



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 20 mars 2018<sup>\*i</sup>

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Underlåtenhet att betala mervärdesskatt – Påföljder – Nationell lagstiftning som föreskriver en administrativ påföljd och en straffrättslig påföljd för samma gärning – Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Artikel 50 – Principen *ne bis in idem* – Den administrativa påföljdens straffrättsliga karaktär – En och samma överträdelse – Artikel 52.1 – Begränsningar av principen *ne bis in idem* – Villkor”

I mål C-524/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunale di Bergamo (Domstolen i Bergamo, Italien) genom beslut av den 16 september 2015, som inkom till domstolen den 1 oktober 2015, i brottmålet mot

**Luca Menci,**

ytterligare deltagare i rättegången:

**Procura della Repubblica,**

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice ordföranden A. Tizzano, avdelningsordförandena R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, T. von Danwitz (referent), A. Rosas och E. Levits samt domarna E. Juhász, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos och E. Regan,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: handläggaren V. Giacobblo-Peyronnel och därefter R. Schiano,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 september 2016,

med beaktande av beslutet av den 25 januari 2017 att återuppta det muntliga förfarandet och efter förhandlingen den 30 maj 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Luca Menci, genom G. Broglio, V. Meanti och I. Dioli, avvocati,

\* Rättegångsspråk: italienska.

- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek och J. Vlácil, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och D. Klebs, båda i egenskap av ombud,
- Irlands regering, ursprungligen genom E. Creedon och därefter genom M. Browne, G. Hodge och A. Joyce, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av M. Gray, barrister,
- Frankrikes regering, genom D. Colas, G. de Bergues, F.-X. Bréchet, S. Ghiandoni och E. de Moustier, samtliga i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom M.K. Bulterman och J. Langer, båda i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom H. Krämer, M. Owsiany-Hornung och F. Tomat, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 12 september 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,  
följande

### **Dom**

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) jämförd med artikel 4 i protokoll nr 7 till Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, undertecknad i Rom den 4 november 1950 (nedan kallad Europakonventionen).
- 2 Begäran har framställts i ett brottmål mot Luca Menci avseende överträdelser på mervärdesskatteområdet.

### **Tillämpliga bestämmelser**

#### ***Europakonventionen***

- 3 Artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen, med rubriken ”Rätt att inte bli lagförd eller straffad två gånger”, föreskriver följande:
  - ”1. Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.
  2. Bestämmelserna i föregående punkt skall inte utgöra hinder för att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berörda staten om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet vilket kan ha påverkat utgången i målet.
  3. Avvikelse får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15 i konventionen.”

### **Unionsrätt**

4 I artikel 2.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) slås fast vilka transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt.

5 Artikel 273 i direktivet har följande lydelse:

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

### **Italiensk rätt**

6 Artikel 13.1 i decreto legislativo n. 471 – Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell’articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (lagstiftningsdekret nr 471 av den 18 december 1997 om ändring av icke straffrättsliga påföljder på området för direkta skatter, mervärdesskatt och skatteuppbörd i enlighet med artikel 3 punkt 133 q i lag nr 662 av den 23 december 1996, ordinarie tillägg till GURI nr 5 av den 8 januari 1998), i dess lydelse vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 471/97), hade följande lydelse:

”Den som inom den föreskrivna fristen inte, eller enbart delvis, gör förskottsinsbetalningar, delbetalningar, utjämningsbetalningar eller betalar det skattesaldo som följer av deklARATIONEN, i dessa fall efter avdrag för del- och förskottsbetalningar, även om de sistnämnda betalningarna inte har utförts, påförs en administrativ sanktionsavgift motsvarande 30 procent av varje obetalt belopp, även om det efter rättelse av materiella fel eller räknefel, vilka uppdagats i samband med kontroller av den årliga deklARATIONEN, visar sig att skatten är högre eller att det avdragsgilla överskottet är mindre. ...”

7 Artikel 10 bis punkt 1 i decreto legislativo nr 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (lagstiftningsdekret nr 74 om ny reglering av skattebrott som gäller inkomstskatt och mervärdesskatt, i dess lydelse enligt artikel 9 i lag nr 205 av den 25 juni 1999, av den 10 mars 2000, GURI nr 76 av den 31 mars 2000, s. 4), i dess lydelse vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 74/2000), föreskrev följande:

”Var och en som inte inom den föreskrivna fristen för inlämning av den årliga deklARATIONEN betalar den skatt som ska betalas enligt deklARATIONEN, eller som följer av det intyg som lämnats till de skattskyldiga i vilkas ställe denna person trätt, ska dömas till fängelse, lägst sex månader och högst två år, om beloppet överstiger 50 000 euro per beskattningsperiod.”

