



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

4. maj 2023 *

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 273 – manglende udstedelse af et afgiftsmæssigt kassebilag – Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – artikel 50 – princippet ne bis in idem – kumulation af administrative sanktioner af strafferetlig karakter for det samme forhold – artikel 49, stk. 3 – straffes forholdsmæssighed – artikel 47 – adgang til effektive retsmidler – rækkevidden af domstolsprøvelsen af den foreløbige fuldbyrdelse af en sanktion«

I sag C-97/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad – Blagoevgrad (forvaltningsdomstolen i Blagoevgrad, Bulgarien) ved afgørelse af 12. februar 2021, indgået til Domstolen den 16. februar 2021, i sagen

MV – 98

mod

Natjalknik na otdel »Operativni dejnosti« – Sofia v Glavna direktsia »Fiskalen kontrol« pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prichodite,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

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

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den bulgarske regering ved M. Georgieva og L. Zaharieva, som befuldmægtigede,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

* Processprog: bulgarsk.

– Europa-Kommissionen ved D. Drambozova, C. Giolito og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) og af artikel 47, artikel 49, stk. 3, og artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem MV – 98 og Natjalknik na otdel »Operativni dejnosti« – Sofia v Glavna direksia »Fiskalen kontrol« pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prichodite (leder af byen Sofias afdeling »operative aktiviteter« i generaldirektoratet »afgiftstilsyn« under centraladministrationen ved det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter, Bulgarien) vedrørende en foranstaltning til forsegling af et forretningslokale, hvori MV – 98 havde solgt en pakke cigaretter uden at udstede et afgiftsmæssigt kassebilag.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), er levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, merværdiafgiftspligtig (momspligtig).
- 4 Dette direktivs artikel 273 bestemmer:

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

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Bulgarsk ret

Momsloven

- 5 Artikel 118, stk. 1, i Zakon za danak varchu dobavenata stojnost (lov om merværdiafgift) af 21. juli 2006 (DV nr. 63 af 4.8.2006, s. 8) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«), bestemmer:

»Enhver i henhold til denne lov registreret eller ikkeregistreret person er forpligtet til at registrere og notere de leveringer og salg, som den pågældende foretager i forretningslokaler, ved udstedelse af et afgiftsmæssigt kassebilag ved hjælp af et afgiftsmæssigt registreringsapparat (kassebon) eller et kassebilag, der fremstilles af et integreret automatisk virksomhedsstyringssystem (systembon), og uanset om der anmodes om anden afgiftsmæssig dokumentation eller ej. Modtageren skal modtage kassebonen eller systembonen og opbevare den, indtil han har forladt lokalet.«

- 6 Denne lovs artikel 185, stk. 1 og 2, fastsætter:

»(1) En person, som ikke udsteder et bilag som omhandlet i artikel 118, stk. 1, pålægges, hvis den pågældende er en fysisk person og ikke er erhvervsdrivende, en bøde på 100-500 [bulgarske leva (BGN)], eller, hvis den pågældende er en juridisk person eller driver selvstændig virksomhed, en økonomisk sanktion på 500-2 000 BGN.

(2) Med undtagelse af de i stk. 1 omhandlede tilfælde pålægges en person, som begår eller tåler en overtrædelse af artikel 118 eller en bestemmelse til gennemførelse af denne, hvis den pågældende er en fysisk person og ikke er erhvervsdrivende, en bøde på 300-1 000 BGN eller, hvis den pågældende er en juridisk person eller driver selvstændig virksomhed, en økonomisk sanktion på 3 000-10 000 BGN.

Hvis en overtrædelse ikke fører til manglende angivelse af indtægter, pålægges de i stk. 1 anførte sanktioner.«

- 7 Den nævnte lovs artikel 186 lyder:

»(1) Den administrative tvangsforanstaltning forsegling af forretningslokaler i en periode på op til 30 dage anordnes uafhængigt af de fastsatte bøder og økonomiske sanktioner mod en person, som

1. ikke overholder proceduren eller fremgangsmåden med hensyn til følgende:

a) udstedelse af et tilsvarende salgsbilag i henhold til de fastlagte formelle krav til leveringer/salg

[...]

(3) Den administrative tvangsforanstaltning i henhold til stk. 1 anordnes ved, at indtægtsafdelingen eller en af denne afdeling bemyndiget embedsmand udsteder et begrundet påbud.

