



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 5 maj 2022\*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Bedrägligt undanhållande av den skatt som ska betalas – Påföljder – Nationell lagstiftning som föreskriver både administrativa och straffrättsliga påföljder för samma gärning – Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Artikel 49 – Artikel 50 – Principen *ne bis in idem* – Artikel 52.1 – Begränsningar av principen *ne bis in idem* – Krav på att föreskriva klara och precisa regler – Möjlighet att beakta nationella domstolars tolkning av den nationella lagstiftningen – Krav på att föreskriva regler som säkerställer att samtliga påföljder är proportionerliga – Påföljder av olika slag”

I mål C-570/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour de cassation (Högsta domstolen, Frankrike) genom beslut av den 21 oktober 2020, som inkom till domstolen den 28 oktober 2020, i brottmålet mot

**BV,**

ytterligare deltagare i rättegången:

**Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie,**

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna I. Ziemele, T. von Danwitz (referent), P.G. Xuereb och A. Kumin,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– BV, genom L. Goldman, avocat,

\* Rättegångsspråk: franska.

– Frankrikes regering, genom E. de Moustier och A. Daniel, båda i egenskap av ombud,  
– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och C. Ehrbar, båda i egenskap av ombud,  
och efter att den 9 december 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,  
följande

### **Dom**

- 1 Begäran om förhandsavgörande rör tolkningen av artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).
- 2 Begäran har framställts i ett brottmål mot BV avseende överträdelse på skatteområdet, bland annat avseende mervärdesskatt.

### **Tillämpliga bestämmelser**

#### ***Unionsrätt***

- 3 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.
- 4 I artikel 273 första stycket i direktivet föreskrivs följande:  
”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.”

#### ***Fransk rätt***

- 5 Artikel 1729 i Code général des impôts (allmänna skattelagen), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet, har följande lydelse:  
”Oriktiga uppgifter eller underlåtenhet att lämna uppgifter, i en deklARATION eller annan handling, som rör omständigheter som har betydelse för beskattningsunderlaget eller för fastställandet av skatten, samt återbetalning av ett skatteavdrag som staten felaktigt har beviljat, ska medföra ett skattetillägg med  
a. 40 procent av den undandragna skatten om överträdelsen har skett uppsåtligt,  
...”

- 6 Artikel 1741 i allmänna skattelagen i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, vilken följer av lag nr 2010–1658 av den 29 december 2010, stadgade följande:

”Såvida inte annat följer av särskilda bestämmelser i denna lag, ska den som på ett oegentligt sätt har undandragit eller försökt att undandra sig fastställande av skatt eller helt eller delvis undandra sig betalning av skatt enligt denna lag, antingen genom att uppsåtligen underlåta att ge in en deklaration inom föreskriven tid eller genom att uppsåtligen undanhålla en del av de belopp som ska beskattas, eller genom att handla så att vederbörande blir insolvent eller genom att på annat sätt förhindra uppbörd av skatten, eller genom att på annat sätt handla oegentligt, dömas till böter på 37 500 euro och fängelse i fem år, oberoende av tillämpliga skattetillägg. Om gärningen har utförts eller främjats genom köp eller försäljning utan faktura eller med fakturor som inte avser verkliga transaktioner, eller om gärningen har syftat till att få oberättigade återbetalningar från staten, ska gärningsmannen dömas till böter på 75 000 euro och fängelse i fem år.

Vid undanhållande är denna bestämmelse emellertid bara tillämplig om det undanhållna beloppet överstiger en tiondel av det beskattningsbara beloppet eller 153 euro.

Den som döms med stöd av denna artikel får fråntas sina medborgerliga, civilrättsliga och familjerättsliga rättigheter, i enlighet med bestämmelserna i artikel 131–26 i strafflagen.

Domstolen får dessutom besluta att domen ska anslås och spridas på de villkor som föreskrivs i artiklarna 131–35 eller 131–39 i strafflagen.

...”

- 7 I artikel L. 228 i Livre des procédures fiscales (lag om skatteförfaranden), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, föreskrevs följande:

”Vid äventyr av avvisning, ska anmälningar som syftar till en tillämpning av straffrättsliga påföljder på området för direkta skatter, mervärdesskatt och andra omsättningsskatter, registreringsavgifter, fastighetsskatt och stämpelskatt ges in av myndigheten efter tillstyrkande av Skattebrottskommittén.”