8 Artikel 10 ter punkt 1 i lagstiftningsdekretet, med rubriken ”Underlåtenhet att betala mervärdesskatt”, i dess lydelse vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet, stadgade följande:

”Artikel 10 bis ska inom de däri fastställda gränserna tillämpas även på var och en som inte inom den föreskrivna fristen för förskottsinsbetalning för den nästkommande beskattningsperioden betalar den mervärdesskatt som följer av den årliga deklARATIONEN.”

- 9 Artikel 20 i lagstiftningsdekretet har rubriken ”Förhållandet mellan det straffrättsliga förfarandet och skatteförfarandet”. Artikel 20.1 stadgar följande:

”Det administrativa förfarandet för skattekontroll där det belopp som ska krävas in fastställs liksom domstolsprocessen i skattemål kan inte vilandeförklaras medan ett straffrättsligt förfarande pågår avseende samma faktiska omständigheter eller faktiska omständigheter vilkas fastställande är av avgörande betydelse för att förfarandet ska kunna slutföras.”

- 10 Artikel 21 i samma lagstiftningsdekret har rubriken ”Administrativa påföljder för straffbelagda överträdelse”. I artikel 21.1 och 21.2 anges följande:

”1. Den behöriga myndigheten ska i alla händelser ålägga administrativa påföljder för sådana överträdelse på skatteområdet som ska anges i belastningsregistret.

2. Dessa påföljder är inte verkställbara gentemot andra personer än de som avses i artikel 19.2, utom om det straffrättsliga förfarandet har avslutats genom ett beslut om avskrivning eller genom ett oåterkalleligt avgörande om frikännande eller ett avgörande genom vilket åtalet avslutas på ett sätt som utesluter att handlingen i fråga anses straffrättsligt klandervärd. I sistnämnda fall börjar betalningsfristen löpa den dag då den behöriga myndighetens avgörande om avskrivning, frikännande eller avslutandet av åtalet delges. Delgivningen ska ombesörjas av kansliet vid den domstol som meddelade avgörandet.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

- 11 Luca Menci har varit föremål för ett administrativt förfarande där han klandrades för att, i egenskap av innehavare av en enskild firma med samma namn som han själv, ha underlåtit att inom de lagstadgade fristerna betala den mervärdesskatt som följer av deklarationen för beskattningsåret 2011, sammanlagt 282 495,76 euro.
- 12 Det förfarandet utmynnade i ett beslut av Amministrazione Finanziaria (skattemyndigheten, Italien), där Luca Menci ålades att erlägga den mervärdesskatt som förfallit till betalning och därutöver ett belopp på 84 748,74 euro – motsvarande 30 procent av skatteskulden – som en administrativ sanktionsavgift med stöd av artikel 13.1 i lagstiftningsdekretet 471/97. Detta beslut har vunnit laga kraft. Luca Menci begärde att få göra flera delbetalningar, vilket myndigheten godtog, och han gjorde därefter de första betalningarna.
- 13 Efter det att det administrativa förfarandet slutligt avslutats, inleddes ett straffrättsligt förfarande mot Luca Menci avseende samma gärning, vid Tribunale di Bergamo (Domstolen i Bergamo, Italien), efter det att åtal väckts av Procura della Repubblica (allmänna åklagaren, Italien) på den grunden att underlåtenheten att betala mervärdesskatt utgjorde en överträdelse av artiklarna 10 bis punkt 1 och 10 ter punkt 1 i lagstiftningsdekretet nr 74/2000, vilken var straffbelagd enligt dessa bestämmelser.
- 14 Den hänskjutande domstolen har uppgett att enligt lagstiftningsdekretet 74/2000 är det straffrättsliga förfarandet och det administrativa förfarandet fristående från varandra och faller under domstolarnas och förvaltningsmyndigheternas respektive behörighet. Inget av de båda förfarandena kan vilandeförklaras i väntan på utgången i det andra förfarandet.
- 15 Den hänskjutande domstolen har tillagt att artikel 21.2 i lagstiftningsdekretet – enligt vilken administrativa påföljder för överträdelse på skatteområdet som ålagts av den behöriga förvaltningsmyndigheten inte är verkställbara så länge inte det straffrättsliga förfarandet har avgjorts genom ett beslut om avskrivning, ett frikännande eller ett lagkraftvunnet avgörande i vilket åtalet ogillas och som utesluter att straff kan utdömas för gärningen – inte hindrar att en person såsom Luca Menci blir föremål för åtal efter att slutligt ha ålagts en administrativ påföljd.

