Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
föredraget den 12 januari 2017 [1]

Målen C-217/15 och C-350/15

Massimo Orsi

(begäran om förhandsavgörande från Tribunale di Santa Maria Capua Vetere (Italien))

”Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna — Nationell lagstiftning som föreskriver en administrativ sanktion och en straffrättslig sanktion för samma gärning, rörande utebliven betalning av mervärdesskatt — Åsidosättande av principen ne bis in idem”

Luciano Baldetti

(begäran om förhandsavgörande från Tribunale di Santa Maria Capua Vetere [Italien])

”Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna — Nationell lagstiftning som föreskriver en administrativ sanktion och en straffrättslig sanktion för samma gärning, rörande utebliven betalning av mervärdesskatt — Åsidosättande av principen ne bis in idem”

1. På vilka villkor är principen *ne bis in idem* tillämplig när lagstiftningen i vissa medlemsstater gör det möjligt att kombinera administrativa och straffrättsliga sanktioner vid utebliven betalning av mervärdesskatt avseende höga belopp? Detta är i korthet den fråga som EU-domstolen än en gång ställs inför.

2. Domstolen lade i sin dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (nedan kallad domen Åkerberg Fransson), [2] fast de riktlinjer som de nationella domstolarna ska följa när det gäller rätten för en person att inte bli lagförd två gånger för samma underlåtenhet att uppfylla skyldigheten att betala mervärdesskatt. Domstolen använde sig i den domen av lösningar som utvecklats av Europadomstolen för mänskliga rättigheter (nedan kallad Europadomstolen), men det svar som domstolen lämnade i det målet har gett upphov till svårigheter och kontroverser mellan domstolarna i vissa medlemsstater, exempelvis Italien.

3. EU-domstolen bör komplettera och utveckla sin praxis på detta område, i synnerhet efter den dom som Europadomstolen nyligen meddelade den 15 november 2016. [3] Detta är emellertid inte det lämpligaste tillfället att göra det, eftersom svaret på tolkningsfrågorna i de förevarande målen i själva verket är avhängigt av den minst problematiska aspekten av principen *ne bis in idem*, nämligen huruvida sanktionerna riktar sig mot en och samma person.

1 — Originalspråk: spanska.

2 — Mål C-617/10, EU:C:2013:105.

3 — Målet A och B mot Norge (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011).

I – Tillämpliga bestämmelser

A – *Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna från 1950 (nedan kallad Europakonventionen)*

4. I artikel 4 i protokoll nr 7 till Europakonventionen, vilket undertecknades den 22 november 1984, regleras ”rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger” på följande vis:

”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 av målet.

3. Avvikelse får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15 i konventionen.”

B – *Unionsrätt*

5. Artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) har följande lydelse:

”Ingen 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.”

6. I artikel 51 i stadgan anges dess tillämpningsområde:

”1. Bestämmelserna i denna stadga riktar sig, med beaktande av subsidiaritetsprincipen, till unionens institutioner, organ och byråer samt till medlemsstaterna endast när dessa tillämpar unionsrätten. Institutionerna, organen, byråerna och medlemsstaterna ska därför respektera rättigheterna, iaktta principerna och främja tillämpningen av dem i enlighet med sina respektive befogenheter och under iakttagande av gränserna för unionens befogenheter enligt fördragen.

2. Denna stadga innebär inte någon utvidgning av tillämpningsområdet för unionsrätten utanför unionens befogenheter, medför varken någon ny befogenhet eller någon ny uppgift för unionen och ändrar heller inte de befogenheter och uppgifter som fastställs i fördragen.”

C – *Italiensk rätt*

7. I artikel 13.1 i lagstiftningsdekret nr 471 av den 18 december 1997, om ändring av icke straffrättsliga sanktioner 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, föreskrivs följande:[4]

”Den som inom den härför utsatta tiden inte, eller enbart delvis, gör förskottsinbetalningar, 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

4 — Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, 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 (GURI nr 5 av den 8 januari 1998 – Ordinarie tillägg nr 4).

