Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. BOBEK
van 13 juli 2017 [1]

Zaak C-574/15

Mauro Scialdone

[verzoek van de Tribunale di Varese (Italië) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112 – Artikel 4, lid 3, VEU – Beginsel van loyale samenwerking – Artikel 325 VWEU – Bescherming van de financiële belangen van de Unie – Overeenkomst aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen (PIF-Overeenkomst) – Nationale wettelijke regeling tot instelling van strafrechtelijke sancties wegens verzuim om bronbelasting en btw binnen de wettelijke termijn te betalen – Hogere financiële drempel voor overtredingen ter zake van btw – Nationale wettelijke regeling die bepaalt dat de strafrechtelijke aansprakelijkheid vervalt wanneer de btw wordt voldaan – Verplichting van de lidstaten tot instelling van doeltreffende, evenredige en afschrikkende sancties – Handvest van de grondrechten van de Europese Unie – Artikel 49, lid 1, van het Handvest – Legaliteitsbeginsel – Beginsel van retroactieve toepassing van de lichtste straf – Rechtszekerheid”

Inhoud

I. Inleiding 3

II. Toepasselijke bepalingen 3

A. Unierecht 3

1. Handvest 3

2. Artikel 325 VWEU 4

3. PIF-Overeenkomst 4

4. Btw-richtlijn 5

5. Verordening nr. 2988/95 5

B. Italiaans recht 5

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

III. Feiten, procedure en prejudiciële vragen 7

IV. Analyse 9

A. In casu toepasselijke bepalingen van Unierecht 9

1. PIF-Overeenkomst 9

a) PIF-Overeenkomst en btw 9

b) Begrip „fraude” als bedoeld in de PIF-Overeenkomst 12

2. Artikel 325 VWEU 13

a) Zijn de financiële belangen van de Unie geschaad? 14

b) Toepasselijkheid van artikel 325 VWEU, leden 1 en 2 15

c) Artikel 325, lid 1, VWEU, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU 17

3. Btw-richtlijn en beginsel van loyale samenwerking 17

4. Tussenconclusie 18

B. Beantwoording van de prejudiciële vragen 19

1. Eerste deel van de derde vraag: de PIF-Overeenkomst 19

2. Eerste vraag: onderscheiden drempels en de verplichting tot het instellen van gelijkwaardige sancties 19

a) Wat is een „gelijke” nationale regeling? 20

b) Is het onderscheid gerechtvaardigd? 22

3. Tweede vraag en tweede deel van de derde vraag: het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid en doeltreffende en afschrikkende sancties 23

a) Nieuwe grond voor het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid 23

b) Relevantie van de in de PIF-Overeenkomst vastgestelde drempel van 50 000 EUR 26

c) Tussenconclusie 26

C. Gevolgen van mogelijke onverenigbaarheid van de nationale wettelijke regeling met het Unierecht 27

1. Kern van het legaliteitsbeginsel: verbod van terugwerkende kracht 28

2. Legaliteitsbeginsel in bredere zin: lex mitior en rechtszekerheid in strafzaken 29

3. Gevolgen van het lex-mitiorbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel in casu 32

V. Conclusie 35

I. Inleiding

1. In Italië worden strafrechtelijke sancties toegepast wanneer de naar behoren aangegeven btw niet binnen de wettelijk vastgestelde termijn wordt voldaan. Mauro Scialdone werd daarom als enig directeur van een vennootschap die de btw niet binnen de gestelde termijn had afgedragen, een strafbaar feit ten laste gelegd.

2. In de loop van de procedure tegen Scialdone werd de toepasselijke nationale wet gewijzigd. Ten eerste werd bij deze wijziging de drempel waarboven het verzuim van betaling van de btw als strafbaar feit wordt aangemerkt, aanzienlijk verhoogd. Ook werden daarbij nieuwe drempels vastgesteld met betrekking tot btw en bronbelasting. Ten tweede werd bij de wijziging een nieuwe grond ingevoerd voor het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid ingeval de belastingschuld, met inbegrip van administratieve geldboeten en rente, volledig wordt voldaan voordat de inhoudelijke behandeling in de procedure in eerste aanleg is begonnen.

3. Na de inwerkingtreding van de wetswijziging zou het gedrag van Scialdone niet langer strafbaar zijn op grond van het beginsel van de retroactieve toepassing van de lichtste strafrechtelijke sanctie. Het bedrag aan niet op tijd afgedragen btw ligt onder de nieuwe drempel. De verwijzende rechter betwijfelt echter of de wetswijziging verenigbaar is met artikel 4, lid 3, VEU, artikel 325 VWEU, de btw-richtlijn [2] en de Overeenkomst aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen [3]. Is de nieuwe sanctieregeling in overeenstemming met de verplichting om voor schendingen van het Unierecht sancties in te stellen die overeenkomen met de sancties die voor vergelijkbare schendingen zijn vastgesteld in het nationale recht? Strookt die regeling met de verplichting van de lidstaten om afschrikkende en doeltreffende sancties in te stellen? Dit zijn de kernvragen die in de onderhavige zaak zijn voorgelegd aan het Hof.

4. De verwijzende rechter suggereert daarnaast echter ook dat de betrokken wijziging buiten toepassing dient te blijven indien zij onverenigbaar wordt verklaard met het Unierecht. Dit zou tot voortzetting van de strafvervolging van Scialdone leiden. Deze zaak werpt derhalve fundamentele vragen op met betrekking tot de beginselen van legaliteit en rechtszekerheid en in het bijzonder met betrekking tot de retroactieve toepassing van de lichtste straf overeenkomstig artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”).

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. Handvest

5. In artikel 49 van het Handvest zijn het legaliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel inzake delicten en straffen neergelegd. Lid 1 van dat artikel luidt als volgt: „Niemand mag worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde van het handelen of nalaten. Evenmin mag een zwaardere straf worden opgelegd dan die, die ten tijde van het begaan van het strafbare feit van toepassing was. Indien de wet na het begaan van het strafbare feit in een lichtere straf voorziet, is die van toepassing.”

2 Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”).

3 Overeenkomst opgesteld op grond van artikel K.3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (PB 1995, C 316, blz. 49) (hierna: „PIF-Overeenkomst”).

2. Artikel 325 VWEU

6. Overeenkomstig artikel 325, lid 1, VWEU bestrijden „[d]e Unie en de lidstaten [...] fraude en alle andere onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, met overeenkomstig dit artikel te nemen maatregelen die afschrikkend moeten werken en in de lidstaten, alsmede in de instellingen, organen en instanties van de Unie, een doeltreffende bescherming moeten bieden".

7. Artikel 325, lid 2, VWEU bepaalt dat „[d]e lidstaten [...] ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, dezelfde maatregelen [nemen] als die welke zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen financiële belangen worden geschaad".

3. PIF-Overeenkomst

8. Artikel 1 van de PIF-Overeenkomst luidt als volgt:

„1. Voor de toepassing van deze overeenkomst wordt onder fraude waardoor de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen worden geschaad, verstaan:

[...]

b) wat de ontvangsten betreft, elke opzettelijke handeling of elk opzettelijk nalaten waarbij:

– valse, onjuiste of onvolledige verklaringen of documenten worden gebruikt of overgelegd, met als gevolg dat de middelen van de algemene begroting van de Europese Gemeenschappen of van de door of voor de Europese Gemeenschappen beheerde begrotingen wederrechtelijk worden verminderd;

– met hetzelfde gevolg, in strijd met een specifieke verplichting informatie wordt achtergehouden;

– met hetzelfde gevolg, van een rechtmatig verkregen voordeel misbruik wordt gemaakt.