- 16 Mot denna bakgrund beslutade Tribunale di Bergamo (Domstolen i Bergamo) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 50 [i stadgan] jämförd med artikel 4 [i protokoll] nr 7 [i Europakonventionen] och praxis från Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna rörande sistnämnda artikel tolkas på så sätt att den utgör hinder för ett straffrättsligt förfarande som rör en gärning (underlåtenhet att betala in mervärdesskatt) för vilken samma person har ålagts en slutlig administrativ påföljd?”

### Tolkningsfrågan

- 17 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 50 i stadgan jämförd med artikel 4 i protokoll nr 7 i Europakonventionen ska tolkas på så sätt att den utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken åtal får väckas för underlåtenhet att betala mervärdesskatt inom de lagstadgade fristerna, trots att den tilltalade redan har påförts en slutlig administrativ påföljd för samma gärning.
- 18 På mervärdesskatteområdet framgår det bland annat av artiklarna 2 och 273 i direktiv 2006/112 jämförda med artikel 4.3 FEU att varje medlemsstat är skyldig att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet, samt för att bekämpa skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 19 I artikel 325 FEUF föreskrivs dessutom en skyldighet för medlemsstaterna att bekämpa olaglig verksamhet som riktar sig mot Europeiska unionens ekonomiska intressen genom åtgärder som ska vara avskräckande och effektiva, och i synnerhet en skyldighet att vidta samma åtgärder för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen som de vidtar för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot deras egna intressen. Unionens ekonomiska intressen innefattar bland annat inkomster från mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punkterna 30 och 31 och där angiven rättspraxis).
- 20 I syfte att säkerställa uppbörden av dessa inkomster och därigenom värna unionens ekonomiska intressen, står det medlemsstaterna fritt att själva välja de påföljder som ska vara tillämpliga. Dessa kan utgöras av administrativa påföljder eller av straffrättsliga påföljder eller av en kumulering av dessa båda påföljder. Straffrättsliga påföljder kan dock vara nödvändiga för att på ett effektivt och avskräckande sätt bekämpa vissa fall av grovt mervärdesskattebedrägeri (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punkterna 33 och 34).
- 21 Eftersom administrativa påföljder som de nationella skattemyndigheterna ålägger och straffrättsliga förfaranden som inleds med anledning av överträdelse på mervärdesskatteområdet – såsom påföljderna och förfarandena i fråga i förevarande mål – har till syfte att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatt och förebygga skatteundandragande, utgör de ett genomförande av artiklarna 2 och 273 i direktiv 2006/112 och av artikel 325 FEUF, och således av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27, och dom av den 5 april 2017, Orsi och Baldetti, C-217/15 och C-350/15, EU:C:2017:264, punkt 16). De måste följaktligen respektera den grundläggande rättighet som garanteras i artikel 50 i stadgan.
- 22 Även om, som framgår av artikel 6.3 FEU, de grundläggande rättigheterna enligt Europakonventionen ingår i unionsrätten som allmänna principer, och även om artikel 52.3 i stadgan föreskriver att rättigheterna i Europakonventionen ska ges samma innebörd och räckvidd som de som garanteras av konventionen, utgör denna konvention inte något rättsligt instrument som formellt införlivats med

unionsrätten så länge som inte unionen har anslutit sig till konventionen (dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 44, och dom av den 15 februari 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

- 23 I förklaringarna avseende artikel 52 i stadgan anges det emellertid att punkt 3 i artikeln syftar till att trygga det nödvändiga sammanhanget mellan stadgan och Europakonventionen ”utan att detta inkräktar på unionsrättens och Europeiska unionens domstols autonomi” (dom av den 15 februari 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 47, och dom av den 14 september 2017, K., C-18/16, EU:C:2017:680, punkt 50 och där angiven rättspraxis).
- 24 Den hänskjutna frågan ska således prövas utifrån de grundläggande rättigheter som garanteras i stadgan, särskilt i artikel 50 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 april 2017, Orsi och Baldetti, C-217/15 och C-350/15, EU:C:2017:264, punkt 15 och där angiven rättspraxis).
- 25 I artikel 50 föreskrivs att ”[i]ngen får lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen”. Principen *ne bis in idem* förbjuder såväl lagföring som påföljder av straffrättslig karaktär i den mening som avses i den bestämmelsen för samma gärning och mot samma person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 34).