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. Vid betalningar som gjorts med högst femton dagars försening ska den sanktion som avses i första meningen, utöver vad som sägs i artikel 13.1 i lagstiftningsdekret nr 472 av den 18 december 1997, ytterligare sättas ned till ett belopp som motsvarar en femtondedel för varje dags försening. Samma sanktionsavgift tillämpas vid betalning av högre skatt enligt artiklarna 36 bis och 36 ter i presidentdekret nr 600 av den 29 september 1973 och artikel 54 bis i presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972.” [5]

8. I lagstiftningsdekret nr 74/2000 av den 10 mars 2000 om brott på området för direkt beskattning och mervärdesskatt [6] (nedan kallat lagstiftningsdekret 74/2000), regleras i artikel 10 ter ”Underlåtenhet att inbetala mervärdesskatt”. Artikeln har följande lydelse:

”Bestämmelsen i artikel 10 bis tillämpas även inom de däri fastställda gränserna på var och en som inom den föreskrivna fristen för förskottsinbetalning för den nästkommande beskattningsperioden inte inbetalar den mervärdesskatt som följer av den årliga deklarationen.”

9. Artikel 10 bis i lagstiftningsdekret nr 74/2000 har följande lydelse:

”Var och en som inte inom den föreskrivna fristen för inlämning av den årliga deklarationen som gäller för den företrädare som har att innehålla och inbetala källskatt, inbetalar innehållen källskatt, som framgår av den till arbetstagarna utställda attesteringen, ska dömas till fängelse, lägst sex månader och högst två år, om det rör sig om ett belopp som överskrider gränsen på 50 000 euro per beskattningsperiod.”

10. I artiklarna 19–21 i lagstiftningsdekret 74/2000, vilka sorterar under rubriken ”Samband med det administrativa sanktionssystemet och mellan förfaranden”, föreskrivs i korthet följande: a) Specialbestämmelsen ska tillämpas när en och samma handling bestraffas enligt en bestämmelse i avdelning II och enligt en bestämmelse som föreskriver en administrativ sanktion. b) Det straffrättsliga förfarandet och förvaltningsförfarandet ska handläggas vart och ett för sig, vilket innebär att inget av dem ska vilandeförklaras i avvaktan på att det andra avgörs. c) Den behöriga myndigheten ska besluta om administrativa sanktioner rörande den underlåtenhet att uppfylla skattskyldighet som brottet avser. d) Dessa sanktioner är emellertid inte verkställbara, såvida inte det straffrättsliga förfarandet mynnar ut i att det avskrivs eller i en oåterkallelig frikännande dom som utesluter att talan får straffrättslig betydelse. I det sistnämnda fallet ska fristen för indrivning börja löpa den dag då den frikännande domen delgavs.

11. Efter att de handlingar begicks, vilka har föranlett begäran om förhandsavgörande i de aktuella målen, har den italienska lagstiftningen ändrats genom lagstiftningsdekret nr 158 av den 24 september 2015 [7] (lagstiftningsdekret nr 158 av den 24 september 2015 om omarbetning av sanktionssystemet i enlighet med artikel 8.1 i lag nr 23 av den 11 mars 2014) (nedan kallat lagstiftningsdekret 158/2015), vilket har påverkat artiklarna l0 bis och l0 ter i lagstiftningsdekret 74/2000. Dessutom har ytterligare en grund för undantag från straffbarhet införts genom den nya artikel 13 i dekretet.

5 — Decreto Legislativo 18 dicembre de 1997, n.472, Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell’articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, nr 662 (lagstiftningsdekret nr 662, av den 18 december 1996, med allmänna bestämmelser om administrativa sanktioner för skattebrott i enlighet med artikel 3 punkt 133 i lag nr 662, av den 23 december 1962) (GURI nr 5 av den 8 januari 1998 – Ordinarie tillägg nr 4), i vilket det i artikel 13 föreskrivs en möjlighet att sätta ned sanktionsavgiften för obetald skatt.

