

Mål C-570/20**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

28 oktober 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Cour de cassation (Frankrike)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

21 oktober 2020

Klagande:

BV

Motpart:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

1. Saken och omständigheterna i målet:

- 1 BV var yrkesverksam som revisor fram till den 14 juni 2011. Efter kontroller avseende åren 2009, 2010 och 2011 gjorde skattemyndigheten den 10 mars 2014 en anmälan om oegentligheter i bokföringen och om undandragande av inkomst- och mervärdesskatt, bland annat genom undanhållande av intäkter med ett undandraget mervärdesskattebelopp på 82 507 euro.
- 2 Genom dom av den 23 juni 2017 dömde Tribunal correctionnel d'Annecy BV till tolv månaders fängelse, bland annat för att på ett bedrägligt sätt ha undandragit transaktioner från fastställandet av mervärdesskatt och från delvis eller full betalning av mervärdesskatt mellan den 1 januari 2010 och den 14 juni 2011.
- 3 Vid Cour d'appel de Chambéry yrkade BV att han skulle frikännas på grund av att den fällande domen mot honom strider mot principen *ne bis in idem* som garanteras i artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. BV uppgav att han personligen redan hade varit föremål för ett förfarande för efterbeskattning för samma gärning, vilket hade lett till skattetillägg

på 40 procent av de undandragna skatterna. Enligt BV är den övergripande strängheten i påföljdssystemet oproportionerlig.

4 I dom av den 13 februari 2019 fann Cour d'appel de Chambéry att regeln *ne bis in idem* inte var tillämplig på grund av

– att det i artikel 1741 i code général des impôts (allmänna skattelagen) föreskrivs en möjlighet att kumulera straffrättsliga påföljder och skattetillägg efter ett straffrättsligt förfarande och ett administrativt förfarande som är oberoende av varandra, och som har olika föremål och syften,

– att denna regel är förenlig med artikel 50 i stadgan, eftersom Conseil constitutionnel har preciserat dess räckvidd, genom att ange följande:

– Regeln är tillämplig endast i de allvarligaste fallen av bedrägligt undanhållande av skattepliktiga belopp, eftersom överträdelsens *allvar* kan bero på storleken på de undandragna skattebeloppen, arten av ageranden av den tilltalade och de omständigheter under vilka överträdelsen har begåtts, och

– de sanktioner som eventuellt påförs får tillsammans inte vara strängare än den strängaste sanktion som föreskrivs för överträdelserna, med tillämpning av *proportionalitetsprincipen*.

5 Cour d'appel de Chambéry fastställde domslutet i domen vad gäller skuldfrågan och dömde BV till 18 månaders fängelse.

6 Den 15 februari 2019 ingav BV ett överklagande till Cour de cassation.

2. Aktuella bestämmelser:

A. Unionsrätt

Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna

7 Artikel 50, med rubriken ”Rätt att inte bli dömd eller straffad två gånger för samma brott”, har följande lydelse:

”Ingen får lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen.”

8 I artikel 52 preciseras de garanterade rättigheternas räckvidd på följande sätt:

”1. Varje begränsning i utövandet av de rättigheter och friheter som erkänns i denna stadga ska vara föreskriven i lag och förenlig med det väsentliga innehållet i dessa rättigheter och friheter. Begränsningar får, med beaktande av

proportionalitetsprincipen, endast göras om de är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen eller behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter.”

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

9 I artikel 273 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.”

B. Fransk rätt

Code général des impôts (allmänna skattelagen)

- 10 I artikel 1729 föreskrivs skattetillägg, i form av en höjning på mellan 40 procent och 80 procent av den undandragna skatten, vid oriktiga uppgifter eller avsiktlig underlåtenhet att lämna uppgifter i en deklARATION.
- 11 I artikel 1741, i dess lydelse som är tillämplig i målet enligt lag nr 2010-1658 av den 29 december 2010, föreskrivs straffansvar för skattebrott som, oavsett tillämpliga skattetillägg, kan leda till böter på 37 500 euro och fängelse i fem år.