2. Onder voorbehoud van artikel 2, lid 2, neemt elke lidstaat de nodige en passende maatregelen om het bepaalde in lid 1 in nationaal strafrecht om te zetten, zodat de daarin bedoelde gedragingen als strafbare feiten worden aangemerkt.

[...]

4. Het opzet bij een handeling of een nalaten als bedoeld in de leden 1 en 3, kan worden afgeleid uit objectieve feitelijke omstandigheden."

9. Volgens artikel 2, lid 1, van de PIF-Overeenkomst neemt „[e]lke lidstaat [...] de nodige maatregelen opdat op de in [artikel] 1 bedoelde gedragingen, alsmede medeplichtigheid aan, uitlokking van of poging tot de in artikel 1, lid 1, bedoelde gedragingen, doeltreffende, evenredige en afschrikkende strafrechtelijke sancties worden gesteld, met inbegrip, ten minste bij ernstige fraude, van vrijheidsstraffen die aanleiding kunnen geven tot uitlevering; als ernstige fraude wordt aangemerkt iedere fraude waarmee een door elke lidstaat te bepalen minimumbedrag is gemoeid. Dit minimumbedrag mag niet hoger zijn dan 50 000 [EUR]."

4. Btw-richtlijn

10. Overeenkomstig artikel 206 van de btw-richtlijn moet „[i]edere belastingplichtige die tot voldoening van de belasting is gehouden, [...] het nettobedrag van de btw bij de indiening van de in artikel 250 bedoelde aangifte voldoen. De lidstaten kunnen echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan."

11. Artikel 250, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt dat „[i]edere belastingplichtige [...] een btw-aangifte [moet] indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen".

12. Volgens artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen „[d]e lidstaten [...], onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding".

5. Verordening nr. 2988/95

13. Volgens artikel 1, lid 2, van verordening (EG, Euratom) nr. 2988/95 betreffende de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen[4] wordt „[o]nder onregelmatigheid [...] elke inbreuk op het Gemeenschapsrecht verstaan die bestaat in een handeling of een nalaten van een marktdeelnemer waardoor de algemene begroting van de Gemeenschappen of de door de Gemeenschappen beheerde begrotingen worden of zouden kunnen worden benadeeld, hetzij door de vermindering of het achterwege blijven van ontvangsten uit de eigen middelen, die rechtstreeks voor rekening van de Gemeenschappen worden geïnd, hetzij door een onverschuldigde uitgave".

B. Italiaans recht

14. De artikelen 10 bis en 10 ter van wetsbesluit 74/2000[5] bepaalden ten tijde van de feiten van de onderhavige zaak en tot 21 oktober 2015 het volgende:

„Artikel 10 bis

Eenieder die verzuimt binnen de termijn voor indiening van de jaarlijkse belastingaangifte van de inhoudingsplichtige, de uit de aan belastingplichtigen afgegeven verklaring blijkende inhoudingen af te dragen, wordt, indien dat bedrag voor het betreffende belastingtijdvak meer dan 50 000 EUR bedraagt, bestraft met een gevangenisstraf van zes maanden tot twee jaar.

Artikel 10 ter

Artikel 10 bis is, binnen de daarin gestelde grenzen, ook van toepassing op eenieder die verzuimt de belasting over de toegevoegde waarde, zoals verschuldigd op basis van de jaaraangifte, af te dragen binnen de termijn voor de betaling van het voorschot voor het daaropvolgende belastingtijdvak."

4 Verordening van de Raad van 18 december 1995 (PB 1995, L 312, blz. 1) (hierna: „verordening 2988/95").

5 Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, 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 (Wetsbesluit nr. 74 van 10 maart 2000 houdende nieuwe bepalingen betreffende fiscale delicten op het gebied van de inkomstenbelasting en de belasting over de toegevoegde waarde, overeenkomstig artikel 9 van wet nr. 205 van 25 juni 1999) (GURI nr. 76 van 31 maart 2000) (hierna: „wetsbesluit 74/2000").

15. Artikel 13, lid 1, van wetsbesluit 74/2000 voorzag in strafvermindering op grond van verzachtende omstandigheden, met een maximale vermindering van de straf tot één derde en uitsluiting van accessoire straffen, indien de belastingschuld, met inbegrip van administratieve geldboeten, werd afgelost vóórdat de inhoudelijke behandeling in de strafrechtelijke procedure in eerste aanleg was begonnen.

16. Ingevolge de respectievelijk bij de artikelen 7 en 8 van wetsbesluit 158/2015 [6] ingevoerde wijzigingen kwamen de artikelen 10 bis en 10 ter van wetsbesluit 74/2000 (met ingang van 22 oktober 2015) te luiden als volgt:

„Artikel 10 bis

Eenieder die verzuimt binnen de termijn voor indiening van de jaarlijkse belastingaangifte van de inhoudingsplichtige, de uit de aan belastingplichtigen afgegeven verklaring blijkende bronbelasting af te dragen, wordt, indien dat bedrag voor het betreffende belastingtijdvak meer dan 150 000 EUR bedraagt, bestraft met een gevangenisstraf van zes maanden tot twee jaar.

Artikel 10 ter

Eenieder die verzuimt de op basis van de jaaraangifte verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde af te dragen binnen de betalingstermijn voor het voorschot voor het daaropvolgende belastingtijdvak, wordt, indien dat bedrag voor het betreffende belastingtijdvak meer dan 250 000 EUR bedraagt, bestraft met een gevangenisstraf van zes maanden tot twee jaar."

17. Bij wetsbesluit 158/2015 werd ook artikel 13, lid 1, van wetsbesluit 74/2000 gewijzigd. Hierbij werd een nieuwe grond voor het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid ingevoerd. De bepaling luidt als volgt: „De in de artikelen 10 bis, 10 ter en 10 quater, lid 1, bedoelde feiten zijn niet strafbaar indien de belastingschuld, met inbegrip van administratieve geldboeten en rente, is afgelost door volledige voldoening van de verschuldigde bedragen voordat de inhoudelijke behandeling in de strafrechtelijke procedure in eerste aanleg is begonnen [...]."

18. Tot slot worden administratieve fiscale sancties geregeld in een aparte bepaling. Volgens artikel 13, lid 1, van wetsbesluit 471/1997 [7] wordt aan „[e]enieder die geheel of gedeeltelijk verzuimt binnen de vastgestelde termijnen voorschotten, periodieke betalingen, de vereffeningsbetaling of het blijkens de aangifte nog verschuldigde bedrag aan belasting te voldoen, na aftrek in deze gevallen van het bedrag van de periodieke betalingen en voorschotten – ook al zijn die niet voldaan – per onbetaald gebleven bedrag een administratieve sanctie ter hoogte van 30 % daarvan opgelegd, ook wanneer na correctie van bij de controle van de jaaraangifte vastgestelde materiële of berekeningsfouten blijkt dat de belasting hoger of het aftrekbare overschot lager is. [...]"

6 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 (Wetsbesluit nr. 158 van 24 september 2015 tot herziening van het stelsel van de in toepassing van artikel 8, lid 1, van wet nr. 23 van 11 maart 2014 opgelegde sancties (GURI nr. 233 van 7 oktober 2015 – gewoon supplement nr. 55) (hierna: „wetsbesluit 158/2015").