6 — Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n.º74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (GURI nr76 av den 31 mars 2000).

7 — Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell’articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (GURI nr 233 av den 7 oktober 2015 – Ordinarie tillägg nr 55).

12. Enligt artikel 7 i lagstiftningsdekret 158/2015, har artikel 10 bis i lagstiftningsdekret 74/2000 numera följande lydelse:

”Var och en som inte inom den föreskrivna fristen för inlämning av den årliga deklarationen inbetalar innehållen källskatt som framgår av deklarationen eller av den attestering som utställts av den som innehåller skatten, ska dömas till fängelse, lägst sex månader och högst två år, om det rör sig om ett belopp som överskrider gränsen på 50 000 euro per beskattningsperiod.”

13. Enligt artikel 8 i lagstiftningsdekret 158/2015, har innehållet i artikel 10 ter i lagstiftningsdekret 74/2000 ändrats, med verkan från och med den 22 oktober 2015:

”Var och en som inte inom den föreskrivna fristen för förskottsinbetalning för den nästkommande beskattningsperioden inbetalar den mervärdesskatt som följer av den årliga deklarationen, ska dömas till fängelse, lägst sex månader och högst två år, om det rör sig om ett belopp som överskrider 250 000 euro per beskattningsperiod.”

14. I artikel 7 i lagdekret nr 269 av den 30 september 2003[8] om administrativa sanktioner av skatterättslig karaktär som enbart ska tillämpas på juridiska personer föreskrivs följande:

”1. Administrativa sanktioner som avser särskild skattskyldighet för ett bolag eller en annan juridisk person, ska enbart tillämpas på dessa juridiska personer.

2. Bestämmelserna i punkt 1 ska tillämpas på överträdelser som ännu inte har överklagats eller med avseende på vilka sanktionen inte har beslutats vid den tidpunkt då detta dekret träder i kraft.

I de fall som avses i denna artikel ska bestämmelserna i lagdekret nr 472 av den 18 december 1997 tillämpas, under förutsättning att de är förenliga.”

II – Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15. Domstolen ska pröva två beslut om begäran om förhandsavgörande som, i två likartade mål, framställts av Tribunale di Santa Maria Capua Vetere (Italien).

16. Mål C-217/15 har sitt ursprung i ett straffrättsligt förfarande där åtal väckts mot Massimo Orsi i egenskap av rättslig företrädare för bolaget Servizi Ambiente e Commercio s.r.l., på grund av att bolaget inte inom den föreskrivna fristen betalade in den mervärdesskatt på 1 014 288,00 euro som det var skyldigt att erlägga för beskattningsperioden 2011.

17. Det straffrättsliga förfarandet inleddes genom att Agenzia dell’Entrate (skattemyndigheten) gjorde en anmälan till Procura della Repubblica (åklagarmyndigheten), i vilken skattemyndigheten gjorde gällande att det bolag som Massimo Orsi var rättslig företrädare för inte hade betalat mervärdesskatt, vilket utgjorde ett brott enligt artikel 10 ter, jämförd med artikel 10 bis, i lagstiftningsdekret 74/2000. Under detta straffrättsliga förfarande överklagade Massimo Orsi beslutet att belägga hans egendom med kvarstad.

8 — Decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell’andamento dei conti pubblici (GURI nr 229 av den 2 oktober 2003 – Ordinarie tillägg nr 157).

18. Innan det straffrättsliga förfarandet inleddes hade skatteöverträdelsen varit föremål för utredning av den italienska skattemyndigheten, som förutom att beräkna Massimo Orsis skatteskuld påförde en sanktionsavgift motsvarande 30 procent av skuldbeloppet. När utredningen hade avslutats träffade parterna en uppgörelse där skattemyndigheten avstod från anspråket på betalningen av sanktionsavgiften och godkände att Massimo Orsi endast betalade skatteskulden. Genom uppgörelsen avslutades förfarandet slutgiltigt, eftersom det inte överklagades.

