



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

5. maj 2022*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – svigagtig hemmeligholdelse af den skyldige afgift – sanktioner – national lovgivning, der fastsætter en administrativ sanktion og en strafferetlig sanktion for samme forhold – Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – artikel 49 – artikel 50 – princippet ne bis in idem – artikel 52, stk. 1 – begrænsninger af princippet ne bis in idem – krav om at fastsætte klare og præcise regler – mulighed for at tage de nationale retters fortolkning af den nationale lovgivning i betragtning – nødvendigheden af at fastsætte regler, der sikrer forholdsmæssigheden af alle de pålagte sanktioner – sanktioner af forskellig art«

I sag C-570/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour de cassation (kassationsdomstol, Frankrig) ved afgørelse af 21. oktober 2020, indgået til Domstolen den 28. oktober 2020, i straffesagen mod

BV,

procesdeltager:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne I. Ziemele, T. von Danwitz (refererende dommer), P.G. Xuereb og A. Kumin,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– BV ved avocat L. Goldman,

* Processprog: fransk.

– den franske regering ved E. de Moustier og A. Daniel, som befuldmægtigede,
– Europa-Kommissionen ved A. Armenia og C. Ehrbar, som befuldmægtigede,
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 9. december 2021,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).
- 2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en straffesag mod BV for overtrædelser af skatte- og afgiftslovgivningen navnlig på området for merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 2, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) fastlægger, hvilke transaktioner der er momspligtige.
- 4 Dette direktivs artikel 273, stk. 1, har følgende ordlyd:
»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.«

Fransk ret

- 5 Artikel 1729 i code général des impôts (lov om skatter og afgifter) i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »CGI«), bestemmer:

»Ved unøjagtigheder eller udeladelser, der konstateres i en angivelse eller en akt, og som vedrører elementer af betydning for afgiftsgrundlaget eller afgiftens opgørelse, samt ved tilbagebetaling af en skatte- eller afgiftsfordring, som med urette er blevet udbetalt af staten, beregnes et tillæg på:

a. 40% i tilfælde af forsætlig overtrædelse

[...]«

- 6 CGI's artikel 1741 i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og som blev indført ved lov nr. 2010-1658 af 29. december 2010, bestemte:

»Medmindre andet følger af særlige bestemmelser i denne lovbog, skal enhver, der på ulovlig vis har unddraget sig eller forsøgt at omgå fastsættelsen eller den fulde eller delvise betaling af de i denne lovbog omhandlede skatter og afgifter, enten ved ikke frivilligt at indgive sin angivelse inden for de fastsatte frister eller ved forsætligt at hemmeligholde en del af de afgiftspligtige beløb eller ved at foretage handlinger med henblik på at blive insolvent eller gennem andre handlinger at lægge hindringer i vejen for opkrævningen af skatten eller afgiften eller ved på en hvilken som helst anden måde at handle svigagtigt, pålægges en bøde på 37 500 EUR og en fængselsstraf på fem år, uafhængigt af de skatteretlige sanktioner, der måtte finde anvendelse. Såfremt forholdene har fundet sted ved køb eller salg uden faktura eller med fakturaer, som ikke vedrører faktisk udførte transaktioner, eller har haft til formål at opnå uberettigede tilbagebetalinger fra staten, straffes gerningsmanden med bøde på 75 000 EUR og fængsel i fem år.

I tilfælde af hemmeligholdelse finder denne bestemmelse dog alene anvendelse, såfremt det hemmeligholdte beløb overstiger enten en tiendedel af det skatte- eller afgiftspligtige beløb eller 153 EUR.

Enhver, der dømmes efter bestemmelserne i denne artikel, kan fratages sine samfundsmæssige, borgerlige og familiemæssige rettigheder, jf. bestemmelserne i straffelovbogens artikel 131-26.

Retsinstansen kan endvidere anordne, at den trufne afgørelse offentliggøres og udbredes i overensstemmelse med straffelovbogens artikel 131-35 eller 131-39.