(4) Det i stk. 3 omhandlede påbud kan påklages i overensstemmelse med den procedure, der er fastsat i forvaltningsprocesloven.«

8 Samme lovs artikel 187, stk. 1 og 4, er affattet således:

»(1) I tilfælde af anordning af den administrative tvangsforanstaltning i henhold til artikel 186, stk. 1, forbydes den pågældende også adgang til forretningslokalet eller forretningslokalerne, og de aktiver, der befinder sig i disse lokaler og i de dertilhørende lagre, fjernes af den pågældende eller dennes befuldmægtigede. Foranstaltningen finder anvendelse på det eller de lokaler, hvor overtrædelserne er konstateret, herunder i tilfælde af tredjemands forvaltning af lokalet eller lokalerne på tidspunktet for forseglingen, hvis denne tredjemand ved, at lokalet vil blive forseglet. Det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter offentliggør på sin hjemmeside lister over forretningslokaler, der skal forsegles, og deres beliggenhed. Den pågældende anses for at være bekendt med forseglingen af lokalet, hvis der permanent er anbragt en meddelelse om forsegling på lokalet, eller hvis oplysninger om det forretningslokale, der skal forsegles, og dets beliggenhed er offentliggjort på skatteforvaltningens hjemmeside.

[...]

(4) Efter anmodning fra lovovertræderen og på betingelse af, at denne fremlægger bevis for betaling af hele bøden eller den økonomiske sanktion, ophæver myndigheden den administrative tvangsforanstaltning, som den har pålagt. Ophævelsen af forseglingen forudsætter, at lovovertræderen undergives en samarbejdspligt. I gentagelsestilfælde kan der først gives tilladelse til at ophæve forseglingen af lokalene en måned efter forseglingen.«

9 Momslovens artikel 188 er affattet således:

»Den administrative tvangsforanstaltning i henhold til artikel 186, stk. 1, er foreløbigt eksigibel i henhold til betingelserne i forvaltningsprocesloven.«

10 Denne lovs artikel 193 lyder:

»(1) Lov om administrative overtrædelser og sanktioner regulerer konstateringen af overtrædelser af denne lov og af generelle retsakter til gennemførelse heraf, vedtagelsen og fuldbyrdelsen af afgørelser om pålæggelse af administrative sanktioner samt klager over disse afgørelser.

(2) Konstateringer af overtrædelser fastlægges af indtægtsafdelingerne og afgørelser om pålæggelse af administrative sanktioner træffes af den administrerende direktør for det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter eller af en af denne bemyndiget embedsmand.«

Forvaltningsprocesloven

11 I henhold til artikel 6, stk. 5, i Administrativnoprotsesloven kodeks (lov om forvaltningsprocessen, herefter »forvaltningsprocesloven«) (DV nr. 30 af 11.4.2006) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, skal de administrative myndigheder afholde sig fra at vedtage akter og udføre handlinger, der kan forvolde skade, som er åbenbart uforholdsmæssig i forhold til det forfulgte mål.

12 Denne lovs artikel 60 bestemmer:

»(1) Forvaltningsakten skal indeholde en kendelse om foreløbig fuldbyrdelse, når det er nødvendigt af hensyn til borgernes liv eller sundhed, for at beskytte særligt vigtige statslige eller

offentlige interesser, når fuldbyrdelsen af afgørelsen risikerer at blive virkningsløs eller i væsentlig grad hindret, eller hvis forsinkelsen med fuldbyrdelsen kan medføre alvorlig eller vanskeligt genoprettelig skade, eller efter anmodning fra en af parterne for at beskytte en af den pågældendes særligt vigtige interesser. I sidstnævnte tilfælde kræver den administrative myndighed en tilsvarende garanti.

(2) Kendelsen om foreløbig fuldbyrdelse begrundes.

[...]

(5) Kendelsen om tilladelse til eller afslag på foreløbig fuldbyrdelse kan af den administrative myndighed indbringes for retten inden tre dage fra meddelelsen af kendelsen, uanset om forvaltningsakten er blevet indbragt for retten.

(6) Søgsmålet behandles hurtigst muligt i rådskammeret, uden at det er nødvendigt at meddele parterne genparter af søgsmålet. Søgsmålet har ikke opsættende virkning for den foreløbige fuldbyrdelse, men retten kan udsætte den foreløbige fuldbyrdelse, indtil den har truffet endelig afgørelse i sagen.

(7) I tilfælde af annullation af den indbragte kendelse træffer retten afgørelse i realiteten. Hvis den foreløbige fuldbyrdelse annulleres, skal den administrative myndighed genoprette situationen, som den forelå forud for fuldbyrdelsen.

(8) Rettens kendelse kan appelleres.«

- 13 I henhold til nævnte lovs artikel 128, stk. 1, nr. 1, har forvaltningsdomstolene kompetence til at påkende sager om bl.a. ændring eller annullation af forvaltningsakter.
- 14 Samme lovs artikel 166 med overskriften »Udsættelse af fuldbyrdelsen af forvaltningsakten« fastsætter i stk. 1 og 2:

»(1) Ved søgsmål udsættes gennemførelsen af forvaltningsakten.

