

Sag C-733/23**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

1. december 2023

Forelæggende ret:

Administrativen sad Burgas (Bulgarien)

Afgørelse af:

21. november 2023

Kassationsappellant:

»Beach and bar management« EOOD

Kassationsindstævnt:

Nachalnik na otdel »Operativni deynosti« Burgas

Hovedsagens genstand

Kassationsappelsag vedrørende en kassationsappel iværksat af »Beach and bar management« til prøvelse af afgørelse truffet af Rayonen sad Burgas (kredsdomstolen i Burgas) om stadfæstelse af den af sagsøgte truffne bødeafgørelse, hvorved kassationsappellanten blev pålagt en bøde for en overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen.

Foreneligheden mellem kumuleringen af administrative tvangsforanstaltninger og finansielle sanktioner, som blev fastsat over for den samme person for én og samme overtrædelse i forskellige sager, og artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (chartret).

Foreneligheden mellem en administrativ sanktion i form af en »bøde« med en høj nedre grænse, idet retten ikke har nogen procesretlig mulighed for at fastsætte et beløb under den nedre grænse eller en mildere sanktion, og chartrets artikel 49, stk. 3.

Foreneligheden mellem anordningen af en samlet administrativ tvangsforanstaltning for flere overtrædelser og lovligheden af den foreløbige fuldbyrdelse heraf, før den er blevet endelig, uden at der for retten eller for lovovertræderen selv er fastsat en procesretlig mulighed for at efterprøve dens forholdsmæssighed i forhold til alvoren af hver enkelt administrativ overtrædelse, og chartrets artikel 47, stk. 1, og artikel 49, stk. 3.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Anmodningen om præjudiciel afgørelse indgives i medfør af artikel 267, stk. 1, litra b), TEUF.

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Skal artikel 325 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder fortolkes således, at disse bestemmelser tillader nationale retsfor skrifter, hvorefter der kan fastsættes en samlet foranstaltning (»forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det«) for flere tilsidesættelser af skatte- og afgiftsforpligtelser, når foranstaltningen udelukkende har til formål at begrænse de negative virkninger, herunder omfanget af skaderne på Den Europæiske Unions finansielle interesser, men ikke at straffe lovovertræderen, uden at denne foranstaltning begrænser muligheden for at gennemføre en selvstændig sag af repressiv karakter mod sidstnævnte for hver af disse tilsidesættelser af skatte- og afgiftsforpligtelser med henblik på at træffe en foranstaltning over for den skatte- og afgiftsforpligtige person i form af en finansiel sanktion, idet den nationale ret er forpligtet til i hvert enkelt tilfælde at efterprøve og fastslå, hvilket af de to formål med den tidligere anordnede samlede administrative tvangsforanstaltning (»forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det«) der forfølges – et formål om forebyggelse og begrænsning eller et repressivt formål?
- 2) Skal artikel 325 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og artikel 49, stk. 3, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en sanktionsbestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, som uanset lovovertrædelsernes art og alvor fastlægger en betydelig nedre grænse for sanktionen i form af en finansiel sanktion uden at fastsætte en mulighed for, at der pålægges en mindre sanktion end den lovfaste nedre grænse, eller at straffen erstattes med en mildere straf?

- 3) Skal artikel 325 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og artikel 49, stk. 3, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for nationale retsfor skrifter, hvorefter der pålægges en samlet foranstaltning (»forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det«) for flere tilsidesættelser af skatte- og afgiftsforpligtelser, og denne foranstaltning kan fuldbyrdes foreløbigt – før den bliver endelig – uden at retten og lovovertræderen selv gives mulighed for at prøve forholdsmæssigheden i forhold til alvoren af hver enkelt administrativ overtrædelse?