[...]«

- 7 Artikel L. 228 i livre des procédures fiscales (skatteforvaltningsloven) i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemte:

»For at kunne tages i betragtning skal anmeldelser med henblik på strafferetlige sanktioner på området for direkte skatter og afgifter, merværdiafgift og øvrige omsætningsafgifter, registreringsafgifter, ejendomsskatter og afgift på overdragelse af formuegoder og dokumenterede retshandler indgives af skatte- og afgiftsmyndigheden efter samstemmende udtalelse fra kommissionen for skattesvig.«

- 8 Ifølge fast retspraksis ved Cour de cassation (kassationsdomstol, Frankrig) følger det af CGI's artikel 1741, sammenholdt med artikel L. 228 ff. i livre des procédures fiscales (skatteforvaltningsloven), at anklagemyndigheden kun kan indlede strafforfølgning for skattesvig efter forudgående anmeldelse fra skattemyndighederne, idet sagen i modsat fald afvises.
- 9 Ved afgørelse nr. 2016-545 QPC, af 24. juni 2016, nr. 2016-546 QPC, af 24. juni 2016, nr. 2016-556 QPC, af 22. juli 2016 og nr. 2018-745 QPC, af 23. november 2018 fastslog Conseil constitutionnel (forfatningsråd, Frankrig), at kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig og skatteretlig karakter, når der er tale om hemmeligholdelse af skatte- eller afgiftspligtige beløb og undladelse af at foretage angivelse, som omhandlet i CGI's artikel 1729 og 1741, er i overensstemmelse med nødvendighedsprincippet og det strafferetlige proportionalitetsprincip. Conseil constitutionnel (forfatningsråd) har fastslået, at disse bestemmelser »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« at, »inddrivelse af det nødvendige bidrag til statens budget og målet om bekæmpelse af skattesvig berettiger, at der

indledes yderligere procedurer i de groveste tilfælde af svig« og, at »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«.

- 10 Conseil constitutionnel (forfatningsråd) har imidlertid i lyset af proportionalitetsprincippet fremsat tre fortolkningsforbehold, hvis virkning er at begrænse muligheden for at foretage en sådan kumulation, nemlig at
- for det første kan en skattepligtig, som er blevet fritaget for skat ved en retsafgørelse, der er blevet endelig af materielle grunde, ikke straffes for skattesvig
 - for det andet finder CGI's artikel 1741 kun anvendelse i de groveste tilfælde af svigagtig hemmeligholdelse af skatte- og afgiftspligtige beløb eller manglende angivelse. Grovheden kan følge af størrelsen af de unddragne afgifter, arten af den tiltalte handlinger eller de omstændigheder, hvorunder disse handlinger er blevet begået, og
 - for det tredje, selv om 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.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 11 BV udøvede selvstændig virksomhed som revisor indtil den 14. juni 2011. Han var i denne egenskab momspligtig, og grundet størrelsen af hans omsætning var han omfattet af den ordinære opgørelsesordning med indberetning af månedlige angivelser.
- 12 Skattemyndigheden foretog regnskabskontroller for 2009, 2010 og 2011.
- 13 Skattemyndigheden indgav den 10. marts 2014 en anmeldelse til anklagemyndigheden i Annecy (Frankrig) mod BV og tillagde BV at have fremlagt uregelmæssige regnskaber, at have foretaget momsangivelse med undladelse af størsteparten af indtægterne, at have foretaget reducerede angivelser af de ikkehandelsrelaterede indtægter og at have foretaget reducerede angivelser af de samlede indtægter med angivelse af lavere ikkehandelsrelaterede indtægter, end hvad der reelt var indgået. Ifølge denne anmeldelse udgjorde det unddragne momsbeløb 82 507 EUR, og det unddragne indkomstskattebeløb udgjorde 108 883 EUR.
- 14 Efter en indledende strafferetlig undersøgelse foretaget af anklagemyndigheden, blev tiltalen mod BV henvist til tribunal correctionnel d'Annecy (retten i første instans i straffesager i Annecy, Frankrig) med henblik på dér at blive retsforfulgt for strafbare forhold i form af skattesvig ved hemmeligholdelse af skattepligtige beløb og udeladelse af skrivelser i et regnskabsdokument.
- 15 Ved dom af 23. juni 2017 idømte tribunal correctionnel d'Annecy (retten i første instans i straffesager i Annecy, Frankrig) BV 12 måneders fængsel efter at have kendt ham skyldig i de forhold, han blev foreholdt, og bestemte, at afgørelsen skulle offentliggøres, og at tiltalte skulle bære omkostningerne herved.

