5. Pateikti prejudiciniai klausimai:

- 39 Europos Sąjungos Teisingumo Teismui reikia pateikti šiuos klausimus:
1. Ar tokios kaip anksčiau aprašytos nacionalinės taisyklės atitinka reikalavimą, kad aplinkybės, kuriomis už PVM nedeklaravimą galima asmenį patraukti baudžiamojon atsakomybėn ir kartu jam skirti baudžiamąją sankciją, turi būti aiškios ir numatomos?
 2. Ar tokios kaip anksčiau aprašytos nacionalinės taisyklės atitinka reikalavimą tokių sankcijų taikymo kartu būtinumo ir proporcingumo reikalavimą?