EU-retlige forskrifter og retspraksis

Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, artikel 325, stk. 1 og 2

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«), artikel 273

Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«), artikel 47, stk. 1, artikel 49, stk. 3, og artikel 50

Domstolens dom af 4. maj 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371

Nationale forskrifter

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«)

NAREDBA № N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (bekendtgørelse nr. N-18 af 13.12.2006 om registrering og bogføring af salg i forretningslokaler ved hjælp af skatte- og afgiftsmæssige bogføringsapparater, kravene til driftssoftwaren samt kravene til personer, som driver salg gennem onlinebutikker, herefter »bekendtgørelse nr. N-18«)

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (lov om administrative overtrædelser og sanktioner)

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatte- og socialsikringsproces)

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Kassationsappellanten er en juridisk person, der driver et forretningslokale, nærmere bestemt en bar med en restaurant.
- 2 Den 4. august 2022 gennemførte inspektører for indtægter ved glavna direksia »Fiskalen kontrol« (generaldirektoratet »skatte- og afgiftskontrol«) kl. 15.15 en kontrol i kassationsappellantens forretningslokale. Der blev ført en protokol over den gennemførte kontrol, hvor det blev konstateret, at der i forretningslokalet befandt sig to kortlæsere og 85 bilag fra kortlæserne vedrørende modtagne betalinger med debet- og kreditkort i perioden fra den 25. juni 2022 til den 26. juli 2022 til et beløb på i alt 2 978 BGN. Angående disse 85 betalingstransaktioner blev det konstateret, at der ikke var blevet udstedt skatte- og afgiftsmæssige kassebilag med de skatte- og afgiftsmæssige bogføringsapparater.
- 3 Forvaltningsmyndigheden lagde til grund, at der som følge af de konstaterede mangler i perioden fra den 25. juni 2022 til den 26. juli 2022, som gav sig udslag i manglende udstedelse af kassebilag for 85 salg, var begået 85 overtrædelser af momslovens artikel 118, stk. 1, sammenholdt med artikel 25, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelse nr. N-18. Denne bestemmelse pålægger alle erhvervsdrivende en forpligtelse til at registrere og bogføre alle salg, der gennemføres i et forretningslokale, ved udstedelse af et skatte- og afgiftsmæssigt kassebilag med et skatte- og afgiftsmæssigt bogføringsapparat.
- 4 Forvaltningsmyndigheden udstedte den 12. august 2022 en anordning, hvorved den traf den administrative tvangsforanstaltning »forsegling af et forretningslokale« for en periode på 14 dage og et »forbud mod at betrede det« af samme varighed. I anordningen af den administrative tvangsforanstaltning tillod forvaltningsmyndigheden ved en særskilt kendelse den foreløbige fuldbyrdelse heraf.
- 5 Anordningen af den administrative tvangsforanstaltning (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna myarka) af 12. august 2022 og den i anordningen indeholdte kendelse, hvorved forvaltningsmyndigheden tillod den foreløbige fuldbyrdelse heraf, blev anfægtet ved Administrativen sad Burgas (forvaltningsdomstolen i Burgas) i to separate sager, hvor sagsøgerne ikke fik medhold.
- 6 Retsafgørelserne i de to nævnte tvister er endelige på tidspunktet for retsforhandlingerne i hovedsagen, og sanktionen »forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betrede det« for en periode på 14 dage er blevet fuldbyrdet.
- 7 På grundlag af de 85 afgørelser om konstatering af en administrativ overtrædelse udstedte bødemyndigheden 85 bødef afgørelser, herunder den omtvistede afgørelse, idet den anså de faktiske omstændigheder for at være bevist. For hver af de 85 overtrædelser blev »Beach and bar management« pålagt en bøde svarende til det i

sanktionsbestemmelsen fastsatte minimumsbeløb på 500,00 BGN. Den samlede sanktion for alle 85 overtrædelser udgør således 42 500,00 BGN. Det samlede momsbeløb, der ikke blev registreret som følge af den manglende udstedelse af kassebilag for alle de 85 betalingstransaktioner, der var blevet gennemført med kortlæserne, udgør 268,02 BGN.