(2) På ethvert trin af sagen indtil det tidspunkt, hvor dommen bliver endelig, kan retten på sagsøgerens begæring udsætte den foreløbige fuldbyrdelse, der er godkendt ved en endelig afgørelse truffet af den myndighed, der har udstedt den i artikel 60, stk. 1, omhandlede akt, hvis den foreløbige fuldbyrdelse vil kunne påføre sagsøgeren alvorlig eller vanskeligt genoprettelig skade. [...]«

Lov om administrative overtrædelser og sanktioner

- 15 I henhold til artikel 22 i Zakon za administrativnite narusjenia i nakazania (lov om administrative overtrædelser og sanktioner) (DV nr. 92 af 28.11.1969) i den affattelse, der finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen (herefter »lov om administrative overtrædelser og sanktioner«), kan der vedtages administrative tvangsforanstaltninger med henblik på at forebygge og bringe forvaltningsretlige overtrædelser til ophør og for at forebygge og fjerne de skadelige følger heraf.

16 Denne lovs artikel 27, stk. 1, 2, 4 og 5, fastsætter:

»(1) Den administrative sanktion fastsættes i overensstemmelse med bestemmelserne i denne lov inden for de grænser, der er fastsat for den begåede overtrædelse.

(2) Ved fastsættelsen af sanktionen tages der hensyn til overtrædelsens grovhed, begrundelserne for, at den blev begået, og andre formildende og skærpende omstændigheder samt ophavsmandens formuesituation.

[...]

(4) Bortset fra de tilfælde, der er omhandlet i artikel 15, stk. 2, kan sanktioner for overtrædelser ikke erstattes af mildere sanktioner.

(5) Det er heller ikke tilladt at fastsætte sanktionen under den fastsatte minimumssanktion, uanset om der er tale om en bøde eller en midlertidig fratagelse af retten til at udøve et bestemt erhverv eller en bestemt aktivitet.«

17 I henhold til nævnte lovs artikel 59 kan afgørelsen om en administrativ sanktion indbringes for Rajonen sad (kredsdomstol) inden for en uge efter, at den er blevet meddelt.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 MV – 98, hvis hovedaktivitet er køb og videresalg af varer, såsom cigaretter, driver i dette øjemed et forretningslokale i Gotse Delchev (Bulgarien).

19 Den 9. oktober 2019 konstaterede den bulgarske skatte- og afgiftsmyndighed i forbindelse med en kontrol foretaget i dette forretningslokale, at MV – 98 havde undladt at registrere salget af en pakke cigaretter til en værdi af 5,20 BGN (ca. 2,60 EUR) og at udstede et afgiftsmæssigt kassebilag for dette salg. Der blev på dette grundlag udstedt en afgørelse om administrativ overtrædelse af momslovens artikel 118, stk. 1.

20 Skatte- og afgiftsmyndigheden pålagde MV – 98 en økonomisk sanktion i henhold til momslovens artikel 185 og vedtog i henhold til samme lovs artikel 186 en administrativ tvangsforanstaltning til forsegling af det omhandlede lokale i en periode på 14 dage. Sidstnævnte foranstaltning var ledsaget af en tilladelse til foreløbig fuldbyrdelse, der blev udstedt ved kendelse i medfør af forvaltningsproceslovens artikel 60, idet denne myndighed var af den opfattelse, at denne foreløbige fuldbyrdelse var nødvendig for at beskytte statens, navnlig statskassens, interesser.

21 MV – 98 har anlagt sag til prøvelse af forseglingsforanstaltningen ved den forelæggende ret og har gjort gældende, at foranstaltningen var uforholdsmæssig i betragtning af det påtalte salgs ringe værdi og den omstændighed, at der var tale om dennes første overtrædelse af momslovens artikel 118, stk. 1.

22 Efter at have konstateret, at momsloven gennemfører momsdirektivets bestemmelser og dermed udgør en gennemførelse af EU-retten, ønsker den forelæggende ret afklaret, om ordningen, der er indført ved den nævnte lovs artikel 185 og 186, er forenelig med chartrets artikel 50.

