

Sag C-570/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

28. oktober 2020

Forelæggende ret:

Cour de cassation (Frankrig)

Afgørelse af:

21. oktober 2020

Appellant i kassations sagen:

BV

Indstævnte i kassations sagen:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

1. Tvistens baggrund og de faktiske omstændigheder:

- 1 BV udøvede virksomhed som revisor indtil den 14. juni 2011. Efter kontroller i 2009, 2010 og 2011 indgav skattemyndigheden den 10. marts 2014 anmeldelse om regnskabsmæssige uregelmæssigheder og svig med hensyn til indkomstskat og moms, som bl.a. bestod i, at indgåede indtægter for et unddraget momsbeløb på 82 507 EUR var blevet hemmeligholdt.
- 2 Ved dom af 23. juni 2017 idømte tribunal correctionnel d'Annecy (retten i første instans i straffesager i Annecy, Frankrig) BV 12 måneders fængsel, bl.a. for svigagtigt at have unddraget transaktioner ved fastsættelsen og den fulde eller delvise indbetaling af moms i perioden fra den 1. januar 2010 til den 14. juni 2011.
- 3 BV nedlagde påstand om frifindelse ved cour d'appel de Chambéry (appeldomstolen i Chambéry, Frankrig) med den begrundelse, at hans domfældelse er i strid med princippet ne bis in idem, der er sikret ved artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder. Han anførte, at han allerede personligt havde været genstand for en efteropkrævning af skat, som

gav anledning til skattebøder på 40% af momsunddragelsen, for de samme forhold. Ifølge BV er den generelle strengthed af retshåndhævelsessystemet uforholdsmæssig.

- 4 Ved dom af 13. februar 2019 afviste cour d'appel de Chambéry (appeldomstolen i Chambéry), at ne bis in idem-reglen finder anvendelse med den begrundelse,
- at artikel 1741 i code général des impôts (lov om skatter og afgifter) giver mulighed for kumulation af strafferetlige sanktioner og skattemæssige sanktioner efter en straffesag og en administrativ procedure, der er uafhængige af hinanden, og som har forskellige mål og formål,
 - at denne regel er i overensstemmelse med chartrets artikel 50, eftersom Conseil constitutionnel (forfatningsråd, Frankrig) har præciseret rækkevidden heraf, idet den har anført:
 - at den kun finder anvendelse i de alvorligste tilfælde af svingagtig hemmeligholdelse af skattepligtige beløb, idet denne *grovhed* kan følge af størrelsen af de undragede skatter og afgifter, arten af den tiltaltes handlinger og de omstændigheder, hvorunder disse handlinger blev begået,
 - og at det samlede beløb for de sanktioner, der eventuelt pålægges, ikke må overstige det højeste beløb for en af de ifaldne sanktioner under anvendelse af *proportionalitetsprincippet*.
- 5 Cour d'appel de Chambéry (appeldomstolen i Chambéry) stadfæstede dommen for så vidt angår skyldsspørgsmålet og idømte BV 18 måneders fængsel.
- 6 Den 15. februar 2019 har BV iværksat appel ved Cour de cassation (kassationsdomstol).

2. De relevante retsfor skrifter:

A. EU-retten

Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder

- 7 Artikel 50 med overskriften »Ret til ikke at blive retsforfulgt eller straffet to gange for samme lovovertrædelse« har følgende ordlyd:
- »Ingen skal i en straffesag på ny kunne stilles for en domstol eller dømmes for en lovovertrædelse, for hvilken den pågældende allerede er blevet endeligt frikendt eller domfældt i en af Unionens medlemsstater i overensstemmelse med lovgivningen.«
- 8 I artikel 52 præciseres omfanget af de sikrede rettigheder på følgende måde:

»1. Enhver begrænsning i udøvelsen af de rettigheder og friheder, der anerkendes ved dette charter, skal være fastlagt i lovgivningen og skal respektere disse rettigheders og friheders væsentligste indhold. Under iagttagelse af proportionalitetsprincippet kan der kun indføres begrænsninger, såfremt disse er nødvendige og faktisk svarer til mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen, eller et behov for beskyttelse af andres rettigheder og friheder.«