Praxis från Conseil constitutionnel

- 12 Conseil constitutionnel har slagit fast att det är förenligt med principerna om nödvändighet och proportionalitet i fråga om brott och straff att kumulera förfaranden och straffrättsliga påföljder och skattetillägg när skattepliktiga belopp undanhålls, såsom vid underlåtenhet att lämna uppgifter i deklARATIONEN.
- 13 Conseil constitutionnel har funnit att straffrättsliga förfaranden och skatteförfaranden kompletterar varandra, enligt följande:

”... [B]estämmelserna i artikel 1729 liksom de omtvistade bestämmelserna i artikel 1741 gör tillsammans det möjligt att säkerställa skyddet för statens ekonomiska intressen och likabehandling i skattehänseende, genom att eftersträva gemensamma syften, som är både avskräckande och repressiva. Uppbörderna av nödvändiga skatter och målet att bekämpa skatteundandragande motiverar att det inleds kompletterande förfaranden i de allvarligaste fallen av skatteundandragande. Utöver de kontroller som resulterar i att skattemyndigheten tillämpar ekonomiska sanktionsavgifter kan således straffrättsliga förfaranden tillkomma på de villkor och enligt de förfaranden som regleras i lag.”

14 Conseil constitutionnel har dock gjort följande tre tolkningsförbehåll som begränsar sådan kumulering:

- En skattskyldig person som har befriats från skatt genom ett lagakraftvunnet domstolsavgörande på en materiell grund kan inte straffrättsligt dömas för skatteundandragande (det första förbehållet).
- Artikel 1741 i allmänna skattelagen, vilken straffbelägger skatteundandragande, är tillämplig endast i de allvarligaste fallen av bedrägligt undanhållande av skattepliktiga belopp eller underlåtenhet att lämna uppgifter i deklarationen, eftersom överträdelsens allvar kan bero på storleken på de undandragna skattebeloppen, arten av den tilltalades ageranden eller de omständigheter under vilka överträdelsen har begåtts (det andra förbehållet).
- För den händelse att två förfaranden inleds som kan leda till en kumulering av sanktioner, kräver proportionalitetsprincipen under alla omständigheter att de sanktioner som eventuellt påförs tillsammans inte är strängare än den strängaste sanktion som föreskrivs för överträdelserna (det tredje förbehållet).

Praxis från Cour de cassation

15 Vad beträffar det andra förbehållet om gärningens allvar som kan motivera att straffrättslig lagföring tillkommer utöver repressiva administrativa förfaranden, har Cour de cassation preciserat tillämpningsvillkoren för detta på följande sätt:

”När den som står åtalad för skatteundandragande styrker att vederbörande personligen har påförts skattetillägg för samma gärning, ankommer det på brottmålsdomstolen, efter att noga ha angett rekvisiten för detta brott med hänsyn till artikel 1741 i allmänna skattelagen, och innan straffrättsliga påföljder åläggs, att kontrollera att gärningen är så allvarlig att det är motiverat med kompletterande straffrättslig lagföring. Domstolen är tvungen att motivera sitt beslut, eftersom gärningens allvar kan bero på storleken på de undandragna skattebeloppen, arten av den tilltalades ageranden eller de omständigheter under vilka överträdelsen har begåtts, särskilt försvårande omständigheter. Om gärningen inte är av så allvarlig art, får domstolen inte överväga en fällande dom.”

16 De domar som har meddelats av Cour de cassation gör det möjligt att urskilja de faktiska omständigheter som anses kännetecknande för de kriterier som fastställts av Conseil constitutionnel, och särskilt den omständigheten att underlåtenheten att lämna uppgifter i deklarationen har upprepats under en lång period trots flera anmodanden, att en av de två tilltalade har ställning som folkvald i Frankrike, att mellanhänder som är etablerade i utlandet har anlåtats, och storleken på de undandragna skatterna.

17 Vad beträffar det tredje förbehållet som avser att kumuleringen av straffrättsliga påföljder och skattetillägg ska vara proportionerlig, har Cour de cassation även preciserat tillämpningsvillkoren för detta på följande sätt:

”När den som står åtalad styrker att vederbörande personligen har påförts lagakraftvunnet skattetillägg för samma gärning, är brottmålsdomstolen skyldig att se till att kravet på proportionalitet iakttas endast om den utdömer en påföljd av samma art.”

- 18 Enligt Cour de cassation följer härav att proportionalitetsprincipen inte har åsidosatts när domstolarna dömer en tilltalad, som har påförts lagakraftvunnet skattetillägg, till villkorlig dom, eftersom personen inte har ålagts några böter (de ovannämnda domarna).
- 19 Tolkningsförbehållet kan nämligen endast avse sanktioner av samma art, eftersom genomförandet av detta förbehåll förutsätter, för den domstol som till sist avgör målet, att det går att göra en jämförelse mellan de maximala straffrättsliga påföljderna och de maximala skattetilläggen som personen riskerar för att fastställa det högsta belopp som utgör tak.