7 Decreto Legislativo del 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 (wetsbesluit nr. 471 van 18 december 1997 inzake de hervorming van niet-strafrechtelijke sancties op het gebied van directe belastingen, belasting over de toegevoegde waarde en belastinginning overeenkomstig artikel 3, alinea 133, onder q), van wet nr. 662 van 23 december 1996) (GURI nr. 5 van 8 januari 1998 – gewoon supplement nr. 4).

III. Feiten, procedure en prejudiciële vragen

19. De Agenzia delle Entrate (Italiaanse belastingdienst; hierna: „belastingdienst") heeft een controle uitgevoerd bij de vennootschap Siderlaghi Srl. De vennootschap had haar btw voor het boekjaar 2012 naar behoren aangegeven. Het verschuldigde btw-bedrag beliep 175 272 EUR. Volgens het nationale recht moest dat bedrag zijn afgedragen binnen de voor het volgende belastingtijdvak vastgestelde betalingstermijn, dat wil zeggen op 27 december 2013. Uit de controle bleek dat Siderlaghi Srl de verschuldigde btw niet binnen de gestelde termijn had afgedragen.

20. De belastingdienst stuurde Siderlaghi Srl een aanmaning. De vennootschap koos ervoor de belasting in termijnen te betalen. Overeenkomstig het nationale recht kon het bedrag van de toepasselijke administratieve sancties hierdoor met twee derde worden verminderd.

21. Aangezien Scialdone enig directeur is van Siderlaghi Srl, stelde het openbaar ministerie wegens verzuim om de btw binnen de gestelde termijn af te dragen strafvervolging tegen hem in in zijn hoedanigheid van wettelijke vertegenwoordiger van de vennootschap. Het openbaar ministerie legde Scialdone een overtreding van artikel 10 ter van wetsbesluit 74/2000 ten laste. Het verzocht de Tribunale di Varese (rechtbank Varese, Italië) (hierna: „verwijzende rechter") hem te veroordelen tot betaling van een strafrechtelijke geldboete van 22 500 EUR.

22. Nadat de strafrechtelijke procedure tegen Scialdone was ingeleid, werden de artikelen 10 bis en 10 ter van wetsbesluit 74/2000 gewijzigd bij wetsbesluit 158/2015 en werd bij dat besluit in artikel 13 van wetsbesluit 74/2000 tevens een grond voor het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid ingevoerd.

23. Die wijzigingen hebben ten eerste tot gevolg dat de drempels waarboven het betalingsverzuim als strafbaar feit wordt aangemerkt, zijn verhoogd. De oorspronkelijke drempel van 50 000 EUR voor overtredingen wegens verzuim van afdracht van bronbelasting en btw werd verhoogd tot 150 000 EUR voor wat betreft bronbelasting en tot 250 000 EUR voor wat betreft btw (daarvoor gold dezelfde drempel voor beide vormen van belasting). Ten tweede is een overtreding niet meer strafbaar indien de belastingschuld, met inbegrip van administratieve geldboeten en rente, wordt voldaan voordat de inhoudelijke behandeling in de strafrechtelijke procedure in eerste aanleg is begonnen.

24. De nationale rechter verklaart dat verweerder in de onderhavige zaak ten laste wordt gelegd btw ten bedrage van 175 272 EUR niet te hebben afgedragen. De bij wetsbesluit 158/2015 ingevoerde wijzigingen hebben tot gevolg dat verweerders gedrag niet meer als strafbaar feit wordt aangemerkt, aangezien dat bedrag onder de nieuwe minimumdrempel van 250 000 EUR ligt. De recentere bepaling zou van toepassing zijn omdat die bepaling gunstiger is voor verdachte. Mochten de nieuwe voorschriften echter onverenigbaar met het Unierecht worden verklaard, zouden die voorschriften buiten toepassing moeten blijven. Als gevolg daarvan zou het gedrag van verweerder toch nog tot een strafrechtelijke veroordeling kunnen leiden.

25. Met betrekking tot de nieuwe grond voor het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid verklaart de verwijzende rechter dat de belastingschuld naar alle waarschijnlijkheid vóór het begin van de inhoudelijke behandeling zal worden voldaan, omdat Siderlaghi Srl has ervoor heeft gekozen de schuld in termijnen af te lossen. Dientengevolge zou de door het openbaar ministerie ingediende vordering tot vaststelling van een strafmaatregel moeten worden verworpen. Indien de nieuwe grond voor het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid echter onverenigbaar wordt geacht met het Unierecht, zou de nationale rechter uitspraak kunnen doen over verweerders strafrechtelijke aansprakelijkheid.

26. Indien het Unierecht volgens het voorstel van de verwijzende rechter werd uitgelegd, zouden de lidstaten bovendien verplicht zijn om het verzuim btw ten bedrage van 50 000 EUR of meer af te dragen, te bestraffen met gevangenisstraf. Volgens de verwijzende rechter zou dit betekenen dat de inbreuk in casu als bijzonder ernstig moet worden beschouwd. De door het openbaar ministerie gevorderde straf zou dus door de nationale rechter kunnen worden verworpen aangezien de gestelde sanctie, die voor de nationale rechter verbindend is, niet in een gevangenisstraf voorziet. Volgens de nationale rechter doet die leemte in aanzienlijke mate afbreuk aan de doeltreffendheid van de sanctie.

27. In deze feitelijke omstandigheden en gelet op de toepasselijke bepalingen heeft de Tribunale di Varese de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet het Unierecht, en meer bepaald artikel 4, lid 3, VEU, gelezen in samenhang met artikel 325 VWEU en richtlijn 2006/112, op grond waarvan de lidstaten zijn verplicht tot gelijkstelling met betrekking tot het sanctiebeleid, aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling die erin voorziet dat de strafbaarheid van het verzuim tot afdracht van de btw intreedt bij een hoger drempelbedrag dan die van het verzuim tot afdracht van de inkomstenbelasting?

2) Moet het Unierecht, en meer bepaald artikel 4, lid 3, VEU, gelezen in samenhang met artikel 325 VWEU en richtlijn 2006/112, op grond waarvan de lidstaten zijn verplicht doeltreffende, afschrikkende en evenredige straffen in te stellen ter bescherming van de financiële belangen van de Europese Unie, aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling die strafbaarheid van de beklaagde (ongeacht of hij bestuurder, wettelijk vertegenwoordiger, gemachtigde voor fiscale aangelegenheden of medeplichtige aan het strafbaar feit is) uitsluit wanneer de entiteit met rechtspersoonlijkheid waaraan verdachte is verbonden de belasting en de in verband met btw verschuldigde administratieve geldboeten te laat heeft voldaan, terwijl de belastingaanslag al is vastgesteld, strafvervolging is ingesteld en de zaak bij de rechter is aangebracht en ter terechtzitting onder hoor en wederhoor is vastgesteld dat verdachte in het kader van de procedure naar behoren van de beschuldiging in kennis is gesteld en voordat de inhoudelijke behandeling van de zaak is begonnen, in het kader van een systeem dat niet voorziet in enige andere straf, zelfs niet van bestuursrechtelijke aard, voor de voornoemde bestuurder, wettelijk vertegenwoordiger of hun gemachtigden en voor medeplichtigen aan het strafbare feit?

3) Moet het begrip fraude in artikel 1 van de PIF-Overeenkomst aldus worden uitgelegd dat het ook de gevallen van verzuimde, gedeeltelijke, te late voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde omvat, en legt artikel 2 van de voornoemde overeenkomst aldus aan de lidstaten op om verzuimde, gedeeltelijke, te late voldoening van de btw voor bedragen boven 50 000 EUR te bestraffen met gevangenisstraffen?