- 8 Alle 85 bødef afgørelser blev anfægtet ved Rayonen sad Burgas (kredsdomstolen i Burgas). Der blev indledt 85 sager, hvor Rayonen sad Burgas (kredsdomstolen i Burgas) stadfæstede hver enkelt af de anfægtede bødef afgørelser. Der er nu iværksat appel ved Administrativen sad Burgas (forvaltningsdomstolen i Burgas) til prøvelse af alle 85 domme afsagt af Rayonen sad Burgas (kredsdomstolen i Burgas), idet sagerne ikke er afsluttede, men udsættes med henblik på indgivelse af en anmodning om præjudiciel afgørelse.
- 9 I den konkrete tvist (idet det samme gælder alle de 84 øvrige sager) anså retten i første instans de faktiske omstændigheder for at være bevist og lagde til grund, at den administrative retshåndhævende myndighed havde anvendt lovgivningen korrekt, da den lagde til grund, at selskabet havde begået overtrædelser. Retten fastslog, at den pålagte sanktion var blevet fastsat på det lovfastsatte minimumsniveau, og stadfæstede bødef afgørelsen i det hele. Afgørelsen blev afsagt før Domstolens dom af 4. maj 2023 i sag C-97/21. Retten tog i begrundelsen for sin afgørelse ikke i betragtning, at den administrative tvangsforanstaltning »forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betrede det« for en periode på 14 dage, som blev pålagt for alle 85 overtrædelser, blev fuldbyrdet ved anordningen af 12. august 2022 og kendelsen om foreløbig fuldbyrdelse heraf, og tog heller ikke hensyn til retsvirkningen af denne fuldbyrdede tvangsforanstaltning for den verserende sag i anden instans, som vedrører prøvningen af den pålagte bøde på 500,00 BGN.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 10 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«) fastsætter regler for opkrævning af moms på enhver afgiftspligtig levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag. For det tilfælde, at den afgiftspligtige person ikke opfylder de forpligtelser, der følger af momsloven, fastsætter loven to typer foranstaltninger. For det første anvendelse af administrative tvangsforanstaltninger og for det andet administrative sanktioner (i den foreliggende sag en bøde). I henhold til Domstolens dom i sag C-97/21 anses administrative tvangsforanstaltninger for at være foranstaltninger af repressiv karakter (som i denne fremstilling betegnes som en »uægte sanktion«).
- 11 Der gælder forskellige processuelle regler for anordning, anfægtelse og fuldbyrdelse af disse to typer foranstaltninger. De foranstaltninger, der hænger sammen med en anordning af en finansiel sanktion, følger strafferettens logik og regler. En anordning af en såkaldt uægte sanktion følger reglerne i forvaltningsretten og (såfremt der er subsidiaritet) civilretten.

- 12 Den forelæggende ret er bekendt med og tager hensyn til de retlige konklusioner, som Den Europæiske Unions Domstol drog i dom af 4. maj 2023 i sag C-97/21, navnlig i præmis 49 og 63.
- 13 Den foreliggende sag skal afgøres på de samme retlige grundlag, men adskiller sig med hensyn til de faktiske omstændigheder fra den ovennævnte sag på en sådan måde, at den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt de to sager skal behandles ens med hensyn til anvendelsen af EU-retten på den måde, der er fastlagt ved dom af 4. maj 2023 i sag C-97/21.
- 14 Hvad angår de faktiske omstændigheder består den væsentligste forskel i, at sagsøgeren i den sag, hvor dom af 4. maj 2023 i sag C-97/21 blev afsagt, havde anfægtet en anordning af to foranstaltninger (som Domstolen anså for at være sanktioner) for en enkelt overtrædelse: 1. en uægte sanktion – den administrative tvangsforanstaltning »forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det« – og 2. en finansiell sanktion.
- 15 Ud over et sådant tilfælde kan den uægte sanktion, der består i den administrative tvangsforanstaltning »forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det«, også anordnes for mere end én overtrædelse, dvs. for flere lignende overtrædelser, der er begået af én og samme person.
- 16 Den foreliggende sag adskiller sig fra den sag, som Domstolen afgjorde tidligere, ved, at der efter kontrollen, som omfattede en hel afgiftsperiode på en måned, ikke kun blev konstateret én, men 85 separate overtrædelser. I dette tilfælde blev den uægte sanktion, altså den administrative tvangsforanstaltning »forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det«, anordnet samlet for alle de overtrædelser, der blev konstateret ved kontrollen.
- 17 I den foreliggende sag er den ret, for hvilken sagen verserer, af den opfattelse, at den administrative tvangsforanstaltning »forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det« ikke er af repressiv karakter, men derimod begrænsende karakter og tager sigte på at begrænse omfanget af skaderne på Unionens finansielle interesser ved en midlertidig indstilling af en erhvervsaktivitet, der som følge af de overtrædelser, der blev konstateret af kontrollanterne, over længere tid skader systemet for beregning af moms.
- 18 Denne opfattelse er først og fremmest baseret på artikel 22 i lov om administrative overtrædelser og sanktioner, hvorefter virkningen af administrative tvangsforanstaltninger dels er afskrækkende og begrænsende og forhindrer de negative følger af begåede administrative overtrædelser, men på den anden side også kan have repressiv karakter, således som Domstolen fastslog i dommen i sag C-97/21.
- 19 I den foreliggende sag blev 85 salg, som blev gennemført inden for en måned, ikke registreret med det skatte- og afgiftsmæssige bogføringsapparat. I henhold til national ret udgør hver undladelse en særskilt overtrædelse. Der blev fastsat en uægte samlet sanktion for alle de konstaterede overtrædelser, nemlig den