### ***Huruvida förfarandena och påföljderna har straffrättslig karaktär***

- 26 Vad gäller bedömningen av om sådana förfaranden och sådana påföljder som är i fråga i det nationella målet, har straffrättslig karaktär är enligt domstolens praxis tre kriterier relevanta. Det första kriteriet är den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen i nationell rätt, det andra kriteriet är överträdelsens art och det tredje kriteriet är arten av och hur sträng den påföljd är som den berörde kan åläggas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, punkt 37, och dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 35).
- 27 Det är i princip den hänskjutande domstolens uppgift att utifrån dessa kriterier kontrollera huruvida de straffrättsliga och administrativa förfaranden och påföljder som är i fråga har straffrättslig karaktär i den mening som avses i artikel 50 i stadgan. EU-domstolen kan emellertid när den meddelar ett förhandsavgörande bidra med preciseringar för att vägleda den hänskjutande domstolen vid dess tolkning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 2014, Mahdi, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, punkt 79 och där angiven rättspraxis).
- 28 Förevarande fall avser inte, mot bakgrund av de kriterier som nämns i punkt 26 ovan, frågan om de straffrättsliga förfarandena i det nationella målet och de påföljder som de kan leda till är straffrättsliga. Frågan är däremot om det administrativa förfarande som Luca Menci blivit föremål för och den administrativa påföljd han ålagts i detta förfarande har en straffrättslig karaktär i den mening som avses i artikel 50 i stadgan.
- 29 Vad gäller det första kriteriet i punkt 26 ovan, framgår det av de handlingar som domstolen har tillgång till att förfarandet som lett till påföljden i fråga enligt italiensk rätt räknas som ett administrativt förfarande.
- 30 Tillämpningen av artikel 50 i stadgan är dock inte endast begränsad till sådana förfaranden och påföljder som betraktas som straffrättsliga enligt nationell rätt, utan den omfattar – oavsett kvalificeringen i intern rätt – även förfaranden och påföljder som ska anses ha en straffrättslig karaktär sett till de två andra kriterierna i punkt 26 ovan.

- 31 Vad gäller det andra kriteriet, om överträdelsens art, betyder det att det ska prövas om påföljden bland annat har ett repressivt syfte (se dom av den 5 juni 2012, Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, punkt 39). Av detta följer att en påföljd som har ett repressivt syfte är av straffrättslig karaktär i den mening som avses i artikel 50 i stadgan och att den omständigheten att påföljden även har ett preventivt syfte inte i sig medför att den inte ska kvalificeras som en straffrättslig påföljd. Som generaladvokaten påpekade i punkt 113 i sitt förslag till avgörande, ligger det i de straffrättsliga påföljdernas natur att de är tänkta både att utgöra straff för och att förebygga otillåtna gärningar. En åtgärd som endast gottgör den skada som en överträdelse orsakat har däremot inte straffrättslig karaktär.
- 32 I förevarande fall föreskriver artikel 13.1 i lagstiftningsdekret nr 471/97 en administrativ påföljd vid underlåtenhet att betala mervärdesskatt. Denna påföljd läggs till utöver den mervärdesskatt som den skattskyldige ska betala. Påföljdens omfattning minskas visserligen när skatten faktiskt betalas inom en viss ytterligare frist efter förfalldagen, vilket den italienska regeringen har påpekat. Likväl leder en försenad betalning av mervärdesskatten till påföljden i fråga. Domstolen konstaterar därför, i linje med den hänskjutande domstolens bedömning, att denna påföljd har ett repressivt syfte, vilket är kännetecknande för en påföljd av straffrättslig karaktär i den mening som avses i artikel 50 i stadgan.
- 33 Vad gäller det tredje kriteriet, har den administrativa påföljden i fråga i enlighet med artikel 13.1 i lagstiftningsdekret nr 471/97 formen av en sanktionsavgift på 30 procent av den mervärdesskatt som ska betalas, som läggs till betalningen av skatten. Den utgör, vilken är ostridigt mellan parterna i det nationella målet, en skärpning av konsekvenserna av underlåtenheten att betala skatt som stöder slutsatsen att påföljden är av straffrättslig karaktär i den mening som avses i artikel 50 i stadgan, en bedömning som ankommer på den hänskjutande domstolen.