19. Mot bakgrund av detta har Tribunale di Santa Maria Capua Vetere beslutat att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Är bestämmelsen i artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000, mot bakgrund av artikel 4 [i protokoll nr 7 till Europakonventionen] och artikel 50 [i stadgan], förenlig med unionsrätten, i den del som den bestämmelsen ger rätt att bedöma en enskild persons straffrättsliga ansvar vilken med anledning av samma handlande (underlåtenhet att inbetala mervärdesskatt) redan har varit föremål för ett slutligt beslut från den statliga skattemyndigheten avseende föreläggande av en sanktion som uppgår till 30 procent av den obetalda skatteskulden?”

20. Mål C-350/15 har föranletts av mycket likartade omständigheter. I egenskap av rättslig företrädare för bolaget Evoluzione Maglia s.r.l. hade Luciano Baldetti deklarerat att han var skyldig staten 1 071 836 euro i mervärdesskatt för beskattningsåren 2010 och 2011, som han inte hade betalat inom föreskriven tid. Skattemyndigheten inledde ett kontrollförfarande mot honom, i hans egenskap av företrädare för det ovannämnda bolaget. Inom ramen för detta förfarande beräknade skattemyndigheten skatteskulden och ålade honom en sanktionsavgift. När kontrollförfarandet hade avslutats träffade skattemyndigheten en överenskommelse med Luciano Baldetti, som innebar att han skulle betala skatteskulden samt 50 procent av sanktionsavgiften samtidigt som skattemyndigheten avstod från resterande 50 procent. Därmed avslutades förfarandet slutgiltigt och det överklagades inte.

21. Skattemyndigheten anmälde emellertid till åklagarmyndigheten att Luciano Baldetti, i egenskap av rättslig företrädare för bolaget, hade underlåtit att betala mervärdesskatten, vilket skattemyndigheten ansåg utgöra ett brott enligt artikel 10 ter i lagstiftningsdekret 74/2000. Under detta straffrättsliga förfarande överklagade Luciano Baldetti beslutet att belägga hans egendom med kvarstad.

22. Mot bakgrund av detta har Tribunale di Santa Maria Capua Vetere beslutat att ställa följande tolkningsfråga till domstolen, vilken är identisk med tolkningsfrågan i mål C-217/15:

”Är bestämmelsen i artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000, mot bakgrund av artikel 4 [i protokoll nr 7 till Europakonventionen] och artikel 50 [i stadgan], förenlig med unionsrätten, i den del som den bestämmelsen ger rätt att bedöma en enskild persons straffrättsliga ansvar vilken med anledning av samma handlande (underlåtenhet att inbetala mervärdesskatt) redan varit föremål för ett slutligt beslut från den statliga skattemyndigheten avseende föreläggande av en sanktion som uppgår till 30 procent av den obetalda skatteskulden?”

23. Mot bakgrund av deras likartade karaktär, beslutade domstolen att förena dessa två mål med mål C-524/15, Menci, vilket även det rörde dubbel tillämpning i Italien av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner på grund av underlåtenhet att betala mervärdesskatt. Efter att det skriftliga förfarandet hade avslutats hölls en gemensam förhandling i de tre målen den 8 september 2016, vid vilken varken Orsi eller Baldetti var närvarande, och det var endast Mencis ombud, den italienska regeringen och Europeiska kommissionen som yttrade sig muntligen.

24. Föredragandet av förslaget till avgörande, vilket var gemensamt för de tre mål som dittills hade förenats, sattes ut till den 17 november 2016, men avkunnandet av Europadomstolens dom i målet A och B mot Norge [9] föranledde att det sköts upp. Av samma skäl beslutade ordföranden för domstolens fjärde avdelning den 30 november 2016 att, med stöd av artikel 54.2 och 54.3, jämförd med artikel 11.4 i domstolens rättegångsregler avskilja målet Menci från målen Orsi och Baldetti.