- 16 BV iværksatte appel til prøvelse af denne dom ved cour d'appel de Chambéry (appeldomstolen i Chambéry, Frankrig). Til støtte for appellen gjorde BV gældende, at hans domfældelse var i strid med princippet *ne bis in idem*, der er sikret ved chartrets artikel 50, med den begrundelse, at han for de samme forhold allerede havde været genstand for en efteropkrævning, som gav anledning til endelige skattebøder på 40% af de unddragne afgifter.
- 17 Ved dom af 13. februar 2019 forkastede cour d'appel de Chambéry (appeldomstolen i Chambéry, Frankrig) appellen. Denne ret fandt, at den kumulation af strafferetlige sanktioner og skattemæssige sanktioner, som BV var genstand for, ikke var i strid med chartrets artikel 50, for så vidt som anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning overholdt de krav, der fulgte af Conseil constitutionnels (forfatningsråd, Frankrig) retspraksis på området.
- 18 BV har iværksat appel til prøvelse af dommen afsagt af cour d'appel de Chambéry (appeldomstolen i Chambéry, Frankrig) ved Cour de cassation (kassationsdomstol) – den forelæggende ret i den foreliggende sag – og har gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ikke opfylder det krav om klarhed og forudsigelighed, som en kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter skal overholde i overensstemmelse med den retspraksis, der følger af dom af 20. marts 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 49-51). BV har desuden gjort gældende, at i modsætning til den retspraksis, der bl.a. følger af dom af 20. marts 2018, Garlsson Real Estate m.fl. (C-537/16, EU:C:2018:193, præmis 56 og 60), fastsætter den nævnte nationale lovgivning ikke regler, der gør det muligt at sikre, at stregheden af alle de pålagte sanktioner ikke overstiger den fastslåede overtrædelses grovhed.
- 19 Indledningsvis har den forelæggende ret anført, at for så vidt som den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning bl.a. har til formål at bekæmpe lovovertrædelser på momsområdet med henblik på, at den skyldige moms opkræves i sin helhed, udgør denne lovgivning en gennemførelse af EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1, således at lovgivningen skal overholde princippet *ne bis in idem*, der er sikret ved chartrets artikel 50.
- 20 Hvad angår kravet om klarhed og forudsigelighed har den forelæggende ret anført, at CGI's artikel 1729 og 1741 præcist definerer de handlinger og undladelser, der kan gøres til genstand for retsforfølgning samt strafferetlige og skatteretlige sanktioner, og at deres anvendelse er begrænset af de tre fortolkningsforbehold opstillet af Conseil constitutionnel (forfatningsråd), der er nævnt i denne doms præmis 10.
- 21 Hvad nærmere angår det andet fortolkningsforbehold har den forelæggende ret fremhævet, at denne ret har præciseret betingelserne for anvendelsen heraf. Når den tiltalte for skattesvig således godtgør, at denne personligt er blevet pålagt en skattemæssig sanktion for de samme forhold, tilkommer det den nationale dommer i straffesagen først at kvalificere gerningsindholdet i denne strafbare handling i henhold til artikel i CGI's artikel 1741. Dernæst påhviler det den nationale dommer i straffesagen, om nødvendigt *ex officio*, at efterprøve, om de forhold, der lægges til grund, har en sådan grovhed, at de kan begrunde den yderligere strafferetlige sanktion ud over den skatteretlige sanktion, henset til de kriterier, der er fastsat af Conseil constitutionnel (forfatningsråd), vedrørende størrelsen af de undtagne afgifter, arten af handlingerne eller omstændighederne, hvorunder de blev begået. Endelig skal afgørelsen om forholdenes grovhed begrundes og træffes forud for valget og begrundelsen af de idømte straffe.