   Indien de vraag ontkennend wordt beantwoord, rijst de vraag of het vereiste van artikel 325 VWEU voor de lidstaten om sancties op te leggen, met inbegrip van strafsancties, die afschrikkend, evenredig en doeltreffend zijn, aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling die de strafrechtelijke en bestuurlijke aansprakelijkheid van de bestuurders en de wettelijke vertegenwoordigers van de rechtspersonen of hun gemachtigden voor die functie en de medeplichtigen aan de strafbare feiten, uitsluit in geval van verzuimde, gedeeltelijke of te late voldoening van de btw voor bedragen die drie tot vijfmaal hoger zijn dan de minimumdrempels die gelden in geval van fraude, ter hoogte van 50 000 EUR.”

28. De Duitse, de Italiaanse, de Nederlandse en de Oostenrijkse regering alsook de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Alle belanghebbenden, met uitzondering van de Oostenrijkse regering, hebben pleidooi gehouden ter terechtzitting van 21 maart 2017.

IV. Analyse

29. Met zijn drie vragen wenst de verwijzende rechter te vernemen of de bij wetsbesluit 158/2015 ingevoerde wijzigingen met betrekking tot het verzuim van betaling van de aangegeven btw in overeenstemming zijn met het Unierecht. De verwijzende rechter heeft zijn vragen gesteld in het licht van artikel 4, lid 3, VEU, artikel 325 VWEU, de PIF-Overeenkomst en de btw-richtlijn.

30. Het juridische landschap is in deze zaak inderdaad nogal onoverzichtelijk. Daarom zal ik hier eerst analyseren welke Unierechtelijke bepalingen die door de nationale rechter zijn aangevoerd, in casu van toepassing zijn (A), alvorens antwoorden op de drie vragen van de verwijzende rechter in overweging te geven (B). Ik eindig met een beschouwing over de gevolgen die een eventuele constatering van onverenigbaarheid met het Unierecht zou kunnen hebben (of juist niet mag hebben) voor het hoofdgeding (C).

A. In casu toepasselijke bepalingen van Unierecht

1. PIF-Overeenkomst

31. Alle belanghebbenden die opmerkingen hebben ingediend bij het Hof zijn het erover eens dat de PIF-Overeenkomst in casu niet van toepassing is. Zij komen echter om uiteenlopende redenen tot deze conclusie.

32. De Nederlandse regering betoogt dat de PIF-Overeenkomst niet van toepassing is op de btw. De andere belanghebbenden die opmerkingen hebben ingediend, voeren (net als de Nederlandse regering met een subsidiair argument) aan dat de overtreding wegens verzuim van betaling van de btw die in de onderhavige zaak aan de orde is, niet onder het begrip „fraude” in de zin van de PIF-Overeenkomst valt.

33. Er worden dus twee verschillende argumenten naar voren gebracht. Met het eerste wordt de toepasselijkheid van de PIF-Overeenkomst op btw als zodanig in het algemeen betwist. Met het tweede argument wordt gesteld dat btw weliswaar onder de PIF-Overeenkomst zou kunnen vallen, maar het specifieke gedrag dat in casu aan de orde is niet. Ik zal hieronder achtereenvolgens op deze twee argumenten ingaan.

a) PIF-Overeenkomst en btw

34. In de zaak Taricco heeft het Hof verklaard dat het begrip „fraude” in artikel 1 van de PIF-Overeenkomst „de ontvangsten [omvat] uit de toepassing van een uniform percentage op de btw-grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld volgens voorschriften van de Unie”.[8]

35. In de onderhavige zaak heeft de Nederlandse regering het Hof verzocht deze vaststelling te heroverwegen. Zij is van mening dat btw niet onder het begrip „ontvangsten” valt als bedoeld in de PIF-Overeenkomst. Volgens de Nederlandse regering hebben de lidstaten, die partijen zijn bij de PIF-Overeenkomst, in een toelichting[9] in overeenstemming met artikel 31 van het Verdrag van

8 Arrest van 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 41).

9 Toelichting op het verdrag betreffende de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen (goedgekeurd door de Raad op 26 mei 1997) (PB 1997, C 191, blz. 1).

Wenen inzake het verdragenrecht[10]een authentieke uitlegging gegeven aan de reikwijdte van het begrip „ontvangsten". In die toelichting wordt btw uitdrukkelijk uitgesloten van de „ontvangsten" bedoeld in artikel 1, lid 1, van de PIF-Overeenkomst.[11] De Nederlandse regering betoogt verder dat het Hof in het verleden reeds verklaringen en toelichtingen als elementen van een gezaghebbende uitlegging in aanmerking heeft genomen en dat het dit ook in de onderhavige zaak dient te doen.

36. Ik ben het niet eens met de stelling dat de toelichting van 1997 een soort van „authentieke uitlegging" vormt van de twee jaar eerder door de lidstaten ondertekende overeenkomst. Mijns inziens kunnen de argumenten van de Nederlandse regering worden afgewezen zonder dat het Hof zich dient uit te spreken over de ingewikkelde kwestie van de rol van het Weens Verdragenverdrag bij de uitlegging van tussen de lidstaten gesloten overeenkomsten.[12]

37. Wat de algemene stelling betreft, ben ik het zeker met de Nederlandse regering eens dat de wil of de bedoeling van de auteur van de handeling een *zekere* rol speelt bij de uitlegging ervan.[13] Die bedoeling van de wetgever kan tot uitdrukking komen in hetzelfde document, zoals in het geval van een preambule, of in een afzonderlijk document. Zo heeft het Hof bij de uitlegging van het primaire recht in het verleden verwezen naar voorbereidende werkzaamheden[14], aan de Verdragen gehechte verklaringen[15] of bepaalde toelichtingen[16].

38. Dergelijke documenten of verklaringen moeten echter over twee elementen beschikken om te kunnen worden beschouwd als uitdrukking van de bedoeling van de opsteller, namelijk een institutioneel en een temporeel element. *Institutioneel* gezien moeten dergelijke documenten zijn besproken of goedgekeurd door dezelfde partijen of organen als degene die het uiteindelijke instrument hebben vastgesteld of daarbij betrokken waren. *Temporeel* gezien moeten dergelijke documenten normaliter gedurende de uitwerking van het instrument of uiterlijk ten tijde van de vaststelling ervan zijn opgesteld om te kunnen stellen dat zij de gedachtegang van de opsteller(s) tijdens het besluitvormingsproces daadwerkelijk weerspiegelen.

10 Verdrag van 23 mei 1969, *Recueil des traités des Nations Unies*, deel 1155, blz. 331; hierna: „Weens Verdragenverdrag". De Nederlandse regering betoogt dat een verdrag te goeder trouw moet worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag en dat daarnaast rekening moet worden gehouden met iedere latere tot stand gekomen overeenstemming tussen partijen over de toepassing van de bepalingen ervan [artikel 31, lid 1 en lid 3, onder a), van het Weens Verdragenverdrag]. Tevens haalt zij artikel 31, lid 4, van het Weens Verdragenverdrag aan, volgens hetwelk een term in een bijzondere betekenis verstaan dient te worden als vaststaat dat dit de bedoeling van de partijen is geweest.

11 Volgens punt 1.1. van die toelichting worden „[o]nder ontvangsten [...] verstaan de ontvangsten afkomstig uit de eerste twee categorieën van eigen middelen als bedoeld in artikel 2, lid 1, van besluit 94/728/EG van de Raad van 31 oktober 1994 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen [...]. Daaronder vallen niet de ontvangsten uit de toepassing van een uniform percentage op de btw-grondslag van de lidstaten, aangezien de btw geen eigen middel is dat rechtstreeks voor de Gemeenschappen wordt geïnd. Daaronder vallen evenmin de ontvangsten uit de toepassing van een uniform percentage op de som van de BNP's van de lidstaten."