### *Huruvida det är fråga om samma gärning*

- 34 Det framgår av själva lydelsen av artikel 50 i stadgan att den bestämmelsen förbjuder att samma person lagförs eller straffas flera gånger för samma gärning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 april 2017, Orsi och Baldetti, C-217/15 och C-350/15, EU:C:2017:264, punkt 18). Som den hänskjutande domstolen har angett i begäran om förhandsavgörande, avser de olika förfarandena och påföljderna av straffrättslig karaktär i det nationella målet samma person, det vill säga Luca Menci.
- 35 Enligt domstolens praxis är det avgörande kriteriet för om det ska anses vara fråga om samma gärning huruvida de faktiska omständigheterna är desamma, varmed avses en samling konkreta omständigheter, som är oupplösligt förbundna med varandra och som lett till att den berörda personen slutligt frikännts eller dömts till ansvar (se, analogt, dom av den 18 juli 2007, Kraaijenbrink, C-367/05, EU:C:2007:444, punkt 26 och där angiven rättspraxis, och dom av den 16 november 2010, Mantello, C-261/09, EU:C:2010:683, punkterna 39 och 40). Artikel 50 i stadgan förbjuder således att flera påföljder av straffrättslig karaktär åläggs för samma gärning i olika förfaranden med detta syfte.
- 36 Vidare är den rättsliga kvalificeringen av de faktiska omständigheterna i nationell rätt och de rättsliga intressen som skyddas där inte relevanta för huruvida det ska anses vara fråga om samma gärning, eftersom räckvidden för skyddet enligt artikel 50 i stadgan inte får variera från en medlemsstat till en annan.
- 37 I detta fall framgår det av uppgifterna i begäran om förhandsavgörande att Luca Menci slutligt ålagts en administrativ påföljd av straffrättslig karaktär för att ha underlåtit att inom den lagstadgade fristen betala mervärdesskatt enligt den årliga deklarationen för beskattningsåret 2011 och att åtalet i fråga avser denna underlåtenhet.
- 38 Som den italienska regeringen har anfört i sin skriftliga inlägga, kräver en straffrättslig påföljd som utdöms inom ramen för straffrättsliga förfaranden, som i det nationella målet – till skillnad från nämnda administrativa påföljd av straffrättslig karaktär – att ett subjektivt rekvisit är uppfyllt. Att den

straffrättsliga påföljden fordrar ett ytterligare rekvisit jämfört med den administrativa påföljden innebär dock inte i sig att de faktiska omständigheterna i fallet inte är desamma. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, tycks den administrativa påföljden av straffrättslig karaktär och de straffrättsliga förfaranden i fråga i det nationella målet således avse samma överträdelse.

- 39 Under dessa omständigheter tycks den nationella lagstiftningen i fråga i det nationella målet medge att ett brottmålsförfarande inleds mot en person, såsom Luca Menci, för en överträdelse i form av underlåtenhet att betala mervärdesskatt som ska betalas enligt deklarationen för ett beskattningsår, efter det att samma person för samma gärning ålagts en slutlig administrativ påföljd av straffrättslig karaktär i den mening som avses i artikel 50 i stadgan. Att kumulera förfaranden och påföljder på detta sätt utgör en begränsning av den grundläggande rättighet som garanteras i den bestämmelsen.