administrative tvangsforanstaltning »forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det« for en periode på 14 dage, uden at hver af de 85 overtrædelser, herunder deres alvor og forhold til den tilsvarende andel af den uægte samlede sanktion i form af den administrative tvangsforanstaltning, blev prøvet særskilt. Dette betyder, at en individuel vurdering af andelen af sanktionsbeløbet i forhold til hver enkelt overtrædelses alvor ikke er foreskrevet ved lov og heller ikke blev foretaget under denne procedure, som allerede er afsluttet.

- 20 Selve den uægte sanktion, altså den administrative tvangsforanstaltning, blev fuldbyrdet. Derfor synes det ud fra en formel betragtning og under hensyntagen til Domstolens konklusioner i sag C-97/21 velbegrunder at lægge til grund, at lovovertræderen allerede er blevet straffet for den samme overtrædelse, og at retten i mangel af en lovfastsat mekanisme for koordinering af den allerede anordnede uægte sanktion og den i hovedsagen omtvistede bøde ikke sanktioneres på ny. En sådan løsning af problemet vil ifølge den forelæggende ret i den foreliggende sag, som vedrører anordningen af en administrativ tvangsforanstaltning for i alt 85 separate overtrædelser, udgøre en tilsidesættelse af artikel 325 TEUF og momsdirektivets artikel 273, eftersom den sanktion, der er pålagt for hver enkelt overtrædelse, ikke er individualiseret, og dette begrænser muligheden for at efterprøve, om den er lovlig, begrundet og passende. Herved bliver det også umuligt at prøve, om de således anordnede foranstaltninger i overensstemmelse med artikel 325 er afskrækkende og yder en effektiv beskyttelse for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig som omhandlet i momsdirektivets artikel 273.
- 21 Ifølge den forelæggende ret er en uægte sanktion, altså den administrative tvangsforanstaltning, ikke egnet til at opfylde disse principielle formål, eftersom den er tosidet og ikke primært har repressiv karakter, men derimod er begrænsende og kun i visse tilfælde også har repressive funktioner.
- 22 Som begrundelse for sin opfattelse ønsker den forelæggende ret i procesretlig henseende at redegøre for mekanismen for og omfanget af den prøvning, der i henhold til national ret skal foretages vedrørende en anordning, hvorved en uægte sanktion, altså en administrativ tvangsforanstaltning, er blevet pålagt.
- 23 I modsætning til proceduren for anfægtelse af en ægte sanktion, som fuldt ud henhører under strafferettens regler, hvor gerningssubjektet og gerningsobjektet, de subjektive og de objektive aspekter af gerningen samt lovligheden af straffens art og omfang skal bevises, omfatter den retlige efterprøvning i tilfælde af anfægtelse af en uægte sanktion, altså en administrativ tvangsforanstaltning, følgende elementer: Blev anordningen af en administrativ tvangsforanstaltning udstedt af en kompetent myndighed? Blev den udstedt i den ved lov fastsatte retlige form? Blev proceduren for dens udstedelse overholdt på en måde, der ikke begrænser sagsøgerens muligheder for at fremsætte alle sine argumenter og indsamle alle de efter vedkommendes mening relevante beviser, uden at vedkommendes ret til et forsvar blev begrænset? Er de faktuelle grunde til

udstedelsen af den anfægtede anordning faktisk opfyldt og svarer de til de heri anførte retlige grunde til at udstede anordningen? Er den anordnede administrative tvangsforanstaltning forholdsmæssig, og er dens størrelse begrundet? Elementer af overtrædelsens objektive og subjektive aspekter vurderes ikke.