- 22 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt stregheden af alle de pålagte sanktioner er begrænset til det strengt nødvendige, har den forelæggende ret anført, at den franske lovgivning i henhold til Conseil constitutionnels (forfatningsråd) andet fortolkningsforbehold begrænser strafforfølgning til lovovertrædelser af en vis grovhed, for hvilke den nationale lovgiver ud over en bødestraf har fastsat en fængselsstraf.
- 23 Desuden er muligheden for at kumulere sanktioner i henhold til det tredje fortolkningsforbehold begrænset af, at det ikke er muligt at overskride det højeste beløb for en af de allerede ifaldne sanktioner. Den forelæggende ret har imidlertid præciseret, at dette tredje fortolkningsforbehold i henhold til rettens egen retspraksis kun vedrører sanktioner af samme art, dvs. økonomiske sanktioner, for så vidt som det forudsætter, at dommeren kan foretage en sammenligning af maksimumsbeløbet for de ifaldne strafferetlige og skattemæssige sanktioner med henblik på at fastsætte det højeste beløb, som udgør loftet. Dette fortolkningsforbehold finder således ikke anvendelse i tilfælde af kumulation af skatteretlige økonomiske sanktioner og en fængselsstraf.
- 24 På denne baggrund har Cour de cassation (kassationsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »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?«

De præjudicielle spørgsmål

- 25 Med sine to præjudicielle spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50, sammenholdt med chartrets artikel 52, stk. 1, skal fortolkes således, at den er til hinder for,
- at begrænsningen af kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter i tilfælde af svigagtige hemmeligholdelser eller undladelser på momsområdet, der er fastsat i en national lovgivning, til de groveste tilfælde, kun følger af fast retspraksis, hvorefter de lovbestemmelser, der fastsætter betingelserne for anvendelse af denne kumulation, fortolkes restriktivt, og/eller
 - en national lovgivning, der i tilfælde af kumulation af en økonomisk sanktion og en fængselsstraf ikke ved klare og præcise regler, i givet fald som fortolket af de nationale domstole, sikrer, at alle de pålagte sanktioner ikke overstiger den konstaterede overtrædelses grovhed.
- 26 Det skal indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at administrative sanktioner, som pålægges af de nationale skattemyndigheder, og straffesager indledt til forfølgelse af lovovertrædelser på momsområdet, udgør en gennemførelse af såvel artikel 2 og 273 i direktiv 2006/112 som artikel 325 TEUF og dermed en gennemførelse af EU-retten som omhandlet i

chartrets artikel 51, stk. 1, og derfor skal overholde den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50 (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

- 27 I henhold til denne bestemmelse skal ingen 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.
- 28 I den foreliggende sag er BV, inden for rammerne af den i hovedsagen omhandlede straffesag, tiltalt, selv om BV ifølge oplysningerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse for de samme forhold allerede er blevet pålagt en endelig administrativ sanktion af strafferetlig karakter som omhandlet i chartrets artikel 50. En sådan kumulation af retsforfølgelse udgør en begrænsning af den grundlæggende ret som fastsat i denne bestemmelse i chartret, idet denne bestemmelse forbyder pålæggelse, for de samme forhold, af flere sanktioner af strafferetlig karakter efter forskellige procedurer, der er gennemført med henblik herpå (jf. analogt dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 35).
- 29 Det følger af fast retspraksis, at en begrænsning af den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50, kan være berettiget på grundlag af chartrets artikel 52, stk. 1 (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis, og af 22.3.2022, Nordzucker m.fl., C-151/20, EU:C:2022:203, præmis 49).
- 30 I henhold til chartrets artikel 52, stk. 1, første punktum, skal enhver begrænsning i udøvelsen af de rettigheder og friheder, der anerkendes ved dette charter, være fastlagt i lovgivningen og respektere disse rettigheders og friheders væsentligste indhold. Det fremgår af andet punktum i nævnte stykke, at der under iagttagelse af proportionalitetsprincippet kun kan indføres begrænsninger af disse rettigheder og friheder, såfremt disse er nødvendige og faktisk opfylder mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen, eller et behov for beskyttelse af andres rettigheder og friheder.
- 31 I det foreliggende tilfælde er det for det første ubestridt, at muligheden for at kumulere retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter samt retsforfølgelse og sanktioner af administrativ karakter er fastlagt i lovgivningen – nemlig ved CGI's artikel 1729 og 1741. For så vidt som kravet om, at enhver begrænsning i udøvelsen af de grundlæggende rettigheder skal være fastlagt i lovgivningen, medfører at retsgrundlag, som tillader indgreb i disse rettigheder selv skal definere rækkevidden af begrænsningen af udøvelsen af den pågældende rettighed, er dette krav i vid udstrækning sammenfaldende med kravene om klarhed og præcision, der følger af proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 16.7.2020, Facebook Ireland og Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, præmis 180), der behandles i denne doms præmis 34 ff.
- 32 For det andet er en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede i overensstemmelse med det væsentlige indhold af den grundlæggende rettighed, der er sikret i chartrets artikel 50, da denne lovgivning i henhold til oplysningerne i de sagsakter, der er forelagt Domstolen, alene tillader en sådan kumulation af retsforfølgelse og sanktioner, når visse betingelser, som er udtømmende opregnet, er opfyldt, hvorved det sikres, at den rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50, ikke som sådan tilsidesættes.