12 Het Hof heeft reeds verklaard dat het Weens Verdragenverdrag, ofschoon het de Europese Unie noch alle lidstaten bindt, regels van internationaal gewoonterecht bevestigt, die als zodanig bindend zijn voor de instellingen van de Unie. Deze maken deel uit van de rechtsorde van de Europese Unie – zie bijvoorbeeld het arrest 25 februari 2010, Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, punten 42 en 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak), of, voor een meer recente bevestiging daarvan, het arrest van 21 december 2016, Raad/Front Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973, punt 86). Zie voor een algemene studie bijvoorbeeld Kuijper, P. J., „The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story", in Cannizzaro, E. (ed.), *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, OUP, 2011, blz. 256-278. Het Hof heeft het Weens Verdragenverdrag echter voornamelijk aangehaald in verband met verdragen met derde landen. Het Hof heeft ook verklaard dat de in het Weens Verdragenverdrag neergelegde regels van toepassing zijn op een overeenkomst gesloten tussen de lidstaten en een internationale organisatie (arrest van 11 maart 2015, Oberto en O'Leary, C-464/13 en C-465/13, EU:C:2015:163, punt 36). Bij mijn weten is het Weens Verdragenverdrag slechts één keer genoemd in de context van een tussen lidstaten op grond van artikel 220 EEG gesloten verdrag, en wel in het arrest van 27 februari 2002, Weber (C-37/00, EU:C:2002:122, punt 29), waarin het ging om het territoriale toepassingsgebied van het Verdrag van 27 september 1968 betreffende de rechterlijke bevoegdheid en de tenuitvoerlegging van beslissingen in burgerlijke en handelszaken (PB 1972, L 299, blz. 32, zoals gewijzigd bij de opeenvolgende toetredingsverdragen voor de nieuwe lidstaten).

13 Binnen het rechtsstelsel van de EU verschilt die rol echter duidelijk van de vormen van *bindende* authentieke uitlegging in de zin van artikel 31, lid 2 en lid 3, onder a) en b), van het Weens Verdragenverdrag (zie verder met betrekking tot die bepalingen bijvoorbeeld Villinger, M.E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*: Martinus Nijhoff, Leiden, 2009, blz. 429-432).

14 Zie bijvoorbeeld arresten van 27 november 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, punt 135), en 3 oktober 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement en Raad (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punt 59).

15 Zie bijvoorbeeld arrest van 2 maart 2010, Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104, punt 40).

16 Zie in het bijzonder de Toelichtingen bij het Handvest van de grondrechten (PB 2007, C 303, blz. 17), die oorspronkelijk zijn opgesteld onder de verantwoordelijkheid van het praesidium van de Conventie die het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie heeft opgesteld.

39. Het probleem met het argument van de Nederlandse regering is dat het aan geen van beide vereisten voldoet. De toelichting van 1997 die in casu aan de orde is, is niet vastgesteld door dezelfde partijen, namelijk de lidstaten, als het verdrag, maar goedgekeurd door de Raad, die geen partij is bij het verdrag.[17] Bovendien werd het verdrag ondertekend in 1995, terwijl de toelichting dateert van 1997.

40. Het feit dat niet kan worden gesteld dat de toelichting in de onderhavige zaak enige „authentieke" interpretatieve waarde heeft, staat er evenwel niet aan in de weg dat een dergelijke toelichting een zekere *overtuigingskracht* kan hebben. Tenslotte is de toelichting goedgekeurd door de instelling die verantwoordelijk was voor de uitwerking van het ontwerp dat vervolgens werd voorgelegd aan de verdragsluitende partijen, namelijk de lidstaten.[18] In eendere situaties heeft het Hof zich bij verschillende gelegenheden in het verleden gebaseerd op toelichtingen.[19] Met name heeft het rekening gehouden met door de Raad opgestelde toelichtingen bij verdragen die, zoals de PIF-Overeenkomst, op grond van artikel K.3 VEU zijn vastgesteld.[20]

41. De interpretatieve waarde van vergelijkbare toelichtingen is echter van andere aard. Uit dergelijke toelichtingen kan niet *de* „authentieke" uitlegging worden afgeleid, maar slechts *één* van de interpretatieve argumenten waarmee rekening kan worden gehouden en die onderling en tegen andere, aan de tekst, de logica, de bredere context en het doel van de uit te leggen bepaling ontleende argumenten moeten worden afgewogen. Nog belangrijker is dat het gebruik van dergelijke argumenten duidelijk wordt begrensd door de tekst van de uit te leggen wettelijke bepaling. Een dergelijke toelichting kan dus niet worden gebruikt om tot een uitlegging te komen die ingaat tegen de bewoordingen en systematische en teleologische uitlegging van de betrokken bepaling.

42. Zoals advocaat-generaal Kokott in haar conclusie in de zaak Taricco[21] reeds helder uiteen heeft gezet, zou dit precies het geval zijn indien het Hof het door de Nederlandse regering aangevoerde argument zou onderschrijven.

43. De uitsluiting van btw van het begrip „ontvangsten" in de definitie van „fraude" in de PIF-Overeenkomst wordt namelijk niet gesteund door de bewoordingen ervan. Integendeel, de PIF-Overeenkomst suggereert in artikel 1, lid 1, onder b), ervan dat het begrip „ontvangsten" ruim moet worden uitgelegd omdat daarin algemeen wordt verwezen naar de „de middelen van de algemene begroting van de Europese Gemeenschappen of van de door of voor de Europese Gemeenschappen beheerde begrotingen". Btw maakt deel uit van de eigen middelen van de Unie, die de kern vormen van het begrip „ontvangsten".[22] Bovendien zijn in de PIF-Overeenkomst geen voorwaarden genoemd met betrekking tot rechtstreekse inning voor rekening van de Unie.[23] Deze

17 Volledigheidshalve zij hieraan toegevoegd dat dit ook zou gelden voor een eventueel argument op basis van artikel 31, lid 3, onder a), of artikel 31, lid 4, van het Weens Verdragenverdrag, dat door de Nederlandse regering is aangevoerd (zie hierboven, voetnoot 9).

18 De PIF-Overeenkomst is vastgesteld op grond van artikel K.3, lid 2, onder c), VEU (in de versie van het Verdrag van Maastricht), volgens hetwelk de Raad bevoegd was tot het opstellen van overeenkomsten waarvan hij de aanneming door de lidstaten overeenkomstig hun onderscheiden grondwettelijke bepalingen diende aan te bevelen.

19 Zie bijvoorbeeld arresten van 26 mei 1981, Rinkau (157/80, EU:C:1981:120, punt 8); 17 juni 1999, Unibank (C-260/97, EU:C:1999:312, punten 16 en 17); 11 juli 2002, Gabriel (C-96/00, EU:C:2002:436, punten 41 e.v.), en 15 maart 2011, Koelzsch (C-29/10, EU:C:2011:151, punt 40).