- 8 Enligt fast praxis från Cour de cassation (Högsta domstolen, Frankrike) följer det av artikel 1741 i allmänna skattelagen jämförd med artikel L. 228 och följande artiklar i lagen om skatteförfaranden att åklagarmyndigheten, vid äventyr av avvisning, endast får inleda ett förfarande för skatteundandragande efter en föregående anmälan från skattemyndigheten.

- 9 Genom avgöranden nr 2016–545 QPC av den 24 juni 2016, nr 2016–546 QPC av den 24 juni 2016, nr 2016–556 QPC av den 22 juli 2016 och nr 2018–745 QPC av den 23 november 2018, slog Conseil constitutionnel (Författningsdomstolen, Frankrike) fast att kumulering av förfaranden och straffrättsliga påföljder vid undanhållande av skattebelagda belopp och underlåtenhet att lämna deklaration, såsom denna kumulering följer av artiklarna 1729 och 1741 i allmänna skattelagen, är förenlig med principerna om nödvändighet och proportionalitet i fråga om brott och straff. Conseil constitutionnel (Författningsdomstolen) har nämligen uttalat att dessa bestämmelser ”tillsammans gör det möjligt att säkerställa skyddet för statens ekonomiska intressen och likabehandling i skattehänseende, genom att eftersträva gemensamma syften, som är både avskräckande och repressiva”. Den har vidare funnit att ”[u]ppbörderna av nödvändiga skatter och målet att bekämpa skatteundandragande motiverar att det inleds kompletterande

förfaranden i de allvarligaste fallen av skatteundandragande” och att ”[s]traffrättsliga förfaranden således kan tillkomma, utöver de kontroller som resulterar i att skattemyndigheten tillämpar ekonomiska påföljder, på de villkor och enligt de förfaranden som regleras i lag”.

- 10 Conseil constitutionnel (Författningsdomstolen) har emellertid, mot bakgrund av proportionalitetsprincipen, gjort följande tre tolkningsförbehåll, vilka begränsar möjligheten att göra en sådan kumulering.
  - För det första kan en skattskyldig person som har befriats från skatt genom ett lagkraftvunnet domstolsavgörande på en materiell grund inte dömas straffrättsligt för skatteundandragande.
  - För det andra är artikel 1741 i allmänna skattelagen endast tillämplig i de allvarligaste fallen av bedrägligt undanhållande av skattepliktiga belopp eller underlåtenhet att lämna uppgifter i deklARATIONEN. Överträdelsens allvar kan bero på storleken på de undandragna skattebeloppen, arten av den tilltalades ageranden eller de omständigheter under vilka överträdelsen har begåtts.
  - För det tredje kräver proportionalitetsprincipen under alla omständigheter, för den händelse att två förfaranden inleds som kan leda till en kumulering av påföljder, att de påföljder som eventuellt påförs tillsammans inte är strängare än den strängaste påföljd som föreskrivs för någon av överträdelserna.

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

- 11 BV var yrkesverksam som revisor i egenskap av enskild näringsidkare fram till den 14 juni 2011. I denna egenskap var han skattskyldig för mervärdesskatt och omfattades, med hänsyn till sin omsättning, av de normala skattereglerna, med ingivande av månatliga deklARATIONER.
- 12 Skattemyndigheten genomförde kontroller avseende åren 2009, 2010 och 2011.
- 13 Skattemyndigheten gjorde den 10 mars 2014 en anmälan hos Procureur de la République d’Annecy (åklagarmyndigheten i Annecy, Frankrike) mot BV och gjorde gällande att han gjort sig skyldig till oegentligheter i bokföringen, ingett mervärdesskattedeklARATIONER i vilka en stor del av inkomsterna inte var upptagna, deklarerat icke-kommersiella inkomster med för lågt belopp och sammantaget deklarerat för låga inkomster och därmed en icke-kommersiell vinst som var lägre än i verkligheten. Enligt anmälan hade mervärdesskatt med ett belopp på 82 507 euro och inkomstskatt med ett belopp på 108 883 euro undandragits.
- 14 Efter åklagarmyndighetens förundersökning väcktes åtal mot BV vid Tribunal correctionnel d’Annecy (Brottmålsdomstolen i Annecy, Frankrike) avseende skatteundandragande för att han på ett bedrägligt sätt hade undandragit skattepliktiga belopp samt avsaknad av underlag i bokföringen.
- 15 Tribunal correctionnel d’Annecy (Brottmålsdomstolen i Annecy) fann att BV var skyldig till de brott han åtalats för och dömde honom, den 23 juni 2017, till tolv månaders fängelse och beslutade att avgörandet skulle offentliggöras på hans bekostnad.