- 23 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at i tilfælde af overtrædelse af momslovens artikel 118, stk. 1, fastsætter denne lov ikke blot i artikel 185, at der skal pålægges en økonomisk sanktion, men ligeledes i artikel 186 en forpligtelse til på grund af de samme forhold at træffe en tvangsforanstaltning til forsegling af det omhandlede lokale. Den forelæggende ret har tilføjet, at såvel den økonomiske sanktion som forseglingen har en strafferetlig karakter som omhandlet i chartrets artikel 50 og Domstolens praksis, bl.a. dom af 5. juni 2012, Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319). Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien) har i øvrigt ligeledes anerkendt, at forseglingen har karakter af straf.
- 24 Den økonomiske sanktion og forseglingen pålægges imidlertid efter særskilte og selvstændige procedurer. Selv om disse to foranstaltninger kan indbringes for domstolene, henhører de desuden under forskellige retters kompetence, nemlig kredsdomstolen for så vidt angår den økonomiske sanktion og forvaltningsdomstolen for så vidt angår forseglingen. Den forelæggende ret har i denne henseende anført, at de bulgarske processuelle regler ikke fastsætter en mulighed for at udsætte en sag, indtil den anden er afsluttet, og der findes således ikke nogen koordineringsmekanisme, der gør det muligt at sikre overholdelsen af kravet om forholdsmæssighed i forhold til den begåede overtrædelses grovhed. Den ordning, der er indført ved momslovens artikel 185 og 186, opfylder således ikke de kriterier, der er opstillet i Domstolens praksis, navnlig i dom af 20. marts 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197).
- 25 Endelig er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt den domstolsprøvelse, som kendelsen om foreløbig fuldbyrkelse af en forsegling kan være genstand for, opfylder kravene i chartrets artikel 47. I denne henseende har den forelæggende ret forklaret, at den ret, der skal træffe afgørelse i en sag til prøvelse af en sådan kendelse, ikke kan foretage en fornyet undersøgelse af de faktiske omstændigheder, idet disse anses for fastslået, så snart de fremgår af det af skatte- og afgiftsmyndigheden udarbejdede protokollat vedrørende den i forretningslokalet udførte kontrol. Den ret, for hvilken sagen er indbragt, kan således kun foretage en afvejning mellem beskyttelsen af statens interesser og risikoen for, at den berørte person påføres alvorlig eller vanskeligt genoprettelig skade.
- 26 På denne baggrund har Administrativen sad – Blagoevgrad (forvaltningsdomstolen i Blagoevgrad, Bulgarien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 273 i [momsdirektivet] og artikel 50 i [chartret] fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en administrativ procedure for anordning af en administrativ tvangsforanstaltning og en administrativ straffeprocedure for pålæggelse af en økonomisk sanktion på grund af en gerning, som består i ikke at have registreret [et salg] af varer og ikke have noteret det ved udstedelse af et bilag for salget, mod samme person kan kumuleres?
- Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, skal artikel 273 i [momsdirektivet] og artikel 52, stk. 1, i [chartret] da fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en administrativ procedure for anordning af en administrativ tvangsforanstaltning og en administrativ straffeprocedure for pålæggelse af en økonomisk sanktion på grund af en gerning, som består i ikke at have registreret [et salg] af varer og ikke have noteret det ved udstedelse af et bilag for salget, mod samme person kan kumuleres, når denne bestemmelse ikke samtidig pålægger de myndigheder, som har kompetence til at gennemføre begge procedurer, at sikre effektiv anvendelse af proportionalitetsprincippet med hensyn til den samlede strengthed af alle de kumulerede foranstaltninger i forhold til den konkrete overtrædelses grovhed?

- 2) Såfremt [...] chartrets artikel 50 og artikel 52, stk. 1, ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, skal artikel 273 i [momsdirektivet] og artikel 49, stk. 3, i [chartret] da fortolkes således[,] at de er til hinder for en national bestemmelse som artikel 186, stk. 1, i [momsloven], som for en gerning, der består i ikke at have registreret salg af varer og ikke have noteret salget ved udstedelse af et bilag for salget, mod samme person foruden pålæggelsen af en økonomisk sanktion i henhold til [denne lovs] artikel 185, stk. 2, fastsætter anordning af den administrative tvangsforanstaltning »forsegling af forretningslokaler« i en periode på op til 30 dage?
- 3) Skal artikel 47, stk. 1, i [chartret] fortolkes således, at [denne bestemmelse] ikke er til hinder for foranstaltninger, som er indført af den nationale lovgiver for at sikre interesserne i henhold til artikel 273 i [momsdirektivet], såsom den foreløbige eksigibilitet af den administrative tvangsforanstaltning »forsegling af forretningslokaler« i en periode på 30 dage til beskyttelse af en formodet offentlig interesse, hvis retsbeskyttelsen ved domstolene derimod er begrænset til bedømmelsen af en modsatrettet sammenlignelig privat interesse?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 27 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 273 og chartrets artikel 50 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en skattepligtig person for en og samme overtrædelse af en afgiftsforpligtelse og efter afslutningen af særskilte og selvstændige procedurer kan pålægges såvel en økonomisk sanktion som en foranstaltning til forsegling af et forretningslokale, idet de nævnte foranstaltninger kan indbringes for forskellige retsinstanser.

