

**Lieta C-570/20****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas  
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2020. gada 28. oktobris

**Iesniedzējtiesa:***Cour de cassation* (Francija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2020. gada 21. oktobris

**Kasācijas sūdzības iesniedzējs:**

BV

**Atbildētāja kasācijas instancē:***Direction départementale des finances publiques de la  
Haute-Savoie***1. Lietas priekšmets un faktiskie apstākļi:**

- 1 BV bija grāmatvedības eksperts līdz 2011. gada 14. jūnijam. Pēc pārbaudēm attiecībā uz 2009., 2010. un 2011. gadu nodokļu iestāde 2014. gada 10. martā iesniedza sūdzību par grāmatvedības pārkāpumiem un krāpšanu ienākuma nodokļa un PVN jomā, it īpaši par gūto ienākumu slēpšanu, nesamaksājot PVN 82 507 EUR apmērā.
- 2 Ar 2017. gada 23. jūnija spriedumu *Tribunal correctionnel d'Annecy* [Ansī pirmās instances Krimināllietu tiesa] piesprieda BV divpadsmit mēnešu brīvības atņemšanas sodu, it īpaši par darījumu krāpniecisku slēpšanu PVN aprēķināšanas nolūkā, kā arī daļēju vai pilnīgu PVN nemaksāšanu laikposmā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2011. gada 14. jūnijam.
- 3 *Cour d'appel de Chambéry* [Šamberī apelācijas tiesā] BV lūdza viņu atbrīvot, pamatojoties uz to, ka viņa notiesāšana nebija saderīga ar Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 50. pantā garantēto *ne bis in idem* principu. Viņš norādīja, ka pret viņu personiski bija uzsākta nodokļa uzrēķina procedūra, kurā viņam tika

piespriests naudas sods 40 % apmērā no nesamaksātā nodokļa summas. BV ieskatā represīvās sistēmas vispārējā bardzība ir nesamērīga.

- 4 Ar 2019. gada 13. februāra spriedumu *Cour d'appel de Chambéry* [Šamberī apelācijas tiesa] atteicās piemērot *ne bis in idem* noteikumu, pamatojoties uz to, ka
- ar *Code général des impôts* [Vispārējā nodokļu kodeksa] 1741. pantu ir paredzēta iespēja kumulatīvi piemērot nodokļa uzrēķinu un kriminālsodus, nosakot tos neatkarīgi notiekošajā kriminālprocesā un administratīvajā procesā, kuru priekšmets un mērķis atšķiras;
  - šis noteikums ir saderīgs ar Hartas 50. pantu, jo *Conseil constitutionnel* [Konstitucionālā padome] ir precizējusi tā tvērumu, norādot,
    - ka to piemēro tikai lielu ar nodokli apliekamu summu krāpnieciskai slēpšanai, šis *smagums* var izrietēt no izkrāpto nodokļu apmēra, apsūdzētās personas darbību rakstura vai to izdarīšanas apstākļiem;
    - un ka saskaņā ar *samērīguma* principu kopējais iespējamo naudas sodu apmērs nedrīkst pārsniegt lielākā piemērotā naudas soda summu.
- 5 *Cour d'appel de Chambéry* [Šamberī apelācijas tiesa] atstāja spēkā spriedumu daļā attiecībā uz vainu un piesprieda BV astoņpadsmit mēnešu brīvības atņemšanas sodu.
- 6 2019. gada 15. februārī BV iesniedza kasācijas sūdzību *Cour de cassation* [Kasācijas tiesā].

## 2. Atbilstošās tiesību normas

### A *Savienības tiesības*

#### *Eiropas Savienības Pamattiesību harta*

- 7 50. pants “Tiesības netikt divreiz tiesātam vai sodītam krimināllietā par to pašu noziedzīgo nodarījumu” ir formulēts šādi:
- “Nevienam nedrīkst atkārtoti tiesāt vai sodīt krimināllietā par nodarījumu, par kuru viņš saskaņā ar tiesību aktiem Savienībā jau ticis attaisnots vai notiesāts ar galīgu spriedumu.”
- 8 52. pantā garantēto tiesību tvērumš ir precizēts šādi:
- “1. Visiem šajā Hartā atzīto tiesību un brīvību izmantošanas ierobežojumiem ir jābūt noteiktiem tiesību aktos, un tajos jārespektē šo tiesību un brīvību būtība. Ievērojot proporcionalitātes principu, ierobežojumus drīkst uzlikt tikai tad, ja tie ir

nepieciešami un patiešām atbilst vispārējas nozīmes mērķiem, ko atzinusi Savienība, vai vajadzībai aizsargāt citu personu tiesības un brīvības.”

*Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu*

9 [Direktīvas] 273. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas. [..]”

### **B. Francijas tiesības**

*Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss]

10 Saskaņā ar 1729. pantu sodu nodokļu jomā piemēro uzrēķina veidā, un tā apmērs ir no 40 līdz 80 % no nesamaksātā nodokļa, deklarācijā pieļauto neprecizitāšu vai tīšuprāt nepilnīgi norādītas [ienākumu] summas.

11 Saskaņā ar 1741. pantu, tā redakcijā, kas ir piemērojama lietā un izriet no 2010. gada 29. decembra Likuma Nr. 2010-1658, par krāpšanu nodokļu jomā neatkarīgi no piemērojamā nodokļu uzrēķina ir paredzēta kriminālatbildība un kriminālsods, piemērojot naudas sodu 37 500 EUR apmērā un piecu gadu brīvības atņemšanas sodu.

*Conseil constitutionnel* [Konstitucionālā padome] judikatūra

12 *Conseil constitutionnel* atzina, ka ar noziedzīgu nodarījumu un sodu samērīguma un nepieciešamības principiem ir saderīga kriminālvajāšanas un nodokļa uzrēķina kumulēšana gan ar nodokli apliekamās summas slēpšanas gadījumā, gan deklarācijas neiesniegšanas gadījumā.

13 *Conseil constitutionnel* nosprieda, ka kriminālprocess un nodokļu process papildina viens otru:

“[..] gan 1729. panta noteikumi, gan apstrīdētie 1741. panta noteikumi kopā ļauj nodrošināt valsts finanšu interešu aizsardzību, kā arī vienlīdzīgu attieksmi nodokļu jomā, īstenojot kopīgus – gan preventīvus, gan represīvus – mērķus. Nepieciešamā publiskā ieguldījuma atgūšana un krāpšanas apkarošanas nodokļu jomā mērķis attaisno papildu procesu ierosināšanu liela apmēra krāpšanas gadījumos. Papildus pārbaudēm, kuru rezultātā nodokļu iestāde piemēro naudas sodus, var uzsākt kriminālvajāšanu, ievērojot likumā paredzētos nosacījumus un procedūras.”

14 Tomēr *Conseil constitutionnel* paredzēja trīs ar interpretāciju saistītas atrunas, kas ierobežo šo kumulēšanu:

- nodokļa maksātājam, kurš ar tiesas nolēmumu, kas ir kļuvis galīgs, tika atbrīvots no nodokļa būtiska iemesla dēļ, nevar piemērot kriminālsodu par krāpšanu nodokļu jomā (pirmā atruna);
- Vispārējā nodokļu kodeksa 1741. pants, ar ko paredz sodu par krāpšanu nodokļu jomā, piemēro tikai lielu ar nodokli apliekamu summu krāpnieciskai slēpšanas vai nodokļu deklarāciju neiesniegšanas vai nepilnīgas deklarācijas iesniegšanas gadījumos, šis smagums var izrietēt no izkrāpto nodokļu apmēra, apsūdzētās personas darbību rakstura vai to izdarīšanas apstākļiem (otrā atruna);
- ja divu procesu ierosināšanas iespējamība var izraisīt sodu saskaitīšanu, samērīguma princips nozīmē, ka jebkurā gadījumā iespējami piemērojamo sodu kopējais apmērs nedrīkst pārsniegt lielākā no piemērotajiem sodiem apmēru (trešā atruna).

*Cour de cassation* [Kasācijas tiesas] *judikatūra*

15 Runājot par otro atrunu attiecībā uz nodarījumu smagumu, kas pamato kriminālsodu un administratīvo sodu vienlaicīgu piemērošanu, *Cour de cassation* tās piemērošanas noteikumus ir precizējusi šādi:

“Ja krāpšanā nodokļu jomā apsūdzētais pierāda, ka viņam personiski par tiem pašiem nodarījumiem tika piemērots nodokļa uzrēķins, tiesai pēc šo pārkāpumu veidojošu elementu novērtējuma atbilstoši Vispārējā nodokļu kodeksa 1741. pantam un pirms kriminālsoda noteikšanas ir jāpārbauda, vai attiecīgie nodarījumi ir tik smagi, ka tie attaisno papildu kriminālsoda piemērošanu. Tiesai ir jāpamato savs lēmums, [jo] smagums var izrietēt no izkrāpto nodokļu apmēra, apsūdzētā veikto darbību rakstura vai to izdarīšanas apstākļiem, no kuriem it īpaši ir [minami] atbildību pastiprinoši apstākļi. Šāda smaguma neesamības gadījumā tiesa nevar paredzēt notiesāšanu.”