III – Prövning av tolkningsfrågorna

25. I de två besluten om begäran om förhandsavgörande ombeds domstolen i korthet att klargöra huruvida artikel 50 i stadgan, jämförd med artikel 4 i protokoll nummer 7, är förenlig med en nationell lagstiftning som den italienska, enligt vilken det är möjligt att kombinera skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner för att bestraffa samma handlingar i form av underlåtenhet att betala mervärdesskatt.

26. Principen *ne bis in idem* förekommer i olika varianter i unionsrätten [10] och domstolen har ännu inte behandlat den på ett homogent sätt, trots att några av generaladvokaterna har uppmanat den att göra det. [11]

27. Domstolens praxis rörande tillämpningen av principen *ne bis in idem* på kombinationen av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner som en reaktion från staten vid utebliven betalning av skatt (närmare bestämt mervärdesskatt) lades fast i domen i målet Åkerberg Fransson.

28. I domen i målet Åkerberg Fransson [12] fastställde domstolen, efter att den funnit att den var behörig att besvara tolkningsfrågan, [13] att principen *ne bis in idem* ”inte [utgör] hinder för en medlemsstat att för samma gärning i form av underlåtenhet att uppfylla skyldigheten att deklarera mervärdesskatt, först påföra ett skattetillägg och därefter utdöma ett straff, förutsatt att den förstnämnda sanktionen inte har straffrättslig karaktär, vilket det ankommer på den nationella domstolen att bedöma”. [14] Medlemsstaternas frihet att själva välja sanktioner motiveras av behovet av att säkerställa uppbörden av samtliga inkomster från mervärdesskatt, och därigenom att värna unionens ekonomiska intressen. [15]

9 — Europadomstolen, dom av den 15 november 2016, A och B mot Norge, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011.

10 — Jag hänvisar till Van Bockel, B., The ne bis in idem principle in EU Law, Kluwer, 2010. Se även Oliver, P. och Bombois, T., ”Ne bis in idem en droit européen: un principe à plusieurs variantes”, Journal de droit européen, 2012, s. 266–272, och Tomkin, J., ”Article 50, Right not to be tried or punished twice in criminal proceedings for the same criminal offence”, i Peers, S., Hervey, T., Kenner, J. och Ward, A., The EU Charter of Fundamental Rights: a commentary, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1373–1412.

11 — Se generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i målet Bonda (C-489/10, EU:C:2011:845), punkt 33 och de andra förslag till avgöranden som det hänvisas till där.

12 — Det problem som behandlades där är nästan identiskt med det i förevarande mål: Åkerberg Fransson hade ålagts en administrativ sanktion på grund av att han hade underlåtit att betala betydande belopp i mervärdesskatt och när det förfarandet hade avslutats hade ett nytt förfarande inletts mot honom, den här gången av straffrättslig karaktär, på grund av samma gärning.

13 — Domstolen förklarade sig vara behörig, eftersom artiklarna 2, 250.1 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) och artikel 325 FEUF var tillämpliga och det rörde sig om ett fall där unionsrätten är tillämplig, i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan. Sedan dess råder det inget tvivel om att stadgan är tillämplig på dessa mål. Skattetillägg och straffrättsliga sanktioner som beslutats i Italien på grund av underlåtenhet att betala mervärdesskatt utgör däremot inte någon tillämpning av unionsrätten, i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan, och domstolen förklarade därför i sitt beslut av den 15 april 2015, Burzio (C-497/14, EU:C:2015:251) att det var uppenbart att den saknade behörighet att besvara en tolkningsfråga.

14 — Domen Åkerberg Fransson, punkt 37.

15 — Ibidem, punkt 34.