- 16 BV överklagade domen till Cour d'appel de Chambéry (Appellationsdomstolen i Chambéry, Frankrike). Till stöd för sitt överklagande gjorde BV gällande att domen stred mot principen *ne bis in idem*, som garanteras i artikel 50 i stadgan, eftersom han, för samma gärning, redan hade varit föremål för ett förfarande för efterbeskattning, vilket hade lett till ett slutligt skattetillägg som uppgick till 40 procent av den undandragna skatten.
- 17 Cour d'appel de Chambéry (Appellationsdomstolen i Chambéry) ogillade överklagandet genom dom av den 13 februari 2019. Nämnda domstol fann att kumuleringen av straffrättsliga påföljder och skattetillägg som BV var föremål för inte stred mot artikel 50 i stadgan, eftersom tillämpningen av den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet iakttog de krav som följer av praxis på området från Conseil constitutionnel (Författningsdomstolen).
- 18 BV överklagade domen till Cour de cassation (Högsta domstolen, Frankrike), som är hänskjutande domstol i förevarande mål, och gjorde gällande att den nationella lagstiftningen inte uppfyller det krav på klarhet och förutsebarhet som en kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär ska uppfylla enligt den rättspraxis som följer av domen av den 20 mars 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punkterna 49–51). Han gjorde vidare gällande att den nationella lagstiftningen, i strid med den rättspraxis som följer av bland annat domen av den 20 mars 2018, Garlsson Real Estate m.fl. (C-537/16, EU:C:2018:193, punkterna 56 och 60), inte innehåller några bestämmelser som gör det möjligt att säkerställa att de ålagda påföljderna tillsammans inte är strängare än vad som är motiverat med hänsyn till den konstaterade överträdelsens allvar.
- 19 Den hänskjutande domstolen konstaterade inledningsvis att i den mån den aktuella nationella lagstiftningen bland annat syftar till att bekämpa överträdelser på mervärdesskatteområdet för att säkerställa uppbörden av hela den mervärdesskatt som ska betalas, utgör den en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan, vilket innebär att principen *ne bis in idem*, som garanteras i artikel 50 i stadgan, ska iakttas.
- 20 När det gäller kravet på klarhet och förutsebarhet har den hänskjutande domstolen påpekat att artiklarna 1729 och 1741 i allmänna skattelagen med precision definierar vilka handlingar och underlåtenheter som kan medföra straffrättsliga och skatterättsliga åtgärder och påföljder. Den har även angett att Conseil constitutionnel (Författningsdomstolen) har uppställt de tre tolkningsförbehåll angående tillämpningen som det erinrats om i punkt 10 ovan.
- 21 Vad närmare gäller det andra tolkningsförbehållet har den hänskjutande domstolen understrukit att den har preciserat hur det ska tillämpas. När den som står åtalad för skatteundandragande styrker att denne personligen har påförts en skatterättslig påföljd för samma gärning, ankommer det på brottmålsdomstolen att först och främst pröva rekvisiten för detta brott enligt artikel 1741 i allmänna skattelagen. Domstolen ska sedan, vid behov på eget initiativ, avgöra huruvida gärningen är så allvarlig att det är motiverat med en kompletterande straffrättslig lagföring, mot bakgrund av de kriterier som Conseil constitutionnel (Författningsdomstolen) fastställt i fråga om storleken på de undandragna skattebeloppen, det sätt på vilket den tilltalade agerat eller de omständigheter under vilka överträdelsen har begåtts. Beslutet om gärningens svårighetsgrad ska motiveras och fattas innan domstolen fattar beslut om och motiverar valet av påföljd.
- 22 När det gäller frågan huruvida de ålagda påföljderna tillsammans inte är strängare än vad som är absolut nödvändigt har den hänskjutande domstolen påpekat att den franska lagstiftningen, i enlighet med det andra tolkningsförbehållet från Conseil constitutionnel

(Författningsdomstolen), begränsar straffrättsliga förfaranden till att endast avse brott av viss svårighetsgrad för vilka den nationella lagstiftaren, förutom böter, har föreskrivit ett frihetsberövande påföljd.