16 *Cour de cassation* pasludinātajos spriedumos var identificēt faktiskos apstākļus, kas raksturo *Conseil constitutionnel* noteiktos kritērijus, it īpaši tie ir nodokļu deklarāciju atkārtota neiesniegšana ilgā laikposmā, neraugoties uz vairākām brīdinājuma vēstulēm, Republikas ievēlētās personas statuss, kas ir vienam no apsūdzētajiem, ārvalstīs reģistrētu starpnieku izmantošana, izkrāpto nodokļu summa.

17 Runājot par trešo atrunu attiecībā uz kriminālsodu un nodokļu uzrēķina kumulēšanas samērīgumu, *Cour de cassation* tās piemērošanas noteikumus ir precizējusi šādi:

“Ja apsūdzētais pierāda, ka viņam personiski par tiem pašiem nodarījumiem tika galīgi piemērots nodokļa uzrēķins, krimināllietu tiesai ir jānodrošina samērīguma prasības ievērošana tikai tad, ja tā lemj par tāda paša veida sodu.”

- 18 Pēc *Cour de cassation* domām, no tā izriet, ka samērīguma princips nav neievērots, ja apsūdzētajam, kuram tika noteikti galīgi naudas sodi nodokļu jomā, tiesas piespriež nosacītu brīvības atņemšanas sodu gadījumā, ja viņam netika piemērots nekāds naudas sods kā kriminālsods (iepriekš minētie spriedumi).
- 19 Proti, ar interpretāciju saistīta atruna var attiekties tikai uz tāda paša veida sodiem, ja tiesai, kas pasludina galīgo spriedumu, tās īstenošanā ir iespēja salīdzināt piemēroto kriminālsodu un [naudas] sodu nodokļu jomā maksimālo apmēru, lai noteiktu lielāko summu, kas ir galīgā robežvērtība.

### **3. Atbildētāja kasācijas tiesvedībā nostāja:**

- 20 Atbildētājs pārmet *Cour d'appel* [Apelācijas tiesai], pirmkārt, Pamattiesību hartas 50. panta pārkāpumu, jo tā atteicās atcelt Vispārējā nodokļu kodeksa 1741. pantu, kura noteikumi, kā tos interpretējusi *Conseil constitutionnel*, nav nedz skaidri, nedz precīzi, un, otrkārt, ka tā nepārlicinājās, ka visi viņam piemērotie sodi nebija nesamērīgi ar viņam pārmestajiem pārkāpumiem.

### **4. Cour de cassation vērtējums:**

- 21 Tiesa uzskata, ka tādu valsts nodokļu iestāžu piemēroto administratīvo sodu un uzsāktu kriminālprocesu par pārkāpumiem PVN jomā mērķis ir nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu, tādēļ tie ir uzskatāmi par Direktīvas 2006/112 2. un 273. panta, kā arī LESD 325. panta un tātad Savienības tiesību īstenošanu Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē, un tādējādi ir jāievēro ar Hartas 50. pantu garantētās tiesības (skat. spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105).
- 22 Tiesa arī nosprieda, ka Hartas 50. pantā garantētais *ne bis in idem* princips var tikt ierobežots, pamatojoties uz Hartas 52. panta 1. punktu (skat. spriedumu, 2014. gada 27. maijs, *Spasic*, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).
- 23 2018. gada 20. marta spriedumā *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, Tiesa nosprieda:

“1) Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 50. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram var uzsākt kriminālprocesu pret personu par pienākuma maksāt PVN likumā noteiktajos termiņos nepildīšanu, pat ja šai personai par šīm pašām darbībām jau ir piemērots galīgs administratīvais sods, kam ir krimināltiesisks raksturs, šī 50. panta izpratnē, ar nosacījumu, ka:

- šim tiesiskajam regulējumam ir vispārējo interešu mērķis, ar ko var attaisnot šādu procesu un sodu kumulēšanu, proti, pārkāpumu pievienotās vērtības nodokļa jomā apkarošana, un šiem procesiem un sodiem ir jābūt vēl papildu mērķiem,
- šajā tiesiskajā regulējumā ir ietvertas normas, ar ko nodrošina koordināciju, lai no procesu kumulēšanas izrietošie tiesību ierobežojumi attiecīgajām personām būtu ierobežoti ar strikti nepieciešamo, un
- šajā tiesiskajā regulējumā ir paredzētas normas, kas ļauj nodrošināt, ka visu piemēroto sodu bardzība ir ierobežota ar to, kas ir strikti nepieciešams, samērojot ar attiecīgā pārkāpuma smagumu.