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

9 Artikel 273 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

B. Fransk lovgivning

Le Code général des impôts (lov om skatter og afgifter)

- 10 I henhold til artikel 1729 pålægges skattemæssige sanktioner i form af forhøjelser på mellem 40 og 80% af den unddragne afgift for forsætlige unøjagtigheder eller udeladelser i en angivelse.
- 11 I henhold til artikel 1741 i den affattelse, der finder anvendelse i sagen, og som følger af lov nr. 2010-1658 af 29. december 2010, er skattesvig ulovligt og straffes, uafhængigt af de skattemæssige sanktioner, der finder anvendelse, med bøde på 37 500 EUR og fængsel i fem år.

Conseil constitutionnels (forfatningsråd) retspraksis

- 12 Conseil constitutionnel (forfatningsråd) har fastslået, at en kumulation af retsforfølgelse og skattemæssige og strafferetlige sanktioner i tilfælde af hemmeligholdelse af skattepligtige beløb og i tilfælde af manglende angivelse er i overensstemmelse med nødvendighedsprincippet og proportionalitetsprincippet.
- 13 Conseil constitutionnel (forfatningsråd) har fastslået, at straffesagerne og skattesagerne var komplementære:

»[...] bestemmelserne i artikel 1729 og de anfægtede bestemmelser i artikel 1741 gør det samlet muligt at sikre beskyttelsen af statens økonomiske interesser og en ligelig beskatning ved at forfølge fælles mål, som både har afskrækkende og straffende virkning. Inddrivelse af det nødvendige bidrag til statens budget og

målet om bekæmpelse af skattesvig berettiger, at der indledes yderligere procedurer i de alvorligste tilfælde af svig. Ud over den kontrol, på grundlag af hvilken skattemyndigheden pålægger økonomiske sanktioner, kan der således ske strafforfølgning på betingelser og efter procedurer, der er fastsat ved lov.«

- 14 Conseil constitutionnel (forfatningsråd) har imidlertid fremsat tre fortolkningsforbehold, der begrænser denne kumulation:
- En skattepligtig, som er blevet fritaget for skat ved en retsafgørelse, der er blevet endelig af materielle grunde, kan ikke straffes for skattesvig (første forbehold).
 - Artikel 1741 i code général des impôts (lov om skatter og afgifter), i henhold til hvilken der pålægges sanktioner for skattesvig, finder kun anvendelse i de groveste tilfælde af svigagtig hemmeligholdelse af skatte- og afgiftspligtige beløb eller manglende angivelse, idet denne grovhed kan følge af størrelsen af de unddragne afgifter, arten af den tiltaltes handlinger eller de omstændighederne, hvorunder disse handlinger blev begået (andet forbehold).
 - Hvis muligheden for, at der indledes to procedurer, kan føre til kumulation af sanktioner, indebærer proportionalitetsprincippet, at det samlede beløb for de sanktioner, der eventuelt pålægges, under alle omstændigheder ikke må overstige det højeste beløb for en af de ifaldne sanktioner (tredje forbehold).

Cour de cassations (kassationsdomstol) retspraksis

- 15 Hvad angår det andet forbehold vedrørende grovheden af de forhold, der kan begrunde strafferetlige sanktioner ud over den administrative forfølgning, har Cour de cassation (kassationsdomstol) præciseret betingelserne for anvendelsen heraf på følgende måde:

»Når den, der er tiltalt for skattesvig godtgør, at han personligt er blevet pålagt en skattemæssig sanktion for de samme forhold, tilkommer det dommeren i straffesagen efter at have beskrevet gerningsindholdet i denne strafbare handling i henhold til artikel 1741 i code général des impôts (lov om skatter og afgifter) og forud for idømmelsen af strafferetlige sanktioner at efterprøve, om de forhold, der lægges til grund, er så alvorlige, at de kan begrunde den yderligere strafferetlige sanktion. Dommeren skal begrunde sin afgørelse, idet grovheden kan følge af størrelsen af de unddragne afgiftsbeløb, arten af tiltaltes handlinger eller de omstændighederne, hvorunder disse handlinger blev begået, herunder navnlig omstændigheder, der kan udgøre skærpene omstændigheder. Såfremt der ikke foreligger en sådan grovhed, kan dommeren ikke overveje en domfældelse«.