20 Het Hof heeft ook verwezen naar toelichtingen bij op grond van die bepaling aangenomen overeenkomsten (waarvan sommige nooit van kracht zijn geworden), die als inspiratiebron hebben gediend voor latere handelingen van afgeleid recht. Zie bijvoorbeeld arresten van 8 mei 2008, Weiss und Partner (C-14/07, EU:C:2008:264, punt 53); 1 december 2008, Leymann en Pustovarov (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, punt 74); 15 juli 2010, Purrucker (C-256/09, EU:C:2010:437, punten 84 e.v.); 11 november 2015, Tecom Mican en Arias Domínguez (C-223/14, EU:C:2015:744, punten 40 en 41), en 25 januari 2017, Vilkas (C-640/15, EU:C:2017:39, punt 50).

21 Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:293, punten 99-102).

22 Besluit (70/243/EGKS, EEG, Euratom) van de Raad van 21 april 1970 betreffende de vervanging van de financiële bijdragen van de lidstaten door eigen middelen van de Gemeenschappen (PB 1970, L 94, blz. 19). Zie voor de thans van kracht zijnde bepaling artikel 2, lid 1, onder b), van het besluit (2014/335/EU, Euratom) van de Raad van 26 mei 2014 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Unie (PB 2014, L 168, blz. 105). Volgens ramingen bedroegen de ontvangsten uit „traditionele eigen middelen" in 2015 12,8 % en die uit btw 12,4 % van de totale ontvangsten aan eigen middelen. Zie Europese Commissie, *Integrated Financial Reporting Package*, 2015.

23 Arrest van 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 41). Dat is wel het geval in artikel 1, lid 2, van verordening 2988/95, waar sprake is van „ontvangsten uit de eigen middelen, die rechtstreeks voor rekening van de Gemeenschappen worden geïnd".

ruime uitlegging wordt geschraagd door de doelstellingen die zijn opgenomen in de preambule van de PIF-Overeenkomst, waarin wordt geconstateerd „dat fraude met betrekking tot de ontvangsten en uitgaven van de Europese Gemeenschappen veelal het nationale kader overschrijdt en vaak wordt gepleegd door georganiseerde criminele groepen" en verklaard „dat het voor de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen noodzakelijk is dat frauduleuze gedragingen welke die belangen schaden, strafrechtelijk worden vervolgd", waaraan wordt toegevoegd „dat deze gedragingen strafbaar moeten worden gesteld met doeltreffende, evenredige en afschrikkende strafrechtelijke sancties". Bij elkaar genomen kunnen die verklaringen aldus worden opgevat dat zij ook zijn gericht op het btw-stelsel. Tot slot duidt ook het feit dat de PIF-Overeenkomst gewag maakt van „delicten inzake heffingen" erop dat btw niet is uitgesloten van het begrip „financiële belangen van de Unie". [24]

44. Bijgevolg kan dus geen beroep worden gedaan op de toelichting op de PIF-Overeenkomst om de werkingssfeer van een bepaling aanzienlijk te wijzigen op een wijze die ingaat tegen de bewoordingen, de systematiek en de doelstellingen van die overeenkomst. De uitsluiting van een component van het stelsel van eigen middelen van de Unie van de werkingssfeer van de PIF-Overeenkomst zou veel verder gaan dan een loutere „toelichting". Een dergelijke uitsluiting zou in feite neerkomen op een wijziging van de werkingssfeer van de PIF-Overeenkomst.

45. Hieraan zij toegevoegd dat een dergelijke wijziging wel degelijk mogelijk was geweest. Indien de verdragsluitende partijen daadwerkelijk hadden beoogd btw uit te sluiten van de werkingssfeer van de PIF-Overeenkomst, zou niets hen hebben belet een gewijzigde definitie van „ontvangsten" in te voegen in een later protocol. In twee gevallen werden wijzigingen van de werkingssfeer van de PIF-Overeenkomst noodzakelijk geacht en werden deze dan ook ingevoerd middels de vaststelling van specifieke protocollen. [25]

46. Ik zie dan ook geen reden om af te wijken van de conclusie dat btw binnen de werkingssfeer van de PIF-Overeenkomst valt.

b) Begrip „fraude" als bedoeld in de PIF-Overeenkomst

47. De belanghebbenden die opmerkingen bij het Hof hebben ingediend, zijn het erover eens dat het verzuim van betaling van de naar behoren aangegeven btw geen fraude vormt in de zin van artikel 1, lid 1, onder b), van de PIF-Overeenkomst. Voorts heeft de Italiaanse regering in haar schriftelijke en mondelinge opmerkingen verduidelijkt dat andere bepalingen van wetsbesluit 74/2000 voorzien in overtredingen wegens niet-aangifte of het verstrekken van onjuiste informatie en in andere overtredingen in verband met frauduleuze gedragingen.

48. Ik deel de opvatting dat de in artikel 10 ter van wetsbesluit 74/2000 bedoelde overtreding (zowel voor als na wijziging bij wetsbesluit 158/2015) niet kan worden geacht onder het begrip „fraude" als bedoeld in de PIF-Overeenkomst te vallen.

49. Artikel 1, lid 1, onder b), van de PIF-Overeenkomst definieert „fraude" met het oog op de toepassing van die overeenkomst. Daarin worden, wat de ontvangsten betreft, drie vormen van opzettelijk handelen of opzettelijk nalaten genoemd die een onrechtmatige vermindering van de middelen van de Unie tot gevolg hebben: i) het gebruik of het overleggen van valse, onjuiste of onvolledige verklaringen of documenten; ii) het in strijd met een specifieke verplichting achterhouden van informatie, en iii) misbruik van een rechtmatig verkregen voordeel.

24 Artikel 5, lid 3, van de PIF-Overeenkomst.

25 Protocol opgesteld op grond van artikel K.3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, bij de Overeenkomst aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen (PB 1996, C 313, blz. 2) en Tweede Protocol, opgesteld op grond van artikel K.3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, bij de Overeenkomst aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen (PB 1997, C 221, blz. 12).

50. Geen van deze genoemde vormen van fraude komt overeen met de gedragingen die in de onderhavige zaak in het geding zijn. Artikel 10 ter van wetsbesluit 74/2000 betreft het verzuim om de naar behoren aangegeven btw binnen de wettelijk vastgestelde termijn te voldoen. Zelfs al kan betalingsverzuim opzettelijk hebben plaatsgevonden en een vermindering van de belastingontvangsten tot gevolg hebben, er zijn geen valse, onjuiste of onvolledige verklaringen of documenten gebruikt of overgelegd en er is geen informatie achtergehouden. Alles was correct aangegeven. Om de een of andere reden werd de correcte aangifte echter niet gevolgd door een even correcte, dat wil zeggen tijdige, betaling. Evenmin kan worden gesteld dat het verzuim om de naar behoren aangegeven btw te betalen misbruik van een „rechtmatig verkregen voordeel" inhoudt. Het niet binnen de bij de wet gestelde termijn afdragen van btw is per definitie onrechtmatig.

51. Om deze redenen ben ik van mening dat het begrip „fraude" in artikel 1, lid 1, onder b), van de PIF-Overeenkomst niet geacht kan worden een overtreding te omvatten als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, namelijk het verzuim om de naar behoren aangegeven btw binnen de wettelijk vastgestelde termijn te voldoen. Daarom sluit ik mij aan bij het standpunt dat de PIF-Overeenkomst in casu niet van toepassing is.

2. Artikel 325 VWEU

52. Artikel 325 VWEU behelst een consolidatie van de plichten van de Unie en de lidstaten wat betreft de bescherming van de financiële belangen van de Unie. Tevens zijn daarin de bevoegdheden van de Unie op dit gebied bepaald.