3. Klagandens ståndpunkt:

- 20 Klaganden kritiserar Cour d’appel för att dels ha åsidosatt artikel 50 i stadgan om de grundläggande rättigheterna genom att vägra att underlåta att tillämpa artikel 1741 i allmänna skattelagen, vars bestämmelser, såsom de har tolkats av Conseil constitutionnel, varken är klara eller precisa, dels inte ha förvissat sig om att den börda som följde av samtliga de sanktioner som han ålades inte var alltför tung med hänsyn till de oegentligheter som gjordes gällande.

4. Cour de cassations bedömning:

- 21 EU-domstolen har slagit fast att eftersom administrativa sanktioner som de nationella skattemyndigheterna tar ut och straffrättsliga förfaranden som inleds på grund av överträdelser på mervärdesskatteområdet syftar till en riktig uppbörd av mervärdesskatt och till att bekämpa undandragande av skatt, utgör de en tillämpning av artiklarna 2 och 273 i direktiv 2006/112 samt av artikel 325 FEUF, och således av unionsrätten, i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan, och de ska följaktligen iakttas den rättighet som garanteras i artikel 50 i stadgan (se dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105).
- 22 EU-domstolen har även slagit fast att en begränsning av principen *ne bis in idem*, vilken slås fast i artikel 50 i stadgan, kan vara motiverad på grundval av artikel 52.1 i stadgan (se dom av den 27 maj 2014, Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).
- 23 I dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, beslutade EU-domstolen följande:

”1) Artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna ska tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt

vilken straffrättsliga förfaranden får inledas mot en person för underlåtenhet att betala mervärdesskatt inom lagstadgade frister, trots att denna person för samma gärning redan ålagts en slutlig administrativ påföljd av straffrättslig karaktär i den mening som avses i nämnda artikel 50, förutsatt att lagstiftningen i fråga

- avser ett mål av allmänt samhällsintresse som kan motivera en sådan kumulering av förfaranden och påföljder, nämligen bekämpande av överträdelse på mervärdesskatteområdet, varvid förfarandena och påföljderna måste fylla kompletterande syften,
- innehåller bestämmelser som säkerställer en samordning som begränsar den ytterligare börda som en kumulering av förfaranden medför för de berörda personer till vad som är strikt nödvändigt, och
- föreskriver bestämmelser som säkerställer att de ålagda påföljdernas stränghet begränsas till vad som är strikt nödvändigt i förhållande till den berörda överträdelsens allvar.

2) Det ankommer på den nationella domstolen att, med hänsyn tagen till samtliga omständigheter i det nationella målet, säkerställa att den börda som konkret läggs på den berörda personen genom tillämpningen av den nationella lagstiftningen i fråga och genom den kumulering av förfaranden och påföljder som denna medger inte blir alltför tung i förhållande till överträdelsens allvar.”

- 24 Det är obestridligt att den aktuella lagstiftningen syftar särskilt till att bekämpa överträdelse på mervärdesskatteområdet för att säkerställa uppbörd av all den mervärdesskatt som ska betalas och svarar således mot ett mål av allmänt samhällsintresse, vilket kan motivera en kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär, vilka har kompletterande syften.
- 25 EU-domstolen anser, för det första, att en begränsning får göras i principen *ne bis in idem* endast om den är nödvändig och den måste för det syftet ”innehålla klara och exakta bestämmelser, så att den skattskyldige kan förutse vilka handlingar och underlåtenheter som kan bli föremål för en sådan kumulering av förfaranden och påföljder” (dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 49).
- 26 I den domen slog EU-domstolen fast att den italienska lagstiftningen ”på ett klart och exakt sätt precisera[r] under vilka omständigheter en underlåtenhet att betala mervärdesskatt kan medföra en kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär”. Den påpekade således att denna lagstiftning fastställer ”på vilka villkor underlåtenhet att betala mervärdesskatt inom de lagstadgade fristerna kan medföra en administrativ påföljd av straffrättslig karaktär ... [och] en sådan underlåtenhet [kan] också, om den avser en deklaration avseende ett högre mervärdesskattebelopp än 50 000 euro, leda till ett fängelsestraff på lägst sex månader och högst två år” (dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197 punkterna 50 och 51).