Formaliteten

- 28 Kommissionen har gjort gældende, at det første spørgsmål skal afvises med den begrundelse, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke opfylder kravene i artikel 94 i Domstolens procesreglement, for så vidt som den forelæggende ret ikke har fastlagt de retlige og faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen tilstrækkeligt præcist med hensyn til den økonomiske sanktion, som sagsøgeren i hovedsagen er blevet pålagt.
- 29 En anmodning om præjudiciel afgørelse skal således i henhold til procesreglementets artikel 94, litra a) og b), indeholde »en kortfattet fremstilling af tvistens genstand og de relevante faktiske omstændigheder, således som de er fastslået af den forelæggende ret, eller i det mindste en fremstilling af de faktiske oplysninger, som ligger til grund for spørgsmålene« samt »ordlyden af de nationale bestemmelser, som vil kunne finde anvendelse i den foreliggende sag, og i givet fald relevant national retspraksis«.
- 30 Ifølge Domstolens praksis tjener de i forelæggelsesafgørelserne indeholdte oplysninger ikke blot til at sætte denne i stand til at give hensigtsmæssige svar, men også til at give medlemsstaternes regeringer samt øvrige berørte mulighed for at afgive indlæg i henhold til artikel 23 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol. Der skal drages omsorg for, at denne mulighed sikres, når

henses til, at det i henhold til den nævnte artikel kun er forelæggelsesafgørelserne, der meddeles de pågældende (jf. i denne retning dom af 5.7.2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

- 31 I det foreliggende tilfælde indeholder anmodningen om præjudiciel afgørelse en fremstilling af genstanden for tvisten i hovedsagen og de relevante faktiske omstændigheder samt redegør for de relevante nationale bestemmelser, herunder bestemmelserne om den økonomiske sanktion, der kan pålægges for overtrædelse af momslovens artikel 118, stk. 1.
- 32 Det fremgår desuden af de indlæg, der er afgivet af regeringerne i de medlemsstater, der har deltaget i den præjudicielle procedure, og af Kommissionen, at oplysningerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse har gjort det muligt for dem at tage stilling til det forelagte spørgsmål.
- 33 Under disse omstændigheder kan det første spørgsmål antages til realitetsbehandling.

Realiteten

- 34 Det skal indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at administrative sanktioner, som pålægges af de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder på momsområdet, udgør en gennemførelse af momsdirektivets artikel 2 og 273 og dermed en gennemførelse af EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1. De skal derfor overholde den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50 (jf. i denne retning dom 5.5.2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 I denne forbindelse fastsætter chartrets artikel 50, at »[i]ngen [...] i en straffesag på ny [skal] 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«. Princippet ne bis in idem er således til hinder for en kumulation af retsforfølgelse og sanktioner af strafferetlig karakter som omhandlet i denne bestemmelse for de samme forhold og mod samme person (dom af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).
- 36 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at de i hovedsagen omhandlede foranstaltninger er blevet pålagt en og samme virksomhed, nemlig sagsøgeren i hovedsagen, og for det samme forhold, nemlig et salg af cigaretter, som ikke er blevet registreret og noteret ved udstedelse af et afgiftsmæssigt kassebilag. Det fremgår desuden af de oplysninger, som såvel den forelæggende ret som den bulgarske regering har fremlagt, at disse foranstaltninger er blevet pålagt efter særskilte og selvstændige procedurer.
- 37 Med henblik på at fastslå, om chartrets artikel 50 finder anvendelse, skal det i denne sammenhæng endvidere undersøges, om de omhandlede foranstaltninger, dvs. den økonomiske sanktion, der er pålagt i henhold til momslovens artikel 185, og forseglingen af sagsøgeren i hovedsagens forretningslokale, som er pålagt i henhold til samme lovs artikel 186, kan kvalificeres som »sanktioner af strafferetlig karakter«.