- 33 For det tredje fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at denne lovgivning har til formål at sikre, at den skyldige moms opkræves i sin helhed. Henset til den betydning, som Domstolens praksis tillægger bekæmpelsen af lovovertrædelser på momsområdet med henblik på at nå dette mål, opfylder den begrænsning af princippet *ne bis in idem*, der følger af en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, et mål af almen interesse.
- 34 Hvad for det fjerde angår overholdelsen af proportionalitetsprincippet kræver dette princip, at kumulation af retsforfølgelse og sanktioner fastsat i en national lovgivning såsom den i hovedsagen omhandlede ikke må overskride grænserne for, hvad der er egnet til og nødvendigt for gennemførelsen af de formål, der lovligt tilsigtes med denne lovgivning, hvilket forudsætter, at der, såfremt det er muligt at vælge mellem flere egnede foranstaltninger, skal vælges den mindst bebyrdende foranstaltning, og at de byrder, som pålægges, ikke må være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede formål (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 En national lovgivning, der fastsætter mulighed for en sådan kumulation af retsforfølgelse og sanktioner, er egnet til at nå det legitime mål om at bekæmpe lovovertrædelser på momsområdet med henblik på at sikre, at den skyldige moms opkræves i sin helhed (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 48).
- 36 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt en sådan national lovgivning er strengt nødvendig, har Domstolen i præmis 49, 53 og 55 i dom af 20. marts 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), præciseret, at lovgivningen skal fastsætte klare og præcise regler, der for det første sætter borgerne i stand til at forudse, hvilke handlinger og undladelser der kan gøres til genstand for en sådan kumulation af retsforfølgelse og sanktioner, for det andet regler, der sikrer en koordinering af procedurerne med henblik på at nedsætte den yderligere byrde, som en kumulation af procedurer af strafferetlig karakter, der er gennemført uafhængigt af hinanden, indebærer, og endelig regler, der sikrer, at stregheden af alle de pålagte sanktioner svarer til den pågældende overtrædelses grovhed.
- 37 Den forelæggende ret er i første række i tvivl om, hvorvidt det første af de krav, der er nævnt i den foregående præmis, og som vedrørende den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50, ligeledes afspejler det strafferetlige legalitetsprincip, der er fastsat i chartrets artikel 49, stk. 1. Som generaladvokaten har anført i punkt 56-58 i sit forslag til afgørelse, finder sidstnævnte princip nemlig anvendelse på kumulation af en endelig administrativ sanktion af strafferetlig karakter som omhandlet i chartrets artikel 50 og en strafferetlig retsforfølgning, for så vidt som denne kumulation kan udmønte sig i en større byrde end den, der følger af selve strafforfølgningen. Navnlig kan den byrde, der følger af kumulation af sanktioner af strafferetlig karakter, gå ud over den straf, der er fastsat ved lov for en kriminaliseret handling, hvorfor det er nødvendigt, at enhver bestemmelse, der tillader en dobbelt sanktionering, overholder de krav, der er knyttet til det strafferetlige legalitetsprincip, således som dette er sikret ved chartrets artikel 49, stk. 1.
- 38 Hvad angår det strafferetlige legalitetsprincip har Domstolen fastslået, at selv om dette princip kræver, at loven klart skal definere overtrædelserne og den straf, de medfører, er denne betingelse opfyldt, når borgerne ud fra den relevante bestemmelses ordlyd og, om fornødent, ved hjælp af retternes fortolkning heraf kan vide, hvilke handlinger og undladelser der medfører strafansvar (dom af 22.10.2015, AC-Treuhand mod Kommissionen, C-194/14 P, EU:C:2015:717, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis, og af 11.6.2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, præmis 49).