- 23 I enlighet med det tredje tolkningsförbehållet begränsas dessutom möjligheten att kumulera påföljder genom att det inte är tillåtet att överskrida det högsta beloppet för en av de påföljder som åläggs. Den hänskjutande domstolen har emellertid preciserat att enligt dess egen praxis avser detta tredje tolkningsförbehåll endast påföljder av samma slag, det vill säga ekonomiska påföljder, eftersom det förutsätter att en domstol kan jämföra de högsta nivåerna för de straffrättsliga och skattemässiga påföljder som föreskrivs för att fastställa det högsta belopp som utgör taket. Detta tolkningsförbehåll är således inte tillämpligt vid en kumulering av skattetillägg och en frihetsberövande påföljd.
- 24 Mot denna bakgrund beslutade Cour de cassation (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- ”1) Uppfyller sådana nationella bestämmelser som de ovan beskrivna kravet på klarhet och förutsebarhet vad gäller de omständigheter under vilka undanhållande av uppgifter i deklARATIONEN avseende mervärdesskatt kan leda till en kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär?
- 2) Uppfyller sådana nationella bestämmelser som de ovan beskrivna kravet att kumuleringen av sådana påföljder ska vara nödvändig och proportionerlig?”

### Prövning av tolkningsfrågorna

- 25 Den hänskjutande domstolen har ställt sina två tolkningsfrågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida den grundläggande rättighet som garanteras i artikel 50 i stadgan, jämförd med artikel 52.1 i stadgan, ska tolkas på så sätt
- att den utgör hinder för att begränsningen av den kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär som föreskrivs i nationell lagstiftning för de allvarligaste fallen av bedrägligt undanhållande av skattepliktiga belopp eller underlåtenhet att lämna uppgifter i mervärdesskattedeclarationen endast följer av fast rättspraxis i vilken de bestämmelser som fastställer tillämpningsvillkoren för denna kumulering tolkas restriktivt, och/eller
  - att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som, i de fall då en ekonomisk påföljd kumuleras med en frihetsberövande påföljd, inte säkerställer genom klara och precisa bestämmelser, vid behov tolkade av nationella domstolar, att de samlade påföljderna inte är strängare än vad den konstaterade överträdelsens allvar motiverar.
- 26 EU-domstolen erinrar inledningsvis om att administrativa påföljder som de nationella skattemyndigheterna ålägger och straffrättsliga förfaranden som inleds med anledning av överträdelse på mervärdesskatteområdet utgör 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. Sådana påföljder måste följaktligen respektera den grundläggande rättighet som garanteras i artikel 50 i stadgan (dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