### ***Huruvida begränsningen av rättigheten enligt artikel 50 i stadgan är berättigad***

- 40 Domstolen erinrar om att den i sin dom av den 27 maj 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, punkterna 55 och 56), fann att en begränsning av principen *ne bis in idem*, som slås fast i artikel 50 i stadgan, kan vara berättigad på grundval av artikel 52.1 i stadgan.
- 41 Av artikel 52.1 första meningen i stadgan följer att varje begränsning i utövandet av de rättigheter och friheter som erkänns i stadgan ska vara föreskriven i lag och förenlig med det väsentliga innehållet i dessa rättigheter och friheter. Enligt den andra meningen i samma punkt får begränsningar, med beaktande av proportionalitetsprincipen, endast göras om de är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen eller behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter.
- 42 I förevarande fall är det ostridigt att möjligheten att kumulera straffrättsliga förfaranden och påföljder med administrativa förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär är föreskriven i lag.
- 43 En nationell lagstiftning som den i fråga här respekterar det väsentliga innehållet i artikel 50 i stadgan, eftersom den, enligt vad som framgår av handlingarna i målet, endast medger att förfaranden och påföljder kumuleras på vissa bestämda villkor, vilket säkerställer att den rättighet som garanteras i artikel 50 inte ifrågasätts som sådan.
- 44 Vad gäller frågan huruvida den begränsning av principen *ne bis in idem* som blir följden av en nationell lagstiftning som den i fråga här svarar mot ett mål av allmänt samhällsintresse, framgår det av handlingarna i målet att den lagstiftningen syftar till att säkerställa att all den mervärdesskatt som ska betalas också kan uppbäras. Sett till den betydelse som domstolens praxis för att nå detta mål tillmåter bekämpandet av överträdelser på mervärdesskatteområdet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B, C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 34 och där angiven rättspraxis), kan en kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär vara berättigad när dessa – i syfte att nå detta mål – avser kompletterande målsättningar rörande olika aspekter av samma överträdelse. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om så är fallet.
- 45 Vad gäller överträdelser på mervärdesskatteområdet framstår det som berättigat att en medlemsstat dels söker avskräcka och vidta åtgärder med avseende på alla åsidosättanden, uppsåtliga eller ej, av bestämmelser om deklaration och uppbörd av mervärdesskatt, genom att ålägga administrativa påföljder som i förekommande fall fastställs schablonmässigt, dels söker avskräcka och vidta åtgärder med avseende på allvarliga åsidosättanden av dessa bestämmelser som är särskilt skadliga för samhället och som motiverar strängare straffrättsliga påföljder.
- 46 Vad gäller proportionalitetsprincipen, fordrar den att en kumulering av förfaranden och påföljder enligt nationell lagstiftning, såsom den i fråga i förevarande fall, inte går utöver vad som är ändamålsenligt och nödvändigt för att uppnå de legitima mål som eftersträvas med lagstiftningen i fråga. När det



finns flera ändamålsenliga åtgärder att välja mellan ska den åtgärd väljas som är minst ingripande, och de vållade olägenheterna får inte vara orimliga i förhållande till de eftersträlvade målen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2010, Müller Fleisch, C-562/08, EU:C:2010:93, punkt 43, dom av den 9 mars 2010, ERG m.fl., C-379/08 och C-380/08, EU:C:2010:127, punkt 86, och dom av den 19 oktober 2016, EL-EM-2001, C-501/14, EU:C:2016:777, punkterna 37 och 39 och där angiven rättspraxis).