- 27 Enligt klaganden uppfyller inte den franska lagstiftningen kravet på klarhet och förutsebarhet vad gäller straffrättslig och skattemässig kumulering.
- 28 Det ska påpekas att de ovannämnda artiklarna 1741 och 1729 i allmänna skattelagen definierar med precision de handlingar eller underlåtenheter som kan leda till förfaranden och straffrättsliga påföljder och skattetillägg.
- 29 Med tillämpning av det tolkningsförbehåll som Conseil constitutionnel har gjort är vidare möjligheten att straffrättsligt döma en skattskyldig som redan har påförts skattetillägg begränsad till vissa fall som hör till de allvarligaste fallen av undanhållande av uppgifter eller underlåtenhet att lämna uppgifter i deklarationen i bedrägligt syfte. Överträdelsens allvar kan bero på storleken på de undandragna skattebeloppen, arten av ageranden av den tilltalade eller de omständigheter under vilka överträdelsen har begåtts.
- 30 Av praxis från Cour de cassation framgår dessutom faktiska omständigheter som gör det möjligt att precisera de närmare bestämmelserna för genomförandet av dessa kriterier. Nämnda domstol har även konstaterat att de försvårande omständigheter som föreskrivs i artikel 1741 i code général des impôts kan kvalificera kriteriet om överträdelsens allvar.
- 31 Villkoret att skatteundandragandet ska vara allvarligt beror dock inte enbart på storleken på de undandragna skattebeloppen, utan hänsyn kan även tas till andra omständigheter som avser arten av den berörda personens agerande och sammanhanget kring detta.
- 32 Under dessa omständigheter kan det inte göras gällande att den korrekta tillämpningen av unionsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel.
- 33 För det andra har EU-domstolen slagit fast att "[o]m påföljder av straffrättslig karaktär kumuleras måste det också finnas bestämmelser som säkerställer att strängheten i de samlade påföljderna motsvarar den berörda överträdelsens allvar. Det kravet följer inte bara av artikel 52.1 i stadgan, utan också av proportionalitetsprincipen, som slås fast i artikel 49.3 i stadgan. De bestämmelserna måste föreskriva en skyldighet för de behöriga myndigheterna att, för det fall en andra påföljd åläggs, se till att strängheten i de samlade påföljderna inte överstiger vad den konstaterade överträdelsens allvar motiverar" (dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 55).
- 34 I en annan dom som meddelades samma dag slog EU-domstolen däremot fast att den italienska lagstiftningen om otillbörlig marknadspåverkan inte garanterar att den samlade inverkan av samtliga påföljder inte går utöver vad som är absolut nödvändigt i förhållande till hur allvarlig den aktuella överträdelsen är (dom av den 20 mars 2018, Garlsson Real Estate m.fl., C-537/16, EU:C:2018:193). EU-domstolen påpekade således att denna lagstiftning endast föreskriver att när det för samma gärning utdöms böter och en administrativ sanktionsavgift av straffrättslig karaktär ska indrivningen av det förstnämnda beloppet endast omfatta

den överskjutande delen i förhållande till det sistnämnda beloppet, och att denna lagstiftning endast avser kumulering av böter och inte kumulering av en administrativ sanktionsavgift av straffrättslig karaktär och ett fängelsestraff (punkt 60).

- 35 Klaganden kritiserar Cour d'appel för att inte ha förvissat sig om att den börda som följde av samtliga de sanktioner som han ålades inte var alltför tung med hänsyn till den aktuella överträdelsen, vilket förutsätter att man på förhand ställer sig frågan huruvida den franska lagstiftningen hypotetiskt uppfyller kravet på proportionalitet vid kumulering av straffrättsliga påföljder och skattetillägg.
- 36 Det ska påpekas att den franska lagstiftningen, med tillämpning av det tolkningsförbehåll som Conseil constitutionnel har gjort, begränsar de straffrättsliga förfarandena till mer allvarliga överträdelser, för vilka den nationella lagstiftaren, förutom bötesstraff, särskilt har föreskrivit fängelsestraff.
- 37 Med tillämpning av ett annat tolkningsförbehåll som Conseil constitutionnel har gjort, är dessutom möjligheten att kumulera sanktioner begränsad av att sanktionerna inte får vara strängare än den strängaste sanktion som föreskrivs för överträdelserna. Denna regel avser dock endast sanktioner av samma art, nämligen ekonomiska sanktionsavgifter.
- 38 Under dessa omständigheter kan det inte anses att den korrekta tillämpningen av unionsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel.

5. Tolkningsfrågorna:

- 39 Följande frågor ska hänskjutas till EU-domstolen:

1) Uppfyller sådana nationella bestämmelser som de ovan beskrivna kravet på klarhet och förutsebarhet vad gäller de omständigheter under vilka undanhållande av uppgifter i deklarationen avseende mervärdesskatt kan leda till en kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär?

2) Uppfyller sådana nationella bestämmelser som de ovan beskrivna kravet att kumuleringen av sådana påföljder ska vara nödvändig och proportionerlig?