- 39 Den omstændighed, at betingelserne for kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter ikke udelukkende følger af lovbestemmelser, men også af de nationale domstoles fortolkning heraf, kan således ikke i sig selv rejse tvivl om den nationale lovgivnings klare og præcise karakter, forudsat, at borgerne ud fra ordlyden af de relevante bestemmelser og, om fornødent, ved hjælp af retternes fortolkning heraf kan vide, hvilke handlinger og undladelser der kan give anledning til en sådan kumulation af retsforfølgelse og sanktioner.
- 40 Hvad angår den nationale lovgivers anvendelse af generelle begreber med henblik på at fastlægge de handlinger, der kan give anledning til kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter, bemærkes, at Domstolen i præmis 52 og 53 i dom af 20. marts 2018, *Garlsson Real Estate m.fl.* (C-537/16, EU:C:2018:193), fastslog, at den nationale lovgivning, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til denne dom, var tilstrækkelig klar og præcis, selv om denne nationale lovgivning gjorde denne kumulation afhængig af, om de pågældende handlinger kunne bevirke »en markant ændring« i kursen på finansielle instrumenter, og som følge heraf afhængig af en fortolkning af det generelle begreb, der nødvendiggør udøvelsen af et væsentligt skøn for de nationale retter.
- 41 Det fremgår således af retspraksis vedrørende legalitetsprincippet, at dette princip ikke kan fortolkes således, at det forbyder en gradvis klarlægning af reglerne om straffeansvar, ved at domstolene fortolker reglerne fra sag til sag, forudsat at resultatet med rimelighed kunne forudses på det tidspunkt, da overtrædelsen blev begået, navnlig henset til den på dette tidspunkt i retspraksis anlagte fortolkning af den pågældende lovbestemmelse (dom af 22.10.2015, *AC-Treuhand mod Kommissionen*, C-194/14 P, EU:C:2015:717, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis, og af 11.6.2020, *Prokuratura Rejonowa w Słupsku*, C-634/18, EU:C:2020:455, præmis 50).
- 42 Med forbehold for overholdelsen af disse samme betingelser er den omstændighed, at den nationale retspraksis ved dens fortolkning af de relevante lovbestemmelser henviser til generelle begreber, som gradvist skal afklares, således principielt ikke til hinder for, at den nationale lovgivning kan anses for at fastsætte klare og præcise regler, der gør det muligt for borgerne at forudse, hvilke handlinger og undladelser der kan gøres til genstand for kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter.
- 43 Det skal i denne forbindelse endvidere bemærkes, at rækkevidden af den forudsigelighed, der således kræves, i vidt omfang afhænger af indholdet af den pågældende bestemmelse, det område, den omfatter, samt antallet af dens adressater og disses karakter. Loven kan være forudsigelig, uanset at den berørte person finder det nødvendigt at søge faglig bistand med henblik på i et efter sagens omstændigheder rimeligt omfang at kunne vurdere de følger, en bestemt handling vil kunne have. Dette gælder særlig for erhvervsdrivende, der er vant til at måtte udvise stor forsigtighed ved udøvelsen af deres erhverv. Det kan derfor af disse forventes, at de udviser særlig omhu ved vurderingen af de risici, som erhvervet indebærer (jf. i denne retning dom af 28.6.2005, *Dansk Rørindustri m.fl. mod Kommissionen*, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P – C-208/02 P og C-213/02 P, EU:C:2005:408, præmis 219 og den deri nævnte retspraksis, af 22.10.2015, *AC-Treuhand mod Kommissionen*, C-194/14 P, EU:C:2015:717, præmis 42, samt af 28.3.2017, *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236, præmis 166).
- 44 Selv om det i det foreliggende tilfælde påhviler den forelæggende ret at efterprøve, om den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning overholder de krav om klarhed og præcision, der er anført i denne doms præmis 36, tilkommer det Domstolen at give nyttige oplysninger i denne

henseende for at sætte denne ret i stand til at afgøre den tvist, der er indbragt for den (jf. analogt dom af 22.6.2021, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (En udsendelsesafgørelses virkninger), C-719/19, EU:C:2021:506, præmis 82 og den deri nævnte retspraksis).