– *De i hovedsagen omhandlede foranstaltningers strafferetlige karakter*

- 38 Hvad angår vurderingen af, om den pågældende retsforfølgelse og sanktionerne er af strafferetlig karakter, bemærkes, at tre kriterier er relevante ifølge Domstolens faste praksis. Det første kriterium er den retlige kvalificering af lovovertrædelsen i national ret, det andet kriterium er selve lovovertrædelsens art, og det tredje kriterium er stregheden af den sanktion, som den pågældende risikerer at blive pålagt (jf. i denne retning dom af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Selv om det tilkommer den forelæggende ret ud fra disse kriterier at vurdere, om retsforfølgelsen og de administrative sanktioner, som er omhandlet i hovedsagen, har en strafferetlig karakter som omhandlet i chartrets artikel 50, kan Domstolen inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelse imidlertid give nærmere oplysninger med henblik på at vejlede den nationale ret i dens fortolkning (jf. i denne retning dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 40 I det foreliggende tilfælde fremgår det med hensyn til det første kriterium af den forelæggende rets oplysninger, at de i hovedsagen omhandlede procedurer og foranstaltninger kvalificeres som administrative i national ret.
- 41 Anvendelsen af chartrets artikel 50 er dog ikke begrænset til retsforfølgelse og sanktioner, der kvalificeres som »strafferetlige« i national ret, men kan – uafhængigt af en sådan kvalificering i national ret – udvides til retsforfølgelse og sanktioner, der skal anses for at være af strafferetlig karakter på grundlag af de to andre kriterier, der er omhandlet i nærværende doms præmis 38. En sådan karakter kan således følge af selve den pågældende overtrædelsens art og stregheden af de sanktioner, som denne kan medføre (jf. i denne retning dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 30, og af 22.6.2021, Latvijas Republikas Saeima (Strafpoint), C-439/19, EU:C:2021:504, præmis 88).
- 42 Hvad angår det andet kriterium vedrørende selve lovovertrædelsens art skal det undersøges, om den omhandlede foranstaltning navnlig har et repressivt formål, uden at den omstændighed, at den ligeledes forfølger et præventivt formål, i sig selv kan fratage den sin karakter af strafferetlig sanktion. Det følger nemlig af selve de strafferetlige sanktioners natur, at de både tilsigter at straffe og at forebygge ulovlig adfærd. En foranstaltning, der blot kompenserer for skader forårsaget af den pågældende lovovertrædelse, er derimod ikke af strafferetlig karakter (jf. i denne retning dom af 22.6.2021, Latvijas Republikas Saeima (Strafpoint), C-439/19, EU:C:2021:504, præmis 89 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de i hovedsagen omhandlede foranstaltninger begge har til formål at afskrække fra og straffe momsovertrædelser.
- 44 Den bulgarske og den polske regering har i deres skriftlige indlæg gjort gældende, at formålet med forseglingsforanstaltningen var retssikrende og ikke repressivt, men det bemærkes imidlertid, at denne foranstaltning ifølge de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, hverken har til formål at muliggøre inddrivelse af skattefordringer eller indsamling af bevismateriale eller at forhindre, at beviser skjules. Som det fremgår af artikel 22 i lov om administrative overtrædelser og sanktioner, har den nævnte foranstaltning til formål at bringe de begåede administrative overtrædelser til ophør og forebygge nye overtrædelser ved at forhindre den pågældende erhvervsdrivende i at udnytte sit forretningslokale. I denne henseende har den forelæggende ret

præciseret, at forseglingen både forfølger et præventivt og et repressivt formål, for så vidt som den tillige skal afskrække de pågældende personer fra at tilsidesætte den forpligtelse, der er fastsat i momslovens artikel 118, stk. 1.

- 45 Hvad angår det tredje kriterium, dvs. stregheden af de i hovedsagen omhandlede foranstaltninger, skal det, således som Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, fastslås, at de nævnte foranstaltninger hver især forekommer meget strenge.
- 46 I denne henseende skal det præciseres, at stregheden vurderes i forhold til den maksimale straf, der er fastsat i de relevante bestemmelser (jf. i denne retning Menneskerettighedsdomstolens dom af 9.10.2003, Ezech og Connors mod Det Forenede Kongerige, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, § 120).
- 47 Forsegling i en periode på 30 dage kan, navnlig for en individuel erhvervsdrivende, der kun råder over et enkelt forretningslokale, anses for streng, navnlig når den forhindrer den pågældende i at udøve sin virksomhed og således berører vedkommende sin indkomst.
- 48 Hvad angår den økonomiske sanktion vidner den omstændighed, at størrelsen heraf for en første overtrædelse ikke kan være mindre end 500 BGN (ca. 250 EUR) og kan andrage op til 2 000 BGN (ca. 1 000 EUR), såvel som forholdet mellem den moms, der blev unddraget ved salget af den i hovedsagen omhandlede cigaretpakke, dvs. et beløb på under 1 BGN (ca. 0,50 EUR), og den pålagte sanktion, som ifølge den bulgarske regerings oplysninger beløber sig til 500 BGN (ca. 250 EUR), om den nævnte sanktions strenge karakter.
- 49 Hvis de i hovedsagen omhandlede foranstaltninger, således som det fremgår af den forelæggende rets oplysninger, i denne sammenhæng skal kvalificeres som sanktioner af strafferetlig karakter, må det lægges til grund, at kumulationen af disse sanktioner medfører en begrænsning af den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50.

– Om en eventuel begrundelse for begrænsningen af den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50

- 50 Det følger af Domstolens faste praksis, at en begrænsning af den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50, kan være begrundet i henhold til chartrets artikel 52, stk. 1 (dom af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).
- 51 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 disse 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.
- 52 Hvad i det foreliggende tilfælde for det første angår betingelsen om, at enhver begrænsning i udøvelsen af de rettigheder og friheder, der anerkendes ved chartret, skal være fastlagt i lovgivningen, er den nævnte betingelse opfyldt, eftersom momsloven udtrykkeligt foreskriver, at der i tilfælde af en overtrædelse af lovens artikel 118, stk. 1, kumulativt skal anvendes en økonomisk sanktion og en forsegling af det pågældende forretningslokale.