29. Domstolen fastställde emellertid en gräns för att kombinera skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner: ”Det är först när ett skattetillägg har straffrättslig karaktär, i den mening som avses i artikel 50 i stadgan, och det vunnit laga kraft, som den artikeln hindrar att en och samma person lagförs för samma gärning”. Skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner får således tillämpas samtidigt, men en sanktion som till namnet är administrativ men som i själva verket är av repressiv karaktär, får inte tillämpas samtidigt som en straffrättslig. [16]

30. För att i sin tur avgöra när en skatterättslig sanktion är av straffrättslig karaktär, använde sig domstolen av ”Engel-kriterierna” som den tidigare hade tillämpat i domen i målet Bonda. [17] Europadomstolen har sedan domen i målet Engel m.fl. mot Nederländerna, [18] utvecklat särskilda självständiga kriterier för att klargöra begreppet ”anklagelse för brott” i artikel 6 i Europakonventionen och begreppet ”straff” i artikel 7 i Europakonventionen i samband med förvaltningsrättsliga sanktionsåtgärder av repressiv karaktär. Bland annat för att tolka artikel 4 i protokoll nr 7 har Europadomstolen använt sig av dessa kriterier, det vill säga [19] den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen i nationell rätt, överträdelsens art och slutligen arten av och strängheten i sanktionen.

31. I domen Åkerberg Fransson tillämpade inte domstolen själv ”Engel-kriterierna” på en lagstiftning som den svenska, utan överlät denna uppgift på den nationella hänskjutande domstolen, med det *förbehållet* att den bara fick slå fast att kombinationen av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner var oförenlig med artikel 50 i stadgan om återstående sanktioner är effektiva, proportionerliga och avskräckande. [20]

32. På grundval av detta ska det prövas huruvida de tre villkoren för att tillämpa principen *ne bis in idem* är uppfyllda, nämligen att a) sanktionerna riktar sig mot en och samma person, b) det föreligger dubbla sanktionsförfaranden c) det är en och samma gärning som har lagförts.

33. Vad beträffar villkoret att sanktionerna ska rikta sig mot en och samma person, har EU-domstolen inte uttalat sig specifikt om det och Europadomstolens rättspraxis är begränsad, eftersom det rör sig om den minst problematiska aspekten av principen *ne bis in idem*. I några domar inkluderar Europadomstolen och EU-domstolen praktiskt taget villkoret att sanktionerna ska rikta sig mot en och samma person i villkoret att det är en och samma gärning som lagförs (idem). [21]

34. I domen Pirttimäki mot Finland [22] prövade Europadomstolen ett fall där de finländska myndigheterna hade tillämpat skatterättsliga sanktioner mot flera aktiebolag, som var brittiskägda men som i själva verket kontrollerades av Pirttimäki och andra finländska medborgare. Senare inleddes straffrättsliga förfaranden mot Pirttimäki och de andra finländska medborgarna på grund av skattebedrägeri, eftersom de inte hade deklarerat den utdelning som de hade fått från bolagen. Europadomstolen fann att principen *ne bis in idem* i artikel 4 i protokoll nr 7 inte var tillämplig,

16 — Artikel 6 i rådets förordning (EG, Euratom) nr 2988/95 av den 18 december 1995 om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen (EGT L 312, 1995, s. 1), innehåller bestämmelser som syftar till att säkerställa iakttagandet av principen *ne bis in idem* och förhindra att unionens administrativa sanktioner kombineras med straffrättsliga sanktioner i medlemsstaterna.

17 — Dom av den 5 juni 2012 (C-489/10, EU:C:2012:319), punkt 37. Domen i målet Bonda handlade om ett straffrättsligt förfarande, i Polen, som inletts samtidigt med Europeiska unionens påförande av administrativa sanktioner, mot mottagare av jordbruksstöd. Se även domen Åkerberg Fransson, punkt 35.

18 — Europadomstolen, dom av den 8 juni 1976 (CE:ECHR:1976:1123JUD000510071), § 82.