- 47 Enligt ovan i punkt 20 nämnda rättspraxis har medlemsstaterna valfrihet beträffande vilka påföljder de ska tillämpa för att säkerställa en fullständig uppbörd av mervärdesskatt. Eftersom unionsrätten på området inte är harmoniserad, har medlemsstaterna rätt att välja ett system där överträdelser på mervärdesskatteområdet endast kan vara föremål för förfaranden och påföljder en enda gång likväl som ett system där förfaranden och påföljder kan kumuleras. Under dessa omständigheter kan proportionaliteten hos en nationell lagstiftning såsom den i fråga i förevarande fall inte ifrågasättas enbart på den grunden att den berörda medlemsstaten har valt att möjliggöra en sådan kumulering. Om motsatsen gällde, skulle det frånta medlemsstaten denna valfrihet.
- 48 Mot denna bakgrund konstaterar domstolen att en nationell lagstiftning, såsom den i förevarande fall, som föreskriver en sådan möjlighet till kumulering är lämpad att uppnå det mål som avses i punkt 44 ovan.
- 49 Vad gäller huruvida lagstiftningen är strikt nödvändig, måste en nationell lagstiftning som den i fråga i det nationella målet först och främst innehålla klara och exakta bestämmelser, så att den skattskyldige kan förutse vilka handlingar och underlåtenheter som kan bli föremål för en sådan kumulering av förfaranden och påföljder.
- 50 Som framgår av handlingarna i målet anger i detta fall den nationella lagstiftningen, särskilt artikel 13.1 i lagstiftningsdekret nr 471/97, på vilka villkor underlåtenhet att betala mervärdesskatt inom de lagstadgade fristerna kan medföra en administrativ påföljd av straffrättslig karaktär. Enligt nämnda artikel 13.1, och på de villkor som anges i artiklarna 10 bis.1 och 10 ter.1 i lagstiftningsdekret nr 74/2000 kan en sådan underlåtenhet också, om den avser en deklaration avseende ett högre mervärdesskattebelopp än 50 000 euro, leda till ett fängelsestraff på lägst sex månader och högst två år.
- 51 Den nationella lagstiftningen i fråga tycks alltså, med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning, på ett klart och exakt sätt precisera under vilka omständigheter en underlåtenhet att betala mervärdesskatt kan medföra en kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär.
- 52 En nationell lagstiftning, som den i fråga här, måste vidare säkerställa att den börda en sådan kumulering medför för den berörda personen inte går utöver vad som är strikt nödvändigt för att uppnå det mål som avses i punkt 44 ovan.
- 53 Vad gäller kumulering av förfaranden av straffrättslig karaktär vilka, såsom framgår av handlingarna i målet, fortlöper fristående från varandra, förutsätter kravet i punkten ovan att det finns bestämmelser som säkerställer en samordning för att minska den ytterligare börda en sådan kumulering medför för de berörda personerna till vad som är strikt nödvändigt.
- 54 Även om den nationella lagstiftningen i förevarande fall medger att straffrättsliga förfaranden inleds även efter det att en administrativ påföljd av straffrättslig karaktär har ålagts som ett definitivt avslut på det administrativa förfarandet, framgår det av uppgifterna i handlingarna i målet, sammanfattade i punkt 50 ovan, att den lagstiftningen tycks innebära att straffrättsliga förfaranden är begränsade till mer allvarliga överträdelser, nämligen sådana där den mervärdesskatt som inte betalats överstiger

50 000 euro. I de fallen föreskriver lagstiftaren fängelsestraff, och det straffet är då så strängt att det torde motivera att ett straffrättsligt förfarande inleds, i syfte att utdöma ett sådant straff, som är fristående från det administrativa förfarandet av straffrättslig karaktär.

- 55 Om påföljder av straffrättslig karaktär kumuleras måste det också finnas bestämmelser som säkerställer att strängheten i de samlade påföljderna motsvarar den berörda överträdelsens allvar. Det kravet följer inte bara av artikel 52.1 i stadgan, utan också av proportionalitetsprincipen, som slås fast i artikel 49.3 i stadgan. De bestämmelserna måste föreskriva en skyldighet för de behöriga myndigheterna att, för det fall en andra påföljd åläggs, se till att strängheten i de samlade påföljderna inte överstiger vad den konstaterade överträdelsens allvar motiverar.
- 56 I förevarande fall tycks det framgå av artikel 21 i lagstiftningsdekret nr 74/2000 att den inte inskränker sig till att föreskriva att verkställigheten av de administrativa påföljderna av straffrättslig karaktär ska vilandeförklaras under brottmålsförfarandet, utan att den helt förhindrar denna verkställighet när den berörda personen har dömts till ansvar för brott. Dessutom är, enligt uppgifterna i begäran om förhandsavgörande, frivillig betalning av skatteskulden, inklusive den administrativa sanktionsavgift som ålagts den berörda personen, en särskild förmildrande omständighet som ska beaktas i brottmålsförfarandet. Den nationella lagstiftningen i fråga tycks alltså föreskriva villkor som är lämpade att säkerställa att de behöriga myndigheterna begränsar strängheten i de samlade påföljderna till vad som är strikt nödvändigt sett till överträdelsens allvar.
- 57 Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, tycks en nationell lagstiftning som den i fråga säkerställa att den kumulering av förfaranden och påföljder som den medger inte går utöver vad som är strikt nödvändigt för att uppnå de mål som avses i punkt 44 ovan.
- 58 Även om en nationell lagstiftning som uppfyller kraven i punkterna 44, 49, 53 och 55 ovan i princip torde kunna säkerställa att de olika intressena i fråga jämkas samman på nödvändigt vis, måste den dock även tillämpas av de nationella myndigheterna och domstolarna på ett sådant sätt att bördan, för den berörda personen i det enskilda fallet, av att förfaranden och påföljder kumuleras inte blir alltför tung i förhållande till överträdelsens allvar.
- 59 Det ankommer i slutändan på den hänskjutande domstolen att inom ramen för det nationella målet pröva huruvida den konkreta tillämpningen av lagstiftningen är proportionerlig. Den måste därvidlag väga skatteöverträdelsens allvar mot den börda som konkret läggs på den berörda personen genom den aktuella kumuleringen av förfaranden och påföljder.
- 60 Slutligen framgår det av artikel 52.3 i stadgan att i den mån stadgan omfattar rättigheter som motsvarar sådana som garanteras i Europakonventionen, ska dessa ha samma innebörd och räckvidd som i konventionen. Således ska artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen beaktas vid tolkningen av artikel 50 i stadgan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 februari 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 77 och där angiven rättspraxis, och dom av den 5 april 2017, Orsi och Baldetti, C-217/15 och C-350/15, EU:C:2017:264, punkt 24).
- 61 Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna har slagit fast att en kumulering av skatterättsliga och straffrättsliga förfaranden och påföljder för en och samma överträdelse av skattelagstiftningen inte strider mot principen *ne bis in idem* i artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen, när skatteförfarandet och brottmålsförfarandet är tillräckligt nära förbundna i materiellt och tidsmässigt hänseende (Europadomstolen, 15 november 2016, A och B mot Norge, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, § 132).
- 62 De krav som artikel 50 jämförd med artikel 52.1 i stadgan ställer på en eventuell kumulering av straffrättsliga förfaranden och påföljder, å ena sidan, och administrativa förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär, å andra sidan, säkerställer, som framgår av punkterna 44, 49, 53, 55