- 53 Hvad for det andet angår iagttagelsen af det væsentligste indhold af den grundlæggende rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50, fremgår det af Domstolens praksis, at en sådan kumulation i princippet skal underlægges betingelser, som er udtømmende opregnet, hvorved det sikres, at den rettighed, der er sikret ved chartrets artikel 50, ikke som sådan tilsidesættes (jf. i denne retning dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 43).
- 54 I denne henseende bemærkes, at en automatisk kumulation, der ikke er underlagt nogen betingelse, som er udtømmende opregnet, ikke kan anses for at respektere denne rets væsentligste indhold.
- 55 I det foreliggende tilfælde fremgår det af oplysningerne fra den forelæggende ret og den bulgarske regering, at kumulationen af de to foranstaltninger, der er fastsat i henholdsvis momslovens artikel 185 og artikel 186, synes at være automatisk, idet skatte- og afgiftsmyndigheden, såfremt der er begået en og samme overtrædelse af denne lovs artikel 118, stk. 1, er forpligtet til systematisk at anvende begge disse foranstaltninger. En sådan kumulation synes således ikke at være underlagt »betingelser, som er udtømmende fastsat« som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 53, og den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning synes dermed ikke at indeholde de nødvendige rammer for at sikre overholdelsen af det væsentligste indhold af den rettighed, der er fastsat i chartrets artikel 50.
- 56 Hvad for det tredje angår overholdelsen af proportionalitetsprincippet henvises til, at dette princip kræver, 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 5.5.2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 57 I denne henseende har Domstolen præciseret, at en sådan national lovgivning 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 (dom af 5.5.2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 58 Selv om det i det foreliggende tilfælde er ubestridt, at foranstaltninger som de i hovedsagen omhandlede har til formål at sikre en korrekt opkrævning af momsen og at forebygge svig, hvilket er mål af almen interesse som omhandlet i momsdirektivets artikel 273, og at de omhandlede bestemmelser i momsloven er egnede til at nå disse mål og både er tilstrækkeligt klare og præcise, påhviler det imidlertid den forelæggende ret at undersøge, om de nævnte bestemmelser sikrer en koordinering af procedurerne, der både gør det muligt at begrænse den yderligere byrde, som kumulationen af de pålagte foranstaltninger indebærer, til det strengt nødvendige og sikre, at stregheden af alle disse foranstaltninger svarer til den pågældende overtrædelses grovhed.

- 59 Hvad angår koordineringen af procedurerne skal det bemærkes, at selv om skatte- og afgiftsmyndigheden i medfør af henholdsvis forvaltningsproceslovens artikel 6, stk. 5, og artikel 27, stk. 2, i lov om administrative overtrædelser og sanktioner er forpligtet til at overholde proportionalitetsprincippet, når den anvender de sanktioner, der er omhandlet i momslovens artikel 185 og 186, giver den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning i betragtning af den automatiske karakter af den kumulation, der er nævnt i denne doms præmis 55, ikke denne myndighed mulighed for at undlade at opfylde pligten til at pålægge begge disse sanktioner eller for at udsætte den ene af sagerne, indtil den anden er afsluttet. Det fremgår af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at denne lovgivning heller ikke gør det muligt for denne myndighed at foretage en samlet vurdering af de kumulative sanktioners forholdsmæssighed.
- 60 Selv om momslovens artikel 187, stk. 4, gør det muligt for lovovertræderen at bringe forseglingen til ophør før tid ved frivilligt at betale det beløb, der kræves i medfør af den økonomiske sanktion, er der desuden intet, der forpligter skatte- og afgiftsmyndigheden til at træffe afgørelse herom, mens forseglingen er under fuldbyrdelse. I det foreliggende tilfælde blev den økonomiske sanktion i hovedsagen først pålagt flere måneder efter fuldbyrdelsen af forseglingen, som således har kunnet udtømme alle dens virkninger i mellemtiden.
- 61 Endelig bemærkes, at selv om de foranstaltninger, der er omhandlet i henholdsvis momslovens artikel 185 og artikel 186, kan gøres til genstand for søgsmål, skal de indbringes for forskellige retter, nemlig kredsdomstolen for så vidt angår den økonomiske sanktion og forvaltningsdomstolen for så vidt angår forseglingen. Den forelæggende ret har imidlertid i det væsentlige præciseret, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ikke fastsætter en procedure, der sikrer den nødvendige koordinering mellem disse søgsmål eller mellem disse retter, og at sidstnævnte hver især skal foretage en selvstændig bedømmelse af forholdsmæssigheden af de foranstaltninger, som de er blevet forelagt.
- 62 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt de i hovedsagen omhandlede bestemmelser gør det muligt at sikre, at stregheden af alle de trufne foranstaltninger svarer til den pågældende overtrædelses grovhed, skal det bemærkes, at i det foreliggende tilfælde synes hver af de foranstaltninger, der er pålagt sagsøgeren i hovedsagen, efter deres karakter at være meget strenge, således som det fremgår af denne doms præmis 47 og 48. Følgelig synes den kumulative virkning af disse foranstaltninger at kunne overstige grovheden af den overtrædelse, som sagsøgeren i hovedsagen har begået, og være i strid med kravene i henhold til proportionalitetsprincippet som anført i denne doms præmis 56 og 57, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.
- 63 Det første spørgsmål skal således besvares med, at momsdirektivets artikel 273 og chartrets artikel 50 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en skattepligtig person for en og samme overtrædelse af en afgiftsforpligtelse og efter afslutningen af særskilte og selvstændige procedurer kan pålægges såvel en økonomisk sanktion som en foranstaltning til forsegling af et forretningslokale – idet de nævnte foranstaltninger kan indbringes for forskellige retsinstanser – såfremt den nævnte lovgivning ikke sikrer en koordinering af procedurerne, hvorved den yderligere byrde, som kumulationen af de nævnte foranstaltninger indebærer, kan begrænses til det strengt nødvendige, og ikke gør det muligt at sikre, at stregheden af alle de pålagte sanktioner svarer til den pågældende overtrædelses grovhed.