19 — Europadomstolen, dom av den 10 februari 2015, Kiiveri mot Finland (CE:ECHR:2015:0210JUD005375312), § 30 och där angiven rättspraxis.

20 — Domen Åkerberg Fransson, punkt 36. Till följd av denna dom ändrade Högsta domstolen i Sverige sin praxis och i två avgöranden, som den meddelade i juni och juli 2013, slog den fast att den svenska lagstiftning som medgav en kombination av skatterättsliga och straffrättsliga sanktioner åsidosatte principen *ne bis in idem*.

21 — I sin dom av den 10 februari 2009, Zolotukhin mot Ryssland (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903), § 84, beskriver till exempel Europadomstolen villkoret att det rör sig om en och samma gärning som ”samtliga konkreta omständigheter som avser samma gärningsman vilka har ett sådant samband att de inte kan åtskiljas i tid eller rum” (min kursivering).

22 — Europadomstolen, dom av den 20 maj 2014, Pirttimäki mot Finland (CE:ECHR:2014:0520JUD00352321), §§ 5 och 52.

eftersom de skatterättsliga sanktionerna tillämpades mot företagen i förvaltningsförfarandet, medan sanktionerna i det straffrättsliga förfarandet riktade sig mot fysiska personer (Pirttimäki m.fl.) som hade en annan rättslig ställning än företagen, även om de hade medverkat i ingåendet av företagens avtal. [23]

35. Jag anser att detta även är det lämpligaste synsättet för att tolka artikel 50 i stadgan.

36. Enligt uppgifterna i de båda besluten om begäran om förhandsavgörande, har den skatterättsliga sanktionen riktats mot två juridiska personer som har formen av bolag (Servizi Ambiente e Commercio s.r.l. i det förstnämnda målet och Evoluzione Maglia s.r.l. i det sistnämnda), medan det straffrättsliga förfarandet riktades mot deras respektive rättsliga företrädare. Jag anser i likhet med den italienska regeringen att denna omständighet gör att det inte föreligger någon dubbel bestraffning av samma person (eller dubbla förfaranden), eftersom en skatterättslig sanktion som riktats mot ett aktiebolag inte kan likställas med ett straffrättsligt förfarande mot dess rättsliga företrädare, även om det i båda fallen rör sig om samma underlåtenhet att betala mervärdesskatt.

37. I dessa båda fall riktar sig lagföringen eller sanktionerna i det administrativa förfarandet och i det straffrättsliga förfarandet som sagt inte mot samma person, vilket krävs för att den rätt som garanteras genom artikel 50 i stadgan ska vara tillämplig. Eftersom detta villkor inte är uppfyllt behöver domstolen inte uttala sig om huruvida de övriga villkoren för att principen *ne bis in idem* ska kunna tillämpas är uppfyllda.

38. Följaktligen föreslår jag att de tolkningsfrågor som hänskjutits i målen C-217/15 och C-350/15 ska besvaras så att den rätt som skyddas genom artikel 50 i stadgan inte är tillämplig när de skatterättsliga sanktionerna har riktats mot ett bolag och det straffrättsliga förfarandet har riktats mot dess rättsliga företrädare, även om det rör sig om samma underlåtenhet att betala mervärdesskatt.

IV – Förslag till avgörande

39. Med hänsyn till vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts enligt följande:

”Artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna är inte tillämplig när ett administrativt och ett straffrättsligt förfarande har genomförts och administrativa och straffrättsliga sanktioner har tillämpats för samma gärning, och de skatterättsliga sanktionerna riktas mot en juridisk person, såsom ett bolag, medan det straffrättsliga förfarandet riktas mot en fysisk person, även om vederbörande är rättslig företrädare för bolaget.”

23 — Se även beslut av den 2 oktober 2003, Isaksen mot Norge (CE:ECHR:2003:1002DEC001359602) och beslut av den 14 september 1999, Ponsetti och Chesnel mot Frankrike (CE:ECHR:1999:0914DEC003685597).