- 16 De af Cour de cassation (kassationsdomstol) afsagte domme gør det muligt at udlede faktiske forhold, der anses for kendetegnende for de kriterier, der er fastsat af Conseil constitutionnel (forfatningsråd), og som navnlig er gentagne tilfælde af manglende angivelser over en lang periode til trods for flere påkrav, den ene af de

to tiltaltes status som folkevalgt, anvendelse af mellemmand etableret i udlandet og størrelsen af de undtagne afgiftsbeløb.

- 17 Med hensyn til det tredje forbehold vedrørende forholdsmæssigheden af kumulation af strafferetlige og skattemæssige sanktioner præciserede Cour de cassation (kassationsdomstol) også betingelserne for anvendelsen heraf på følgende måde:

»Såfremt den tiltalte godtgør, at han personligt er blevet pålagt en endelig skattemæssig sanktion for de samme forhold, er dommeren i straffesagen kun forpligtet til at sikre, at kravet om forholdsmæssighed overholdes, hvis han pålægger en straf af samme art.«

- 18 Ifølge Cour de cassation (kassationsdomstol) følger det heraf, at proportionalitetsprincippet ikke tilsidesættes, når retterne idømmer en tiltalt, som er blevet idømt endelige skattebøder, en betinget fængselsstraf, når han ikke er blevet idømt en strafferetlig bøde (ovennævnte domme).
- 19 Fortolkningsforbeholdet kan nemlig kun vedrøre sanktioner af samme art, eftersom dets anvendelse forudsætter, at den ret, der træffer afgørelse i sidste instans, kan foretage en sammenligning af maksimumsbeløbet for de ifaldne strafferetlige og skattemæssige sanktioner med henblik på at fastsætte det højeste beløb, som udgør loftet.

3. Kassationsappellantens synspunkt:

- 20 Kassationsappellanten har gjort gældende, at Cour d'appel (appeldomstol) dels har tilsidesat artikel 50 i chartret om grundlæggende rettigheder, idet den har afvist at se bort fra artikel 1741 i code général des impôts (lov om skatter og afgifter), hvis bestemmelser som fortolket af Conseil constitutionnel (forfatningsdomstol) hverken er klare eller præcise, dels ikke har sikret sig, at den byrde, der følger af alle de sanktioner, der er pålagt ham, ikke var for vidtgående i forhold til de foreholdte uregelmæssigheder.

4. Cour de cassations (kassationsdomstol) vurdering:

- 21 Ifølge Domstolen udgør de administrative sanktioner, som de nationale skattemyndigheder har pålagt, og de strafferetlige procedurer, der er indledt for lovovertrædelser på momsområdet, når de har til formål at sikre en korrekt opkrævning af moms og at bekæmpe svig, en gennemførelse af artikel 2 og artikel 273 i direktiv 2006/112 og af artikel 325 i TEUF og dermed en gennemførelse af EU-retten i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i chartrets artikel 51, stk. 1, og disse sanktioner og procedurer skal dermed overholde den ret, der er sikret i chartrets artikel 50 (jf. dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105).