och 58 ovan, en skyddsnivå för principen *ne bis in idem* som inte understiger den som garanteras i artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen, såsom den har tolkats av Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna.

- 63 Av vad som anförts följer att den hänskjutna frågan ska besvaras på följande sätt. Artikel 50 i stadgan ska tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken straffrättsliga förfaranden får inledas mot en person för underlåtenhet att betala mervärdesskatt inom lagstadgade frister, trots att denna person för samma gärning redan ålagts en slutlig administrativ påföljd av straffrättslig karaktär i den mening som avses i nämnda artikel 50, förutsatt att lagstiftningen i fråga
- eftersträvar ett mål av allmänt samhällsintresse som kan motivera en sådan kumulering av förfaranden och påföljder, nämligen bekämpande av överträdelse på mervärdesskatteområdet, varvid förfarandena och påföljderna måste fylla kompletterande syften,
  - innehåller bestämmelser som säkerställer en samordning som begränsar den ytterligare börda som en kumulering av förfaranden medför för de berörda personerna till vad som är strikt nödvändigt, och
  - föreskriver bestämmelser som säkerställer att de ålagda påföljdernas stränghet till vad som är strikt nödvändigt i förhållande till den berörda överträdelsens allvar.
- 64 Det ankommer på den nationella domstolen att, med hänsyn tagen till samtliga omständigheter i det nationella målet, säkerställa att den börda som konkret läggs på den berörda personen genom tillämpningen av den nationella lagstiftningen i fråga och genom den kumulering av förfaranden och påföljder som denna medger inte blir alltför tung i förhållande till överträdelsens allvar.

### Rättegångskostnader

- 65 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna ska tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken straffrättsliga förfaranden får inledas mot en person för underlåtenhet att betala mervärdesskatt inom lagstadgade frister, trots att denna person för samma gärning redan ålagts en slutlig administrativ påföljd av straffrättslig karaktär i den mening som avses i nämnda artikel 50, förutsatt att lagstiftningen i fråga**
  - avser ett mål av allmänt samhällsintresse som kan motivera en sådan kumulering av förfaranden och påföljder, nämligen bekämpande av överträdelse på mervärdesskatteområdet, varvid förfarandena och påföljderna måste fylla kompletterande syften,
  - innehåller bestämmelser som säkerställer en samordning som begränsar den ytterligare börda som en kumulering av förfaranden medför för de berörda personer till vad som är strikt nödvändigt, och
  - föreskriver bestämmelser som säkerställer att de ålagda påföljdernas stränghet begränsas till vad som är strikt nödvändigt i förhållande till den berörda överträdelsens allvar.

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

Underskrifter

i — Punkt 15 i denna text har varit föremål för en språklig ändring sedan texten ursprungligen tillhandahållits på nätet.