- 24 Som supplement bemærkes det, at retten ved prøvningen af den anordnede uægte sanktion, altså en administrativ tvangsforanstaltning, ikke har mulighed for at forkorte eller forlænge den periode, for hvilken den blev anordnet. Såfremt retten anser foranstaltningen for at være uforholdsmæssig, har den kun mulighed for at ophæve foranstaltningen i det hele, men kan ikke tilpasse/individualisere den i forhold til alvoren af overtrædelsen/overtrædelserne.
- 25 Herefter er det væsentligt at bemærke, at selv hvis retten finder, at den anordnede foranstaltning i sig selv er begrundet og forholdsmæssig, er det muligt at erklære anordningen ugyldig, f.eks. med den begrundelse, at de formelle betingelser for dens udstedelse ikke var opfyldt, selv om lovovertræderen og overtrædelsen er blevet fastslået.
- 26 På denne baggrund er den forelæggende ret bekymret for, om en sådan annullation af den anordnede administrative tvangsforanstaltning kan vurderes at være en frikendelse som omhandlet i chartrets artikel 50, hvilket ville forhindre gennemførelsen af en anden sanktionsprocedure i mangel af en mekanisme for koordinering af en uægte sanktion, en administrativ tvangsforanstaltning og de i lovgivningen fastsatte finansielle sanktioner, eftersom straffesagen ikke er gennemført forskriftsmæssigt og under overholdelse af alle garantier og standarder.
- 27 For det andet er retten også i tvivl om, hvorvidt anordningen af denne uægte samlede sanktion, altså en administrativ tvangsforanstaltning, for en lang række tilsidesættelser af budgetdisciplinen på den ovenfor anførte måde uden anvendelse af en individuel tilgang for hver af de begåede 85 overtrædelser kan anses for at udgøre en første domfældelse som omhandlet i chartrets artikel 50, når straffen for hver enkelt overtrædelse ikke er blevet forskriftsmæssigt individuelt behandlet, og nogle af standarderne for beskyttelse af gerningsmanden i straffesager ikke er blevet overholdt, f.eks. på grund af muligheden for foreløbig fuldbyrdelse af den administrative tvangsforanstaltning, som direkte tilsidesætter uskyldsformodningen som fastsat i chartrets artikel 48, stk. 1.
- 28 I den sag, der ligger til grund for den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse, skal der foretages en bedømmelse af lovligheden af den procedure, der førte til, at lovovertræderen blev pålagt en finansiell sanktion. Eftersom denne procedure gik langsommere end den administrative procedure for anordning af en uægte sanktion, altså den administrative tvangsforanstaltning, er den ud fra en kronologisk betragtning den anden sag mod den erhvervsdrivende. Derfor skal den forelæggende ret prøve, om den første uægte sanktion, altså den administrative tvangsforanstaltning »forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det i en periode på 14 dage« udgør en »domfældelse« i chartrets

forstand, dvs. om der blev gennemført en straffesag i bred forstand, om der blev anordnet en foranstaltning af strafferetlig karakter, og om den i faktuel henseende blev anordnet for den samme handling. Denne prøvning svarer henset til sin art til gennemførelsen af en »Engel«-test, en algoritme, som blev fastlagt af Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol i sagen Engel m.fl. mod Nederlandene og yderligere præciseret i Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis, og som er blevet overtaget i det hele og videreudviklet i Domstolens domme (Bonda, C-489/10, præmis 37, og Hans Åkerberg Fransson, C-617/10 mv.).