2) Valsts tiesai, ņemot vērā visus pamatlietas apstākļus, ir jāpārlicinās, ka tiesību ierobežojumi, kuri attiecīgajai personai konkrēti rodas no valsts tiesiskā regulējuma piemērošanas šajā lietā un tajā atļautās procesu un sodu kumulēšanas, nav nesamērīgi salīdzinājumā ar izdarītā pārkāpuma smagumu.”

- 24 Nav strīda par to, ka attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis ir it īpaši apkarot pārkāpumus PVN jomā, lai nodrošinātu maksājamā PVN iekasēšanu pilnā apjomā, un tādējādi tas atbilst vispārējo interešu mērķim, kas attaisno kriminālvajāšanu un kriminālsodus, kuriem ir papildu mērķi.
- 25 Pirmkārt, pēc Tiesas domām, ierobežojumus *ne bis in idem* principam drīkst noteikt tikai tad, ja tie ir nepieciešami, un šajā nolūkā “ir jābūt paredzētām skaidrām un precīzām normām, kas privātpersonai ļauj paredzēt, par kādām darbībām vai pienākumu nepildīšanu var piemērot šāda veida procesu un sodu kumulēšanu” (spriedums, 2018. gada 20. marts, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 49. punkts).
- 26 Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka Itālijas tiesiskajā regulējumā ir “skaidri un precīzi paredzēts, kādos apstākļos par pienākuma maksāt maksājamo PVN nepildīšanu var kumulatīvi piemērot krimināltiesiska rakstura procesus un sankcijas”. Tā arī norādīja, ka šajā tiesiskajā regulējumā ir paredzēti “nosacījumi, ar kādiem PVN nesamaksāšanai likumā noteiktajos termiņos var tikt piemērots administratīvs sods ar krimināltiesisku raksturu [...] ja tā ir saistīta ar ikgadējo nodokļu deklarāciju par PVN summu, kura pārsniedz 50 000 EUR, var piemērot brīvības atņemšanas sodu no sešiem mēnešiem līdz diviem gadiem” (spriedums, 2018. gada 20. marts, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197 50. un 51. punkts).
- 27 Pēc atbildētājas kasācijas tiesvedībā domām, Francijas tiesiskajā regulējumā nav izpildīts skaidrības un paredzamības nosacījums attiecībā uz nodokļa uzrēķina un kriminālsodu kumulēšanu.
- 28 Pirmkārt, ir jānorāda, ka iepriekšminētajā Vispārējā nodokļu kodeksa 1741. un 1729. pantā ir precīzi definētas darbības vai pārkāpumi, par kuriem var uzsākt kriminālvajāšanu un piemērot kriminālsodus un sodus nodokļu jomā.