- 27 Enligt denna bestämmelse får ingen 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.
- 28 I det nationella brottmålet åtalades BV för bedrägligt undanhållande av skattepliktiga belopp och underlåtenhet att lämna uppgifter i mervärdesskattedeclarationen, trots att han, enligt uppgifterna i begäran om förhandsavgörande, för samma gärningar redan ålagts en slutlig administrativ påföljd av straffrättslig karaktär i den mening som avses i artikel 50 i stadgan för samma gärning. En sådan kumulering av förfaranden utgör en begränsning av den grundläggande rättighet som stadfästs i denna bestämmelse i stadgan, eftersom den förbjuder att flera påföljder av straffrättslig karaktär åläggs för samma gärning i olika förfaranden med detta syfte (se analogt, dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 35).
- 29 Enligt fast rättspraxis kan emellertid en begränsning av den grundläggande rätt som garanteras i artikel 50 i stadgan vara berättigad på grundval av artikel 52.1 i stadgan (dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 40 och där angiven rättspraxis, och dom av den 22 mars 2022, Nordzucker m.fl., C-151/20, EU:C:2022:203, punkt 49).
- 30 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 av nämnda rättigheter och friheter, med beaktande av proportionalitetsprincipen, endast göras om de är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänintresse som erkänns av unionen eller behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter.
- 31 I förevarande fall framgår det, för det första, att möjligheten att kumulera straffrättsliga förfaranden och påföljder med administrativa förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär är föreskriven i lag, närmare bestämt i artiklarna 1729 och 1741 i allmänna skattelagen. I den mån som kravet på att varje begränsning i utövandet av grundläggande rättigheter ska vara föreskriven i lag innebär att den rättsliga grunden för ingreppet i dessa rättigheter i sig måste definiera räckvidden av begränsningen i utövandet av den aktuella rättigheten sammanfaller nämnda krav i stor utsträckning med de krav på klarhet och precision som följer av proportionalitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 2020, Facebook Ireland och Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, punkt 180). Denna princip behandlas i punkt 34 och följande punkter nedan.
- 32 En nationell lagstiftning som den i fråga här respekterar, för det andra, det väsentliga innehållet i den grundläggande rättighet som garanteras 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 undergrävs som sådan.
- 33 För det tredje framgår det av de handlingar som domstolen förfogar över att denna lagstiftning syftar till att säkerställa uppbörden av all den mervärdesskatt som ska betalas. Med hänsyn till den betydelse som bekämpandet av överträdelser på mervärdesskatteområdet tillmäts i domstolens praxis i syfte att uppnå detta mål, svarar den begränsning av principen *ne bis in idem* som följer av sådana nationella bestämmelser som de som är i fråga i det nationella målet mot ett mål av allmänintresse.

- 34 Vad för det fjärde 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 minst ingripande åtgärden väljas, och de vållade olägenheterna får inte vara orimliga i förhållande till de eftersträvalda målen (dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 46 och där angiven rättspraxis).
- 35 En nationell lagstiftning som föreskriver en möjlighet till en sådan kumulering av förfaranden och påföljder är ägnad att uppnå det legitima målet att bekämpa överträdelser på mervärdesskatteområdet för att säkerställa att all den mervärdesskatt som ska betalas också kan uppbäras (dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 48).
- 36 När det gäller frågan huruvida en sådan nationell lagstiftning är absolut nödvändig klargjorde domstolen, i punkterna 49, 53 och 55 i domen av den 20 mars 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), att den ska innehålla klara och precisa bestämmelser som först och främst gör det möjligt för den skattskyldige att förutse vilka handlingar och underlåtenheter som kan bli föremål för en sådan kumulering av förfaranden och påföljder. Nämnda lagstiftning ska vidare säkerställa en samordning för att minska den ytterligare börda en sådan kumulering medför för de berörda personerna till vad som är absolut nödvändigt och slutligen säkerställa att strängheten i de samlade påföljderna motsvarar den konstaterade överträdelsens allvar.
- 37 Den hänskjutande domstolen hyser till att börja med tvivel vad gäller det första av de krav som det erinrats om i föregående punkt, vilket, vad gäller den grundläggande rättighet som garanteras i artikel 50 i stadgan, även återspeglar den straffrättsliga legalitetsprincipen i artikel 49.1 i stadgan. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 56–58 i sitt förslag till avgörande är denna princip tillämplig på kumulering av en slutgiltig administrativ påföljd av straffrättslig karaktär, i den mening som avses i artikel 50 i stadgan, och av straffrättsliga förfaranden. Sådan kumulering kan nämligen få en allvarligare konsekvens för den berörda personen än den som enbart följer av ett straffrättsligt förfarande. I synnerhet kan den påföljdsbörda som följer av en kumulering av påföljder av straffrättslig karaktär bli tyngre än den som föreskrivs i lag för ett lagstridigt beteende, varför det är nödvändigt att varje bestämmelse som tillåter dubbla påföljder iakttar de krav som är knutna till den straffrättsliga legalitetsprincipen om inget brott och inget straff utan lag, såsom den stadfästs i artikel 49.1 i stadgan.
- 38 Vad gäller den straffrättsliga legalitetsprincipen har domstolen slagit fast att i den mån det enligt denna princip krävs att överträdelser och de påföljder som de leder till tydligt definieras i lag, är detta villkor uppfyllt när den enskilde, utifrån den relevanta bestämmelsens lydelse och, vid behov, med hjälp av domstolarnas tolkning härav, kan utläsa vilka handlingar och underlåtenheter som föranleder straffrättsligt ansvar (dom av den 22 oktober 2015, AC-Treuhand/kommissionen, C-194/14 P, EU:C:2015:717, punkt 40 och där angiven rättspraxis, och dom av den 11 juni 2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, punkt 49).
- 39 Den omständigheten att de villkor som uppställs för kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär inte enbart följer av lagbestämmelser utan även av de nationella domstolarnas tolkning av dessa påverkar inte i sig den klara och precisa karaktären av den nationella lagstiftningen. Detta gäller dock under förutsättning att den enskilde, utifrån de