- 29 I forbindelse med gennemførelsen af den nævnte test er den forelæggende ret for det første i tvivl om, hvorvidt der i den første sag (hvor den uægte sanktion, altså en administrativ tvangsforanstaltning, blev anordnet) blev gennemført en procedure, som henset til sin karakter udgør en straffesag i bred forstand, eftersom denne foranstaltning blev anordnet samlet for alle de 85 konstaterede overtrædelser. Denne sidstnævnte foranstaltning har ikke individuel karakter, dvs. at den ikke anordnes for en bestemt overtrædelse blandt disse 85 (som f.eks. i det tilfælde, der blev behandlet af Domstolen i sag C-97/21), og udgør i retlig henseende ikke en kumulering af 85 separate uægte sanktioner i form af administrative tvangsforanstaltninger. Såfremt denne uægte sanktion, altså en administrativ tvangsforanstaltning, anses for at være en sanktion som omhandlet i sag C-97/21, er den ikke blevet gjort til genstand for individuel behandling i forhold til hver enkelt overtrædelse. Dette medfører umiddelbart en tilsidesættelse af det i chartrets artikel 49, stk. 3, fastsatte proportionalitetsprincip, hvorefter straffens omfang skal stå i rimeligt forhold til overtrædelsen – en omstændighed, som hverken den forelæggende ret eller lovovertræderen selv kan vurdere med hensyn til den omtvistede uægte sanktion, altså en administrativ tvangsforanstaltning, som blev anordnet for i alt 85 overtrædelser.
- 30 National ret fastsætter faktisk slet ingen procesretlig mulighed for kumulering af administrative sanktioner. Derimod pålægges der i henhold til artikel 18 i lov om administrative overtrædelser og sanktioner en særskilt sanktion for hver overtrædelse.
- 31 Endelig er denne uægte sanktion, altså en administrativ tvangsforanstaltning, ikke opført i en bestemt fortegnelse over pålagte straffe, og den tages heller ikke i betragtning ved bedømmelsen af en lovovertrædelses gentagne eller systematiske karakter, således som det er tilfældet for straffe for straffelovsovertrædelser eller finansielle sanktioner, der pålægges i administrative straffesager som i hovedsagen.
- 32 Samlet set kan alle de beskrevne omstændigheder i den foreliggende sag give indtryk af, at i et tilfælde som i hovedsagen, hvor en administrativ tvangsforanstaltning blev anordnet for i alt 85 overtrædelser, uden at omfanget af den foranstaltning, der blev anordnet for hver enkelt overtrædelse, blev gjort til genstand for individuel behandling, er den administrative tvangsforanstaltnings sikringsfunktion, som begrænser størrelsen af den ikke-registrerede og ikke-beregnete moms til de oprindelige konstateringer, ikke blot mere tungtvejende

end foranstaltningens repressive karakter, idet den i praksis udgør den eneste form for administrativ tvangsforanstaltning i den konkrete hovedsag og udelukkende har til formål at begrænse omfanget af skaderne på Unionens finansielle interesser.

- 33 Ifølge den forelæggende ret bør de nationale retter i et sådant tilfælde være kompetente og udøve denne kompetence for at bedømme, hvilket udtryk for foranstaltningens tosidede karakter der blev anvendt i hvert enkelt tilfælde. Denne procesretlige mulighed stemmer fuldstændig overens med de anvisninger, som Domstolen gav de nationale retter i dommen i Hans Åkerberg Fransson-sagen, C-617/10.
- 34 Retten rejser ikke tvivl om betragtningerne i dommen i sag C-97/21 angående strengheden af den uægte sanktion, altså den administrative tvangsforanstaltning, i forhold til den overtrædelse, for hvilken den blev pålagt i den hovedsag, der lå til grund for dom af 4. maj 2023 i sag C-97/21. Når denne foranstaltning vedrører 85 separate overtrædelser i forbindelse med omgåelse med hensyn til registrering af salg og opkrævning af moms, dvs. vedrører en vedvarende og varig adfærd, som ifølge embedsmændenes konstateringer varede i mindst en måned, forekommer denne foranstaltning imidlertid ifølge den forelæggende ret ikke at være overdrevet streng og uforholdsmæssig i en sådan grad, at den kan sidestilles med en foranstaltning af repressiv karakter, idet den derimod som anført ovenfor tager sigte på at begrænse omfanget af den samlede skade, som de talrige konstaterede administrative overtrædelser har påført Den Europæiske Unions budget.
- 35 Såfremt Domstolen anerkender det ovenfor anførte synspunkt og deler den forelæggende rets opfattelse, hvorefter den uægte sanktion i form af en administrativ tvangsforanstaltning, som blev anordnet for alle 85 administrative overtrædelser, idet alvoren af hver enkelt overtrædelse og omfanget af den administrative tvangsforanstaltning ikke blev individuelt behandlet for hver enkelt overtrædelse, ikke udgør en »domfældelse« i bred forstand, må det under hensyntagen til princippet *ne bis in idem* lægges til grund, at der i procesretlig henseende ikke er noget til hinder for, at den forelæggende ret behandler den anden administrative straffesag, der verserer for den, og pålægger en finansiell sanktion, såfremt den måtte fastslå, at selskabet har begået den omtvistede overtrædelse.
- 36 I denne forbindelse ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 325 TEUF, momsdirektivets artikel 273 og chartrets artikel 50 skal fortolkes således, at disse bestemmelser tillader nationale retsfor skrifter, hvorefter der kan fastsættes en samlet foranstaltning (»forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det«) for flere tilsidesættelser af skatte- og afgiftsforpligtelser, når foranstaltningen udelukkende har til formål at begrænse de negative virkninger, herunder omfanget af skaderne på Den Europæiske Unions finansielle interesser, men ikke at straffe lovovertræderen, uden at denne foranstaltning begrænser muligheden for at gennemføre en selvstændig sag af repressiv karakter mod den samme lovovertræder for hver af disse overtrædelser med henblik på at træffe en