- 22 Domstolen har ligeledes fastslået, at en begrænsning af princippet *ne bis in idem*, der er sikret ved chartrets artikel 50, kan være begrundet på grundlag af chartrets artikel 52, stk. 1 (jf. dom af 27.5.2014, Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).
- 23 Ved dom af 20. marts 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, fastslog Domstolen følgende:
- »1) Artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der kan indledes straffesag mod en person for undladelse af at indbetale skyldig merværdiafgift inden for de lovbestemte frister, skønt denne person allerede for samme forhold er blevet pålagt en endelig administrativ sanktion af strafferetlig karakter som omhandlet i chartrets artikel 50, forudsat at denne lovgivning
- forfølger et mål af almen interesse, som kan berettige en sådan kumulation af retsforfølgelse og sanktioner, nemlig bekæmpelse af lovovertrædelser på området for merværdiafgift, idet denne retsforfølgelse og disse sanktioner bør have komplementære mål
 - indeholder regler, som sikrer en koordinering, der begrænser den yderligere byrde, som en kumulation af procedurer medfører for de berørte personer, til det strengt nødvendige, og
 - fastsætter regler, der gør det muligt at sikre, at strengheden af alle pålagte sanktioner er begrænset til, hvad der er strengt nødvendigt i forhold til den pågældende overtrædelses grovhed.
- 2) Det tilkommer den nationale ret i lyset af samtlige omstændigheder i hovedsagen at sikre, at den byrde, som anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning og den ved denne lovgivning tilladte kumulation af retsforfølgelse og sanktioner konkret medfører for den pågældende person, ikke er for vidtgående i forhold til den begåede overtrædelses grovhed.«
- 24 Det er ubestridt, at den omhandlede lovgivning bl.a. har til formål at bekæmpe lovovertrædelser på momsområdet med henblik på at sikre, at den skyldige moms opkræves i sin helhed, og således opfylder et mål af almen interesse, der kan berettige en kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter, der tager sigte på komplementære mål.
- 25 For det første kan der ifølge Domstolen kun indføres en begrænsning af princippet *ne bis in idem*, hvis den er nødvendig, og den skal med henblik herpå »fastsætte klare og præcise regler, der sætter borgerne i stand til at forudse, hvilke handlinger og undladelser der kan gøres til genstand for en sådan kumulation af retsforfølgelse og sanktioner« (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 49).

- 26 I denne dom fastslog Domstolen, at den italienske lovgivning synes »klart og præcist at fastlægge, under hvilke omstændigheder undladelsen af at indbetale skyldig moms kan gøres til genstand for kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter«. Domstolen bemærkede således, at denne lovgivning fastsætter »de betingelser, hvorunder undladelse af at indbetale skyldig moms inden for de lovbestemte frister kan give anledning til pålæggelse af en administrativ sanktion af strafferetlig karakter [...] [og] ligeledes, hvis det drejer sig om en årsangivelse på et momsbeløb, der overstiger 50 000 EUR, give anledning til en fængselsstraf på seks måneder til to år« (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 50 og 51).
- 27 Ifølge kassationsappellanten opfylder den franske lovgivning ikke betingelsen om, at den strafferetlige og skattemæssige kumulation skal være klar og forudsigelig.
- 28 Det skal for det første bemærkes, at nævnte artikel 1741 og 1729 i code général des impôts (lov om skatter og afgifter) præcist definerer de handlinger eller undladelser, der kan gøres til genstand for retsforfølgelse samt strafferetlige sanktioner og skattemæssige sanktioner.
- 29 For det andet er muligheden for at pålægge en skattepligtig, der allerede er pålagt en skattemæssig sanktion, straf i henhold til det fortolkningsforbehold, som Conseil constitutionnel (forfatningsråd) har opstillet, begrænset til visse tilfælde, som vedrører de groveste tilfælde af hemmeligholdelse eller svigagtig manglende angivelse. Denne grovhed kan følge af størrelsen af de unddragne afgifter, arten af den tiltaltes handlinger eller de omstændigheder, hvorunder disse handlinger blev begået.
- 30 Desuden er der i Cour de cassations (kassationsdomstol) retspraksis udledt faktiske forhold, som gør det muligt at præcisere fremgangsmåden ved anvendelsen af disse kriterier. Denne praksis har således tilføjet, at de skærpene omstændigheder, der er fastsat i artikel 1741 i code général des impôts (lov om skatter og afgifter), efter sin art kan kvalificere grovhedskriteriet.
- 31 Forudsætningen om afgiftssvigens grovhed følger imidlertid ikke alene af størrelsen af det unddragne afgiftsbeløb, men kan ligeledes tage hensyn til andre omstændigheder vedrørende arten af den berørtes handlinger og den sammenhæng, hvori de indgår.
- 32 Under disse omstændigheder kan det ikke hævdes, at en korrekt anvendelse af EU-retten er så åbenbar, at den ikke giver anledning til nogen rimelig tvivl.
- 33 For det andet har Domstolen fastslået, at »kumulation af sanktioner af strafferetlig karakter [skal] ledsages af bestemmelser, der skal sikre, at strengheden af alle de pålagte sanktioner svarer til den pågældende overtrædelses grovhed, idet et sådant krav ikke blot følger af chartrets artikel 52, stk. 1, men også af princippet om straffes proportionalitet i chartrets artikel 49, stk. 3. Disse regler bør omfatte en forpligtelse for de kompetente myndigheder i tilfælde af indførelsen af en yderligere sanktion til at sikre, at strengheden af alle de pålagte sanktioner ikke