53. Artikel 325, lid 1, VWEU voorziet in de verplichting van de EU en de lidstaten om *fraude en alle andere onwettige activiteiten* waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad te bestrijden met afschrikkende en doeltreffende maatregelen. Volgens artikel 325, lid 2, VWEU moeten de lidstaten ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, dezelfde maatregelen nemen als die welke zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen financiële belangen worden geschaad.

54. De partijen die opmerkingen hebben ingediend over de vraag of artikel 325, leden 1 en 2, VWEU van toepassing is, verschillen op dit punt van mening.

55. De Duitse regering stelt dat de leden 1 en 2 van artikel 325 VWEU niet van toepassing zijn. Ten eerste zijn volgens haar de financiële belangen van de Unie niet geschaad, omdat de btw naar behoren is aangegeven. Ten tweede valt de in geding zijnde overtreding evenmin binnen de werkingssfeer van artikel 325, lid 2, VWEU, omdat dat alleen van toepassing is op „fraude". Ten derde valt de overtreding niet onder artikel 325, lid 1, VWEU, aangezien die bepaling systematisch gezien aldus moet worden uitgelegd dat onder de daarin bedoelde „andere onwettige activiteiten" alleen even ernstige frauduleuze handelingen moeten worden verstaan. De Nederlandse regering heeft ter terechtzitting een soortgelijk standpunt ingenomen.

56. De Italiaanse regering heeft ter terechtzitting aangevoerd dat de leden 1 en 2 van artikel 325 VWEU niet van toepassing zijn op de in geding zijnde overtreding. Volgens haar kunnen de in artikel 10 ter of wetsbesluit 74/2000 bedoelde gedragingen namelijk niet als frauduleuze handelingen in de zin van de PIF-Overeenkomst worden beschouwd.

57. De Commissie is de tegengestelde mening toegedaan. Zij betoogt dat artikel 325, lid 2, VWEU in brede zin dient te worden uitgelegd. Volgens haar strekt die bepaling zich uit tot de in artikel 325, lid 1, VWEU bedoelde „andere onwettige activiteiten", die overtredingen of onregelmatigheden zonder frauduleus karakter kunnen omvatten.

58. Volgens mij ligt de juiste uitlegging van artikel 325, leden 1 en 2, VWEU ergens in het midden tussen die standpunten. Ten eerste kan de betrokken overtreding de financiële belangen van de Unie schaden (a). Ten tweede valt de overtreding weliswaar onder de werkingssfeer van artikel 325, lid 1, VWEU, maar niet onder die van artikel 325, lid 2, VWEU (b). Ten derde volgt de verplichting om ter bescherming van de financiële belangen van de Unie maatregelen te nemen soortgelijk zijn aan die welke ter bescherming van de nationale financiële belangen worden genomen, niet alleen uit artikel 325, lid 2, VWEU, maar ook uit artikel 325, lid 1, VWEU gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU (c).

a) Zijn de financiële belangen van de Unie geschaad?

59. Het Hof heeft reeds verduidelijkt dat de „financiële belangen van de Unie" ruim moeten worden uitgelegd. Daaronder moeten worden verstaan de inkomsten en uitgaven die binnen de begroting van de Unie vallen, alsook die welke binnen de begroting van andere bij de Verdragen opgerichte organen of instanties vallen.[26] Ontvangsten uit de toepassing van een uniform percentage op de btw-grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld volgens voorschriften van de Unie, vallen onder de eigen middelen van de Unie. Op die grond heeft het Hof bevestigd dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de inning van de btw-ontvangsten met eerbiediging van het toepasselijke Unierecht en de terbeschikkingstelling van de overeenkomstige btw-middelen aan de begroting van de Unie „aangezien elk mankement in de inning van de btw-ontvangsten potentieel tot verlaging van de btw-middelen van de Unie leidt".[27]

60. Het Hof heeft daarom verklaard dat de bescherming van de financiële belangen van de Unie overeenkomstig artikel 325 VWEU niet alleen belastingboeten en strafvervolging wegens belastingfraude wegens verstrekking van onjuiste inlichtingen op btw-gebied behelst,[28] maar ook meer algemeen een *behoorlijke inning van btw*.[29] Het Hof heeft voorts bevestigd dat nationale maatregelen betreffende strafbare feiten ter zake van btw die gericht zijn op een juiste inning van btw, zoals de in casu aan de orde zijnde bepalingen van de Italiaanse wet inzake verzuim van betaling van de btw, uitvoering geven aan artikel 325 VWEU in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest.[30]

61. De in geding zijnde overtreding betreft het *verzuim* om btw af te dragen. Men zou derhalve kunnen betogen dat de financiële belangen van de Unie niet werkelijk zijn geschaad: de betaling is te laat, maar zal nog worden verricht. In combinatie met de verplichting om bij betaling rente te betalen over het verschuldigde bedrag betekent dit dat de overtreding uiteindelijk niet van invloed is op de ontvangsten van de Unie. Een dergelijke overtreding valt dus niet onder artikel 325, lid 1, VWEU.

62. Het moet worden benadrukt dat de overtreding niet slechts een te *late* betaling inhoudt, maar meer algemeen een *verzuim* om te betalen, ongeacht de reden daarvoor. Het kan dus zijn dat de verschuldigde bedragen op een later tijdstip alsnog worden voldaan, maar wellicht ook in het geheel niet worden betaald. Hoe dan ook, de verschuldigde bedragen zijn eenvoudigweg niet betaald. Het is echter logisch dat iemands financiële belangen worden geschaad wanneer hij of zij zijn of haar geld niet krijgt, zeker wanneer er, zoals de Commissie terecht aangeeft, pas vanaf een bepaalde, geenszins onaanzienlijke of onbeduidende, drempel sprake is van de overtreding in kwestie.

63. Daarom is de redenering van de Duitse regering dat de „te late betaling" van btw de financiële belangen van de Unie niet kan schaden omdat de btw naar behoren is aangegeven, niet houdbaar.

26 Arresten van 10 juli 2003, Commissie/ECB (C-11/00, EU:C:2003:395, punt 89), en Commissie/EIB (C-15/00, EU:C:2003:396, punt 120).

27 Zie arresten van 15 november 2011, Commissie/Duitsland (C-539/09, EU:C:2011:733, punt 72); 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 26); 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 38); 7 april 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punt 22), en 16 maart 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, punt 19).

28 Arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 27).

29 Zie in die zin arrest van 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 39).

30 Zie arrest van 5 april 2017, Orsi en Baldetti (C-217/15 en C-350/15, EU:C:2017:264, punt 16).

b) Toepasselijkheid van artikel 325 VWEU, leden 1 en 2

64. Artikel 325 VWEU is op grond van de ingewikkelde ontstaansgeschiedenis [31] wellicht niet de meest ondubbelzinnige bepaling van de Verdragen.

65. Het centrale element dat in de onderhavige zaak onderwerp van uitvoerige discussie is geweest, is het verschil tussen de bewoordingen van het eerste en het tweede lid van artikel 325 VWEU. Artikel 325, lid 1, VWEU heeft betrekking op „fraude" en „andere onwettige activiteiten", terwijl in artikel 325, lid 2, VWEU, alleen sprake is van „fraude".