- 29 Otrkārt, piemērojot ar interpretāciju saistītu atrunu, ko sniegusi *Conseil constitutionnel*, piespriet kriminālsodu nodokļa maksātājam, kuram piemērots nodokļa uzrēķins, var tikai konkrētos gadījumos, kas attiecas uz [ar nodokli apliekamo ienākumu] slēpšanu lielā apjomā vai krāpniecisku deklarācijas neiesniegšanu. Šis smagums var izrietēt no nesamaksāto nodokļu summas, apsūdzētās personas darbību rakstura vai to izdarīšanas apstākļiem.
- 30 Būtu jāpiebilst, ka *Cour de cassation* judikatūrā ir noteikti faktiskie apstākļi, kas ļauj precizēt šo kritēriju piemērošanas noteikumus. Tā arī piebilda, ka Vispārējā nodokļu kodeksa 1741. pantā paredzētie atbildību pastiprinošie apstākļi kvalificē smaguma kritēriju.
- 31 Tomēr nodokļu likumu pārkāpumu smaguma priekšnosacījums nav tikai nesamaksāto nodokļu summa, bet var tikt ņemti vērā arī citi apstākļi, kas ir saistīti ar attiecīgās personas darbību raksturu un to izdarīšanas kontekstu.
- 32 Šajos apstākļos nevar apgalvot, ka Savienības tiesību pareiza piemērošana ir tik acīmredzama, ka tā nerada nekādas pamatotas šaubas.
- 33 Otrkārt, pēc Tiesas domām, “lai kumulētu krimināltiesiska rakstura sodus, ir jābūt paredzētām normām, kas ļauj garantēt visu piemēroto sodu bardzības atbilstību attiecīgā pārkāpuma smagumam, jo šāda prasība izriet ne tikai no Hartas 52. panta 1. punkta, bet arī no sodu samērīguma principa, kas ir ietverts tās 49. panta 3. punktā. Šādās normās ir jānosaka pienākums kompetentajām iestādēm otrā soda piemērošanas gadījumā raudzīties, lai visu piemēroto sodu bardzība nepārsniegtu konstatētā pārkāpuma smagumu” (spriedums, 2018. gada 20. marts, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197 50. un 55. punkts).
- 34 Savukārt citā spriedumā, kas pasludināts tajā pašā dienā, Tiesa lēma, ka ar Itālijas tiesisko regulējumu tirgus manipulāciju jomā nevar tikt nodrošināts, lai visu piemēroto sodu bardzība nepārsniegtu to, kas ir absolūti nepieciešams salīdzinājumā ar attiecīgā nodarījuma smagumu (spriedums, 2018. gada 20. marts, *Garlsson Real Estate u.c.*, C-537/16, EU:C:2018:193). Tā arī norādīja, ka šajā tiesiskajā regulējumā ir paredzēts vienīgi tas, ka gadījumā, kad par tiem pašiem faktiem tiek piemērots naudas sods un krimināltiesiska rakstura administratīvais naudas sods, pirmo minēto naudas sodu piedzen tikai tajā apmērā, kas pārsniedz otrā minētā naudas soda summu, un ka šis regulējums attiecas vienīgi uz naudas sodu kumulatīvu piemērošanu, nevis uz krimināltiesiska rakstura administratīvā naudas soda piemērošanu kumulatīvi ar brīvības atņemšanas sodu (60. punkts).
- 35 Prasītājs kasācijas tiesvedībā pārmet apelācijas tiesai, ka tā nav pārliecinājusies, ka visi viņam piemērotie sodi nebija nesamērīgi salīdzinājumā ar attiecīgo pārkāpumu, tas nozīmē, ka iepriekš esot bijis jānoskaidro, vai Francijas tiesiskajā regulējumā *in abstracto* ir ievērots nosacījums par kriminālsodu un nodokļa uzrēķina kumulēšanas samērīgumu.
- 36 Jānorāda, ka, pirmkārt, piemērojot ar interpretāciju saistīto atrunu, ko sniegusi *Conseil constitutionnel*, Francijas tiesiskajā regulējumā kriminālvajāšana ir

paredzēta tikai par noteikta smaguma pārkāpumiem, par kuru izdarīšanu valsts likumdevējs īpaši paredzējis ne tikai naudas sodu, bet arī brīvības atņemšanas sodu.

- 37 Otrkārt, piemērojot otro ar interpretāciju saistīto atrunu, ko sniegusi *Conseil constitutionnel*, spēju kumulatīvi piemērot sodus ierobežo neiespējamība pārsniegt lielākā piemērojamā soda apmēru. Tomēr šis noteikums attiecas uz tāda paša veida sodiem, proti, naudas sodiem.
- 38 Šajos apstākļos nevar apgalvot, ka Savienības tiesību pareiza piemērošana ir tik acīmredzama, lai neradītu nekādas pamatotas šaubas.

## 5. Prejudiciālie jautājumi

- 39 Tiesai ir jāuzdod šādi jautājumi:

- 1) Vai tādos valsts tiesību aktos kā iepriekš raksturotie ir ievērota skaidrības un paredzamības prasība attiecībā uz apstākļiem, kādos maksājamā PVN slēpšana nodokļu deklarācijās var izraisīt kriminālvajāšanas un krimināltiesiska rakstura sodu kumulēšanu?
- 2) Vai tādos valsts tiesību aktos kā iepriekš raksturotie ir ievērota prasība par šādu sodu kumulēšanas samērīgumu un nepieciešamību?