- 45 Det fremgår imidlertid for det første af oplysningerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse, at CGI's artikel 1729 fastsætter de betingelser, hvorunder svigagtige hemmeligholdelser eller manglende angivelser på bl.a. momsområdet kan give anledning til pålæggelse af en økonomisk sanktion af strafferetlig karakter. I henhold til CGI's artikel 1741 og på de betingelser, der er omhandlet i denne bestemmelse, kan sådanne handlinger ligeledes, »uafhængigt af de skatteretlige sanktioner, der måtte finde anvendelse«, være genstand for en strafferetlig bøde og en fængselsstraf.
- 46 Conseil constitutionnel (forfatningsråd) har for det andet fastslået, at den kumulation af retsforfølgelse og sanktioner, der er fastsat i disse artikler, kun kan finde anvendelse i de groveste tilfælde af svigagtig hemmeligholdelse af skatte- og afgiftspligtige beløb eller manglende angivelse, og præciseret, at denne grovhed kan være en følge af størrelsen af de unddragne afgifter, arten af den tiltalte handlinger eller de omstændigheder, hvorunder disse handlinger er blevet begået. Med forbehold af den forelæggende rets vurdering forekommer en sådan fortolkning, som denne ret har foretaget henset til proportionalitetsprincippet, ikke i sig selv uforudsigelig.
- 47 Endelig har den forelæggende ret anført, at den allerede flere gange har anvendt den retspraksis fra Conseil constitutionnel (forfatningsråd), der er nævnt i den foregående præmis, og har således præciseret rækkevidden heraf yderligere. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om det, henset til denne retspraksis, med rimelighed kunne forudses af BV på det tidspunkt, hvor de faktiske omstændigheder i hovedsagen blev begået, at disse omstændigheder kunne give anledning til kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter i henhold til CGI's artikel 1729 og 1741.
- 48 Den omstændighed, at BV om fornødent ville skulle have søgt bistand fra en juridisk rådgiver med henblik på at vurdere de konsekvenser, der kunne følge af de forhold, som han blev foreholdt, henset til betingelserne for anvendelse af kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter, der er fastsat i disse artikler, således som de fortolkes af de nationale domstole, kan ikke i denne henseende – i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 43 – rejse tvivl om, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er klar og præcis. Dette gælder så meget desto mere for BV, for så vidt som han synes at have begået de nævnte forhold i forbindelse med sin erhvervsmæssige virksomhed som revisor.
- 49 I anden række er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt det tredje krav, der er nævnt i denne doms præmis 36, og som følger af såvel chartrets artikel 52, stk. 1, som af det strafferetlige proportionalitetsprincip, der er fastsat i chartrets artikel 49, stk. 3, som indebærer, at de kompetente myndigheder i tilfælde af, at der pålægges en yderligere sanktion, er forpligtede til at sikre, at stregheden af alle de pålagte sanktioner ikke overstiger den fastslåede overtrædelses grovhed (jf. i denne retning dom af 20.3.2018, Garlsson Real Estate m.fl., C-537/16, EU:C:2018:193, præmis 56).
- 50 Det skal i denne henseende præciseres, at dette krav ifølge den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 36 og i den foregående præmis, finder anvendelse uden undtagelse på alle de sanktioner, der kumulativt pålægges, og dermed både på kumulation af sanktioner af samme art og på kumulation af sanktioner af forskellig art – såsom økonomiske sanktioner og fængselsstraf. Den blotte omstændighed, at de kompetente myndigheder har til hensigt at pålægge sanktioner af

forskellig karakter, kan ikke fritage dem fra forpligtelsen til at sikre sig, at strengheden af alle de pålagte sanktioner ikke overstiger den fastslåede overtrædelses grovhed, idet proportionalitetsprincippet ellers ville blive tilsidesat.