relevanta bestämmelsernas lydelse och vid behov med hjälp av de nationella domstolarnas tolkning av dessa, kan utläsa vilka handlingar och underlåtenheter som kan ge upphov till en sådan kumulering av förfaranden och påföljder.

- 40 Den omständigheten att den nationella lagstiftaren har använt sig av allmänna begrepp för att fastställa vilka handlingar som kan leda till en kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär, ska det erinras om att domstolen, i punkterna 52 och 53 i domen av den 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate m.fl.* (C-537/16, EU:C:2018:193), fann att den nationella lagstiftning som var aktuell i det målet var tillräckligt klar och precis, trots att den gjorde kumulering beroende av fastställandet av huruvida de aktuella handlingarna kunde leda till ”en betydande förändring” av värdet på de finansiella instrumenten, och följaktligen av en tolkning av ett allmänt begrepp som krävde att de nationella domstolarna i stor utsträckning gjorde en skönsmässig bedömning.
- 41 Det framgår nämligen av rättspraxis avseende den straffrättsliga legalitetsprincipen att denna princip inte ska tolkas som ett förbud mot att bestämmelser om straffrättsligt ansvar gradvis klargörs genom domstolarnas tolkning från fall till fall, förutsatt att resultatet i rimlig grad kan förutses vid den tidpunkt då överträdelsen begås, bland annat mot bakgrund av den tolkning som då gjorts i rättspraxis avseende den aktuella lagbestämmelsen (dom av den 22 oktober 2015, *AC-Treuhand/kommissionen*, C-194/14 P, EU:C:2015:717, punkt 41 och där angiven rättspraxis, och dom av den 11 juni 2020, *Prokuratura Rejonowa w Słupsku*, C-634/18, EU:C:2020:455, punkt 50).
- 42 Med förbehåll för att nämnda villkor är uppfyllda utgör således den omständigheten att det i nationell rättspraxis, inom ramen för tolkningen av relevanta lagbestämmelser, hänvisas till allmänna begrepp som gradvis ska klargöras i princip inte hinder för att den nationella lagstiftningen kan anses innehålla klara och precisa bestämmelser som gör det möjligt för den enskilde att förutse vilka handlingar och underlåtenheter som kan bli föremål för en kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär.
- 43 I detta sammanhang ska det även hållas i minnet att graden av förutsebarhet som krävs i stor utsträckning beror på innehållet i den text som det är fråga om, vilket område den omfattar, vilka den riktar sig till och hur många de är. Att lagen är förutsebar hindrar inte att den berörda personen kan se sig nödsakad att anlita kvalificerade rådgivare för att bedöma, i rimlig grad sett till omständigheterna i det specifika fallet, vilka konsekvenser ett visst agerande kan få. Detta gäller särskilt yrkesmän som är vana vid att behöva vara mycket omsorgsfulla vid utövandet av sitt yrke. Av dessa personer kan förväntas att de gör en särskilt noggrann bedömning av riskerna med sin verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juni 2005, *Dansk Rørindustri m.fl./kommissionen*, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P–C-208/02 P och C-213/02 P, EU:C:2005:408, punkt 219 och där angiven rättspraxis, dom av den 22 oktober 2015, *AC-Treuhand/kommissionen*, C-194/14 P, EU:C:2015:717, punkt 42, och dom av den 28 mars 2017, *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236, punkt 166).
- 44 I förevarande fall ankommer det visserligen på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den nationella lagstiftningen uppfyller de krav på klarhet och precision som angetts i punkt 36 ovan. EU-domstolen ska emellertid ge användbara upplysningar i detta avseende för att göra det möjligt för den hänskjutande domstolen att avgöra det mål som den ska pröva (se, analogt, dom av den 22 juni 2021, *Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid* (Verkningarna av ett beslut om utvisning), C-719/19, EU:C:2021:506, punkt 82 och där angiven rättspraxis).