overstiger den fastslåede overtrædelses grovhed« (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 55).

- 34 I en anden dom afsagt samme dag fastslog Domstolen derimod, at den italienske lovgivning om kursmanipulation ikke sikrer, at stregheden af alle pålagte sanktioner er begrænset til, hvad der er strengt nødvendigt i forhold til den pågældende overtrædelses grovhed (dom af 20.3.2018, Garlsson Real Estate m.fl., C-537/16, EU:C:2018:193). Domstolen fastslog således, at denne lovgivning begrænser sig til at fastsætte, at hvis der for de samme forhold er pålagt en strafferetlig bøde og en administrativ bøde af strafferetlig karakter, er inddrivelsen af den førstnævnte bøde begrænset til den del, der overstiger størrelsen af sidstnævnte bøde, og at denne lovgivning tager sigte på kumulation af strafferetlige bøder og ikke kumulation af en administrativ bøde af strafferetlig karakter og en fængselsstraf (præmis 60).
- 35 Kassationsappellanten har gjort gældende, at cour d'appel (appeldomstol) ikke har sikret sig, at den byrde, der følger af alle de sanktioner, der er pålagt ham, ikke var for vidtgående i forhold til den pågældende overtrædelse, hvilket forudsætter, at det først undersøges, om den franske lovgivning opfylder betingelsen om, at kumulation af strafferetlige og skattemæssige sanktioner in abstracto skal være forholdsmæssig.
- 36 Det bemærkes for det første, at i henhold til det fortolkningsforbehold, som Conseil constitutionnel (forfatningsråd) har taget, begrænser den franske lovgivning strafforfølgning til lovovertrædelser af en vis grovhed, for hvilke den nationale lovgiver ud over bødestraf bl.a. har fastsat en fængselsstraf.
- 37 For det andet gælder i henhold til et andet fortolkningsforbehold fra Conseil constitutionnel (forfatningsråd), at muligheden for at kumulere sanktioner er begrænset af, at det ikke er muligt at overskride det højeste beløb for en af de ifaldne sanktioner. Denne regel vedrører imidlertid kun sanktioner af samme art, nemlig økonomiske sanktioner.
- 38 Under disse omstændigheder kan det ikke hævdes, at en korrekt anvendelse af EU-retten er så åbenbar, at den ikke giver anledning til nogen rimelig tvivl.

5. Præjudicielle spørgsmål:

- 39 Følgende spørgsmål skal derfor forelægges Domstolen:
- 1) Er kravet om klarhed og forudsigelighed i forbindelse med de omstændigheder, hvorunder hemmeligholdelse i angivelser af skyldig moms kan give anledning til en kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter, opfyldt ved nationale bestemmelser som de ovenfor beskrevne?
 - 2) Er kravet om, at kumulationen af sådanne sanktioner skal være nødvendig og forholdsmæssig, opfyldt ved nationale bestemmelser som de ovenfor beskrevne?