foranstaltning over for den skatte- og afgiftspligtige person i form af en »finansiel sanktion«, idet den nationale ret er forpligtet til i hvert enkelt tilfælde at efterprøve og fastslå, hvilket af de to formål med den tidligere anordnede samlede administrative tvangsforanstaltning (»forsegling af et forretningslokale og forbud mod at betræde det«) der forfølges – et formål om forebyggelse og begrænsning eller et repressivt formål.

- 37 Såfremt Domstolen besvarer dette spørgsmål bekræftende i et tilfælde som i hovedsagen, skal retten prøve realiteten i den forvaltningsretlige tvist. I dette tilfælde skal den forelæggende ret prøve lovligheden af den sanktion, der er pålagt af den administrative retshåndhævende myndighed (såfremt retten måtte fastslå, at overtrædelsen blev begået).
- 38 Allerede i præmisserne til dom af 4. maj 2023 i sag C-97/21 bemærkes det, at den finansielle sanktion, der er fastsat for den omhandlede overtrædelse, er for streng – dommens præmis 48. For så vidt som det i den foreliggende sag drejer sig om, at et salg på 30,00 BGN ikke blev registreret, således at der ikke blev opkrævet moms på 9% af salgsværdien, dvs. på 2,70 BGN, har det ved lov fastsatte minimumsbeløb for den finansielle sanktion ifølge den forelæggende ret betydning. Dette beløb udgør for juridiske personer 500,00 BGN.
- 39 På den ene side bemærkes det, at der er tale om opfyldelse af gerningsindholdet i en overtrædelse, uden at der nødvendigvis er indtrådt en skade, i form af en undladelse, nærmere bestemt »manglende udstedelse af et kassebilag«, som ikke er knyttet til omfanget af skaderne på Den Europæiske Unions finansielle interesser. På den anden side er netop omfanget af den ikke-beregne og ikke-betalte moms et af de væsentlige aspekter, der skal tages i betragtning ved vurderingen af straffens strengthed, eftersom det har afgørende betydning for beløbet for den undtagne og ikke-opkrævede moms i overensstemmelse med forpligtelsen i henhold til artikel 325 TEUF og momsdirektivets artikel 273, som på statsligt niveau tillader anvendelse af alle midler med henblik på opkrævning af momsen og begrænsning af de skadelige virkninger af enhver ulovlig aktivitet, der berører Unionens finansielle interesser.
- 40 Som supplement til ovenstående betragtninger henvises til artikel 18 i lov om administrative overtrædelser og sanktioner, som forpligter den administrative retshåndhævende myndighed til at pålægge en særskilt straf, som skal afsones separat. Dette betyder, at loven ikke tager hensyn til den samlede virkning af en række sanktioner, som en lovovertræder kan pålægges. I denne forstand er der ikke fastsat et retligt begreb om »kumulering« af straffe, således som det er tilfældet i straffesager.
- 41 I forbindelse med betragtningerne i forrige præmis forekommer det i lyset af chartrets artikel 49, stk. 3, den forelæggende ret uforholdsmæssigt, at et sådant retligt begreb om kumulering af straffe er fastsat i strafferetten, som sanktionerer alvorligere lovovertrædelser, altså straffelovsovertrædelser, men ikke mindre alvorlige overtrædelser, som behandles efter den procedure, der er fastsat i lov om

administrative overtrædelser og sanktioner som i den foreliggende sag. Dette indebærer en risiko for, at der pålægges en straf, hvis art og omfang er uforholdsmæssige, og som fastsættes på grundlag af omfanget af skaderne på Unionens finansielle interesser uden mulighed for at foretage en fuldstændig og realistisk bedømmelse af straffens strengthed i forhold til den konkrete overtrædelse. Dette udgør også en tilsidesættelse af chartrets artikel 47, stk. 1, eftersom lovovertræderen ikke har adgang til effektive retsmidler, hvormed vedkommende kan opnå en passende straf for den kumulerede negative virkning af alle 85 administrative overtrædelser.