- 45 EU-domstolen gör följande bedömning. Det framgår av uppgifterna i begäran om förhandsavgörande att det i artikel 1729 allmänna skattelagen anges under vilka villkor bedrägligt undanhållande av skattepliktiga belopp eller underlåtenhet att lämna uppgifter i deklarationen bland annat på mervärdesskatteområdet kan ge upphov till en administrativ ekonomisk påföljd av straffrättslig karaktär. Enligt artikel 1741 i allmänna skattelagen kan, under de förutsättningar som avses i denna bestämmelse, sådana gärningar, ”oberoende av tillämpliga skattetillägg”, även leda till böter och frihetsstraff.
- 46 Conseil constitutionnel (Författningsdomstolen) har vidare slagit fast att den kumulering av förfaranden och påföljder som föreskrivs i dessa artiklar får tillämpas endast i de allvarligaste fallen av bedrägligt undanhållande av skattepliktiga belopp eller underlåtenhet att lämna uppgifter i deklarationen. Den har därvid klargjort att överträdelsens allvar kan bero på storleken på de undandragna skattebeloppen, arten av den tilltalades ageranden eller de omständigheter under vilka överträdelsen har begåtts. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning förefaller den tolkning som Conseil constitutionnel (Författningsdomstolen) sålunda gjort mot bakgrund av proportionalitetsprincipen inte i sig vara oförutsebar.
- 47 Slutligen har den hänskjutande domstolen angett att den redan vid flera tillfällen har tillämpat den praxis från Conseil constitutionnel (Författningsdomstolen) som avses i föregående punkt och därigenom närmare preciserat dess räckvidd. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida BV, mot bakgrund av ovannämnda rättspraxis, vid tidpunkten då gärningarna i det nationella målet begicks, rimligen kunde förutse att dessa gärningar kunde leda till en kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär enligt artiklarna 1729 och 1741 i allmänna skattelagen.
- 48 Den omständigheten att BV eventuellt kunde ha behövt anlita en juridisk rådgivare för att avgöra vilka konsekvenser som kunde följa av det agerande som gjorts gällande mot honom mot bakgrund av villkoren för en kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär enligt dessa bestämmelser, såsom de tolkats av de nationella domstolarna, kan inte, i enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 43 ovan, påverka den klara och precisa karaktären av den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet. Detta gäller i än högre grad för BV, eftersom det förefaller som om han begått nämnda gärningar inom ramen för sin yrkesmässiga verksamhet som revisor.
- 49 Den hänskjutande domstolen hyser även tvivel i fråga om det tredje krav som avses i punkt 36 ovan, vilket följer såväl av artikel 52.1 i stadgan som av principen om att påföljder ska vara proportionerliga, som slås fast i artikel 49.3 i stadgan. Detta krav innebär att de behöriga myndigheterna, för det fall de utdömer ytterligare en påföljd, är skyldiga att se till att de ålagda påföljderna tillsammans inte är strängare än vad som är motiverat med hänsyn till den konstaterade överträdelsens allvar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate m.fl.*, C-537/16, EU:C:2018:193, punkt 56).
- 50 Det ska i detta hänseende preciseras att detta krav, enligt den rättspraxis som det erinrats om i punkt 36 ovan och i föregående punkt, utan undantag är tillämpligt på samtliga påföljder som åläggs kumulativt och följaktligen både på kumulering av påföljder av samma slag och på kumulering av påföljder av olika slag, såsom ekonomiska påföljder och frihetsberövande påföljder. Enbart den omständigheten att de behöriga myndigheterna har för avsikt att ålägga påföljder av olika slag befriar dem inte från skyldigheten att försäkra sig om att de ålagda påföljderna tillsammans inte är strängare än vad som är motiverat med hänsyn till den konstaterade överträdelsens allvar. I annat fall skulle proportionalitetsprincipen åsidosättas.