- 51 Domstolen har i denne henseende i præmis 60 i dom af 20. marts 2018, *Garlsson Real Estate m.fl.* (C-537/16, EU:C:2018:193), fastslået, at dette krav om forholdsmæssighed ikke er overholdt, når en lovgivning fastsætter, at for kumulation af 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, uden også at fastsætte en sådan regel for kumulationen af en administrativ bøde af strafferetlig karakter og en fængselsstraf.
- 52 Selv om den forelæggende ret i den foreliggende sag i overensstemmelse med oplysningerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse har fastslået – efter iagttagelsen af proportionalitetshensyn – at det samlede beløb for en sanktion, der pålægges, i tilfælde af kumulation af sanktioner ikke må overstige det højeste beløb for en af de ifaldne sanktioner, har den præciseret, at den nævnte begrænsning kun finder anvendelse på sanktioner af samme art, nemlig økonomiske sanktioner. Som generaladvokaten har anført i punkt 103 i sit forslag til afgørelse, kan en sådan begrænsning imidlertid ikke sikre overensstemmelse mellem overtrædelsens grovhed og strengheden af alle de pålagte sanktioner, når en økonomisk sanktion kumuleres med en fængselsstraf.
- 53 For så vidt som den franske regering for Domstolen har anført, at dommeren i straffesagen er forpligtet til at overholde princippet om straffes proportionalitet, som giver dommeren beføjelse til at graduere den strafferetlige sanktion efter omstændighederne i den enkelte sag, bemærkes, at det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 36 og 49, dels at de kompetente myndigheder er forpligtet til at sikre, at strengheden af alle de pålagte sanktioner ikke overstiger den fastslåede overtrædelses grovhed, dels at denne forpligtelse skal fremgå klart og præcist af denne pågældende nationale lovgivning.
- 54 Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, om dette er tilfældet i den foreliggende sag, under hensyntagen til den omstændighed, at denne ret ligeledes efter iagttagelse af proportionalitetshensyn har fastslået, at den begrænsning, der er omhandlet i præmis 52, kun finder anvendelse på kumulation af sanktioner af samme art.
- 55 Henset til ovenstående betragtninger skal de præjudicielle spørgsmål besvares med, at den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50, sammenholdt med chartrets artikel 52, stk. 1, skal fortolkes således, at den
- ikke er til hinder for, at begrænsningen af kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter i tilfælde af svingagtige hemmeligholdelser eller undladelser på momsområdet, der er fastsat i en national lovgivning, til de groveste tilfælde, kun følger af fast retspraksis, hvorefter de lovbestemmelser, der fastsætter betingelserne for anvendelse af denne kumulation, fortolkes restriktivt, forudsat at det med rimelighed kunne forudses på det tidspunkt, da overtrædelsen blev begået, at denne overtrædelse kunne gøres til genstand for kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter
 - er til hinder for en national lovgivning, der i tilfælde af kumulation af en økonomisk sanktion og en fængselsstraf ikke ved klare og præcise regler, i givet fald som fortolket af de nationale domstole, sikrer, at alle de pålagte sanktioner ikke overstiger den konstaterede overtrædelses grovhed.

Sagsomkostninger

- 56 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Den grundlæggende rettighed, der er sikret ved Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheds artikel 50, sammenholdt med chartrets artikel 52, stk. 1, skal fortolkes således, at den

- **ikke er til hinder for, at begrænsningen af kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter i tilfælde af svigagtige hemmeligholdelser eller undladelser på området for merværdiafgift (moms), der er fastsat i en national lovgivning, til de groveste tilfælde, kun følger af fast retspraksis, hvorefter de lovbestemmelser, der fastsætter betingelserne for anvendelse af denne kumulation, fortolkes restriktivt, forudsat at det med rimelighed kunne forudses på det tidspunkt, da overtrædelsen blev begået, at denne overtrædelse kunne gøres til genstand for kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter**
- **er til hinder for en national lovgivning, der i tilfælde af kumulation af en økonomisk sanktion og en fængselsstraf ikke ved klare og præcise regler, i givet fald som fortolket af de nationale domstole, sikrer, at alle de pålagte sanktioner ikke overstiger den konstaterede overtrædelses grovhed.**

Underskrifter