- 42 Det forhold, at det i forrige præmis nævnte retlige begreb ikke er fastsat som en mulighed for individuel behandling af finansielle sanktioner i administrative straffesager, forekommer endnu mere uhensigtsmæssigt på baggrund af, at de processuelle bestemmelser i lov om administrative overtrædelser og sanktioner ikke giver den ret, der behandler sagen, mulighed for at fastsætte en finansiell sanktion, der er mindre end det lovfastede minimumsbeløb, mens dette minimumsbeløb samtidig har en ikke ubetydelig værdi. I det konkrete tilfælde kan disse omstændigheder medføre, at der i alt pålægges 85 finansielle sanktioner, hver til et beløb på 500,00 BGN, med et samlet sanktionsbeløb på 42 500,00 BGN, idet dette beløb uden tvivl snarere bidrager til, at lovovertræderen bliver insolvent, end det har en afskrækkende og forbedrende indflydelse på vedkommende.
- 43 Ifølge den forelæggende ret forekommer den fastsatte sanktion på 500,00 BGN ved en sammenlignende analyse uforholdsmæssigt streng i forhold til den unddragne moms, der som anført ovenfor udgør 2,70 BGN. Det førnævnte samlede omfang af sanktionen for alle 85 overtrædelser i forhold til det samlede beløb for den ikke-registrerede moms for alle 85 overtrædelser, der udgør 268,02 BGN, forekommer også uforholdsmæssigt stort.
- 44 På den anden side ville det heller ikke bidrage til at opnå de virkninger og opfylde de opgaver, som medlemsstaterne er pålagt ved artikel 325 TEUF og momsdirektivets artikel 273, hvis det helt undlades at pålægge repressive sanktioner af nogen art og størrelse på grund af det begrænsede omfang af hver enkelt overtrædelse, navnlig da der i den foreliggende sag er tale om en vedvarende og varig ulovlig aktivitet, som det er bevist har fundet sted dagligt i mindst en måned.
- 45 Af de anførte grunde er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt en lovgivning som den nationale lovgivning, der fastsætter en betydelig nedre grænse for sanktioner for overtrædelser, hvis negative virkninger for Unionens finansielle interesser er 100 gange lavere end den fastsatte sanktion, uden at den giver mulighed for at pålægge en sanktion under det ved lov fastsatte minimumsbeløb eller en samlet sanktion med en øvre grænse for sanktionens art og størrelse for alle overtrædelser, der blev begået af den erhvervsdrivende, før vedkommende første gang blev domfældt ved en endelig administrativ retsakt eller en endelig

dom, udgør en tilsidesættelse af proportionalitetsprincippet som fastsat i chartrets artikel 49, stk. 3.

- 46 Såfremt Domstolen måtte være af den modsatte opfattelse, altså at den administrative tvangsforanstaltning, der blev anordnet for alle 85 overtrædelser, udgør en »domfældelse« i bred forstand, dvs. såfremt denne administrative tvangsforanstaltning anses for at være en sanktion som omhandlet i dommen i sag C-97/21, og der ikke sker en individuel behandling af hver enkelt overtrædelse, er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt dette er i direkte modstrid med princippet om straffens proportionalitet, som er knæsat i chartrets artikel 49, stk. 3, og hvorefter straffens omfang skal stå i rimeligt forhold til overtrædelsen – en omstændighed, som hverken den forelæggende ret eller lovovertræderen selv kan vurdere i forbindelse med en uægte sanktion, altså en administrativ tvangsforanstaltning, der er anordnet for i alt 85 overtrædelser. På baggrund af det forhold, at der ikke foreligger en forsvarsmekanisme i forbindelse med hver enkelt af de overtrædelser, for hvilke denne uægte sanktion i form af den administrative tvangsforanstaltning er fastsat, konkluderer den forelæggende ret, at også chartrets artikel 47, stk.1, er blevet tilsidesat, eftersom de fastsatte procedurer ikke sikrer sagsøgerens ret til effektive retsmidler og en retfærdig rettergang.

ARBEJDSDOKUMENT