Det andet spørgsmål

- 64 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforment at træffe afgørelse om det andet spørgsmål.

Det tredje spørgsmål

- 65 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om chartrets artikel 47, stk. 1, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den ret, for hvilken der er indbragt et søgsmål til prøvelse af en tilladelse til foreløbig fuldbyrdelse af en foranstaltning til forseglings af et forretningslokale, som gennemfører momsdirektivets artikel 273, kun har kompetence til at vurdere, om der foreligger en eventuel risiko for alvorlig eller vanskeligt genoprettelig skade for den pågældende afgiftspligtige person, uden at retten kan foretage en fornyet undersøgelse af de faktiske omstændigheder, som skatte- og afgiftsmyndigheden har fastlagt, og som begrundes, at der træffes en sådan foranstaltning.
- 66 For at sikre, at en anmodning om præjudiciel afgørelse opfylder det iboende behov for en effektiv afgørelse af en tvist vedrørende EU-retten, skal indholdet af en sådan anmodning opfylde de krav, der udtrykkeligt fremgår af procesreglementets artikel 94, hvilke krav den forelæggende ret forventes at have kendskab til og iagttage nøje inden for rammerne af det samarbejde, der er indført ved artikel 267 TEUF (jf. i denne retning kendelse af 22.6.2021, Mitliv Exim, C-81/20, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:510, præmis 29 og 30 samt den deri nævnte retspraksis).
- 67 I det foreliggende tilfælde har Kommissionen udtrykt tvivl om, hvorvidt der ved den forelæggende ret er anlagt sag til prøvelse af tilladelsen til foreløbig fuldbyrdelse af den i hovedsagen omhandlede forseglings.
- 68 I denne henseende fremgår det af forvaltningsproceslovens artikel 60, stk. 5, at den kendelse, der giver tilladelse til foreløbig fuldbyrdelse af en forseglingsforanstaltning, skal gøres til genstand for et særskilt søgsmål i forhold til søgsmålet vedrørende denne foranstaltning.
- 69 Det fremgår imidlertid ikke af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at der er indbragt et sådant særskilt søgsmål for den forelæggende ret, og der henvises heller ikke til argumenter, som parterne i hovedsagen kunne have påberåbt sig i en sådan sammenhæng, navnlig med hensyn til den påståede nødvendighed af at foretage en afvejning mellem på den ene side statens interesser og på den anden side risikoen for alvorlig eller vanskeligt genoprettelig skade for sagsøgeren i hovedsagen. Tvisten i hovedsagen synes således kun at vedrøre forseglingsens lovlighed og ikke tilladelsen til foreløbig fuldbyrdelse heraf.
- 70 Følgelig opfylder det tredje spørgsmål ikke kravene i procesreglementets artikel 94, litra c), for så vidt som den forelæggende ret i den begrundelse, der fremgår heraf, ikke har redegjort for den forbindelse, som den søger at fastslå mellem på den ene side chartrets artikel 47, stk. 1, og på den anden side genstanden for tvisten i hovedsagen.
- 71 På denne baggrund kan det tredje spørgsmål ikke antages til realitetsbehandling.

Sagsomkostninger

- 72 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 de nævnte parters 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:

Artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en skattepligtig person for en og samme overtrædelse af en afgiftsforpligtelse og efter afslutningen af særskilte og selvstændige procedurer kan pålægges såvel en økonomisk sanktion som en foranstaltning til forsegling af et forretningslokale – idet de nævnte foranstaltninger kan indbringes for forskellige retsinstanser – såfremt den nævnte lovgivning ikke sikrer en koordinering af procedurerne, hvorved den yderligere byrde, som kumulationen af de nævnte foranstaltninger indebærer, kan begrænses til det strengt nødvendige, og ikke gør det muligt at sikre, at stregheden af alle de pålagte sanktioner svarer til den pågældende overtrædelses grovhed.

Underskrifter