- 51 Domstolen har under dessa omständigheter, i punkt 60 i domen av den 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate m.fl.* (C-537/16, EU:C:2018:193), slagit fast att detta krav på proportionalitet inte iakttas om lagstiftningen i fråga om kumulering av böter och en administrativ sanktionsavgift av straffrättslig karaktär föreskriver att indrivningen av det förstnämnda beloppet endast omfattar den överskjutande delen i förhållande till det sistnämnda beloppet men inte innehåller någon sådan regel vid kumulering av en administrativ sanktionsavgift av straffrättslig karaktär och en frihetsberövande påföljd.
- 52 Vad gäller förevarande fall konstaterar EU-domstolen att den hänskjutande domstolen, enligt vad som följer av uppgifterna i begäran om förhandsavgörande, med hänvisning till proportionalitetsprincipen har slagit fast att det sammanlagda beloppet för en påföljd som åläggs vid kumulering av påföljder inte får överstiga det högsta beloppet för en av de påföljder som kan åläggas. Enligt den hänskjutande domstolen är emellertid denna begränsning endast tillämplig på påföljder av samma slag, det vill säga ekonomiska påföljder. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 103 i sitt förslag till avgörande kan en sådan begränsning inte säkerställa att det finns ett samband mellan överträdelsens allvar och strängheten i de samlade påföljderna när ett bötesstraff kumuleras med ett frihetsberövande straff.
- 53 I den mån som den franska regeringen vid domstolen har påpekat att brottmålsdomstolen är skyldig att iaktta principen om att påföljder ska vara proportionerliga, vilken ger den befogenhet att anpassa påföljden till omständigheterna i det enskilda fallet, följer det av den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 36 och 49 ovan dels att behöriga myndigheter är skyldiga att se till att de ålagda påföljderna tillsammans inte är strängare än vad som är motiverat med hänsyn till den konstaterade överträdelsens allvar, dels att denna skyldighet ska framgå klart och precist av tillämplig nationell lagstiftning.
- 54 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida så är fallet i förevarande mål, med beaktande av att den, med utgångspunkt även i proportionalitetsprincipen, har slagit fast att den begränsning som avses i punkt 52 endast är tillämplig på kumulering av påföljder av samma slag.
- 55 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Den grundläggande rättighet som garanteras i artikel 50 i stadgan, jämförd med artikel 52.1 i stadgan, ska tolkas på följande sätt:
- Den utgör inte hinder för att begränsningen av den kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär som föreskrivs i nationell lagstiftning för de allvarligaste fallen av bedrägligt undanhållande av skattepliktiga belopp eller underlåtenhet att lämna uppgifter i mervärdesskattedeklarationen endast följer av fast rättspraxis i vilken de bestämmelser som fastställer tillämpningsvillkoren för denna kumulering tolkas restriktivt, förutsatt att kumuleringen i rimlig grad kan förutses vid den tidpunkt då överträdelsen begås och att överträdelsen kan bli föremål för en kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär.
  - Den utgör däremot hinder för en nationell lagstiftning som, i de fall då en ekonomisk påföljd kumuleras med en frihetsberövande påföljd, inte genom klara och precisa bestämmelser, vid behov tolkade av nationella domstolar, säkerställer att de samlade påföljderna inte är strängare än vad den konstaterade överträdelsens allvar motiverar.

## Rättegångskostnader

- 56 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (första avdelningen) följande:

**Artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, jämförd med artikel 52.1 i stadgan ska tolkas på följande sätt:**

- Den utgör inte hinder för att begränsningen av den kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär som föreskrivs i nationell lagstiftning för de allvarligaste fallen av bedrägligt undanhållande av skattepliktiga belopp eller underlåtenhet att lämna uppgifter i mervärdesskattedeklarationen endast följer av fast rättspraxis i vilken de bestämmelser som fastställer tillämpningsvillkoren för denna kumulering tolkas restriktivt, förutsatt att kumuleringen i rimlig grad kan förutses vid den tidpunkt då överträdelsen begås och att överträdelsen kan bli föremål för en kumulering av förfaranden och påföljder av straffrättslig karaktär.
- Den utgör däremot hinder för en nationell lagstiftning som, i de fall då en ekonomisk påföljd kumuleras med en frihetsberövande påföljd, inte genom klara och precisa bestämmelser, vid behov tolkade av nationella domstolar, säkerställer att de samlade påföljderna inte är strängare än vad den konstaterade överträdelsens allvar motiverar.

Underskrifter