66. Geen van beide begrippen wordt in de Verdragen gedefinieerd. In het licht van de algemene doelstelling van artikel 325 VWEU om te voorzien in een gedegen kader voor de bescherming van de financiële belangen van de Unie, moet het begrip *fraude* worden uitgelegd als autonoom begrip van Unierecht. [32] De reikwijdte van dat begrip komt niet noodzakelijk overeen met de definitie van „fraude" in de nationale strafrechtstelsels. [33] De definitie van „fraude" in de PIF-Overeenkomst, waarnaar het Hof in zijn arrest Taricco [34] verwijst, vormt in dit verband een nuttig richtsnoer, aangezien zij de eerste definitie in het Unierecht vormde. Het begrip „fraude" in artikel 325 VWEU is echter niet noodzakelijk beperkt tot het begrip in de PIF-Overeenkomst of in afgeleide wetgeving. [35] Het algemene begrip „fraude" in artikel 325 VWEU kan op het specifieke gebied van btw ook opzettelijk handelen of nalaten omvatten dat erop is gericht een oneerlijk economisch of fiscaal voordeel te verkrijgen waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad. [36]

67. Hoe het ook zij, het Hof heeft bevestigd dat een te late betaling van btw op zich niet kan worden gelijkgesteld met belastingontduiking of fraude. [37]

68. Het begrip *alle andere onwettige activiteiten* dat in artikel 325, lid 1, VWEU wordt genoemd, is ongetwijfeld breder dan het begrip „fraude". Volgens een normale lezing zal dat begrip alle onwettige, dat wil zeggen onrechtmatige, gedragingen omvatten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad.

31 Artikel 209 bis VEG (Maastricht) bevatte alleen de huidige leden 2 en 3. In het Verdrag van Amsterdam werd daaraan het huidige lid 1 in het toenmalige artikel 280 VEG toegevoegd, alsmede lid 4 dat een rechtsgrondslag bevatte voor de vaststelling van communautaire maatregelen, maar bepaalde dat „[d]eze maatregelen [...] geen betrekking [hebben] op de toepassing van het nationale strafrecht of de nationale rechtsbedeling". In het Verdrag van Lissabon werd deze beperking geschrapt. Zie met betrekking tot de ontwikkeling van de bewoordingen van deze bepaling in de opeenvolgende versies van het Verdrag vóór het Verdrag van Lissabon de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Commissie/ECB (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 Zie voor wat betreft het begrip „fraude" in de zin van artikel 325 VWEU onder meer: Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]", in Calliess, C., en Ruffert, *EUV/AEUV Kommentar* (5e ed, , C.H. Beck, München, 2016), punt 4; Magiera, „Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung", in Grabitz, E., Hilf, M., en Nettesheim, M., *Das Recht der Europäischen Union* (C.H. Beck, München, 2016), punten 15 e.v.; Satzger, „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]", in Streinz, *EUV/AEUV* (C.H. Beck, München, 2012) punt 6; Spitzer, H., en Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]", in von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht* (Nomos, Baden-Baden, 2015), punten 12 e.v.

33 Zie met betrekking tot de moeilijkheden met de definitie van „fraude" onder meer: „Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation: Rapport final du groupe d'experts chargé d'une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté", Delmas-Marty, M., *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community*, Brussel, november 1993, Oak Tree Press Dublin, 1994. Zie daarnaast voor een algemeen overzicht de *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law*, RS 2011/07 Final Report, 4 mei 2012.

34 Arrest van 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 41).

35 Zie bijvoorbeeld de definitie in het voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad betreffende de strafrechtelijke bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Unie schaadt, COM (2012) 363 final. De oorspronkelijke rechtsgrondslag van het voorstel was artikel 325, lid 4, VWEU. De rechtsgrondslag werd in het kader van de onderhandelingen over het voorstel gewijzigd in artikel 83, lid 2, VWEU (standpunt van de Raad in eerste lezing, document van de Raad 6182/17 van 5 april 2017).

36 Zie in die zin arresten van 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 39); 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 71), en 17 juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punt 39).

37 Zie in die zin arresten van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458 punt 74), en 20 juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punt 42).

69. Ik zie niet waarom verzuim om binnen de wettelijk vastgestelde termijn te betalen, wat in die zin duidelijk onwettig is, niet als „andere onwettige activiteit" zou kunnen worden aangemerkt. Zoals ik hierboven reeds in de punten 59 tot en met 63 heb uiteengezet, kunnen de financiële belangen van de Unie wel degelijk door een betalingsverzuim worden geschaad in de zin artikel 325, lid 1, VWEU wanneer een drempel als die welke in het nationale recht is vastgelegd, is bereikt.

70. Het begrip „andere onwettige activiteiten" ontbreekt echter in artikel 325, lid 2, VWEU, waarin slechts is bepaald dat de lidstaten gehouden zijn ter bestrijding van *fraude* waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, dezelfde maatregelen te nemen als die welke zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen financiële belangen worden geschaad. Dit verschil in bewoordingen kan op twee manieren worden uitgelegd.

71. Aan de ene kant zou men kunnen stellen dat artikel 325, lid 2, VWEU net als artikel 325, lid 1, VWEU zowel betrekking heeft op „fraude" als op „andere onwettige activiteiten". Volgens deze redenering moet artikel 325, lid 1, VWEU worden beschouwd als „algemene noemer", waarmee een referentiekader wordt vastgesteld dat van toepassing is op het bepaalde in artikel 325 VWEU als geheel en alle leden omvat. In dit verband zou kunnen worden benadrukt dat artikel 325, lid 1, VWEU voorziet in een algemene verplichting voor de Unie en de lidstaten om fraude en alle andere onwettige activiteiten „met overeenkomstig dit artikel te nemen maatregelen" te bestrijden. Tevens zou deze redenering wijzen op de ingewikkelde ontstaansgeschiedenis van die bepaling [38] die het op grond van de snelle opeenvolging van wijzigingen moeilijk maakt om de wil van de wetgever te bepalen.

72. Aan de andere kant zou men zich net zo goed kunnen beroepen op het duidelijke verschil in bewoordingen tussen artikel 325, lid 1, VWEU en artikel 325, lid 2, VWEU en kunnen betogen dat artikel 325, lid 2, VWEU wel maatregelen ter bestrijding van fraude, maar *geen* maatregelen ter bestrijding van andere onwettige activiteiten omvat. De twee bepalingen voorzien in een verschillende werkingssfeer voor de verplichting tot het nemen van doeltreffende maatregelen respectievelijk de verplichting tot gelijkstelling. Indien de opstellers van de Verdragen de bedoeling hadden beide leden dezelfde betekenis te geven, waarom dan de verschillende bewoordingen? Indien zij bedoeling hadden de twee begrippen van artikel 325, lid 1, VWEU te laten gelden als „algemene noemer" voor het hele artikel, waarom hebben zij dan niet een derde, gemeenschappelijk begrip ingevoerd dat die beide andere begrippen omvat (een overkoepelende juridische term). Er kunnen nog andere systematische argumenten worden aangevoerd: in artikel 325, leden 3 en 4, VWEU wordt duidelijk aan dit verschil vastgehouden en is alleen sprake van „fraude". Daarom kan het feit dat de formulering „andere onwettige activiteiten" in artikel 325, lid 2, ontbreekt, nauwelijks worden afgedaan als „verschrijving" van de opstellers van het Verdrag, tenzij zij er niet helemaal bij waren met hun gedachten en zij zich binnen dit ene artikel tot drie maal toe hebben vergist.

73. Al met al lijkt mij de tweede uitlegging plausibeler. Hoe dan ook, ik geloof niet dat het Hof zich in de onderhavige zaak over deze kwestie hoeft uit te spreken. Ofschoon uitvoerig op artikel 325, lid 2, VWEU, is ingegaan, lijkt die bepaling ons in deze zaak enigszins op een dwaalspoor te zetten. Praktisch gezien komt de omvang van de verplichting van artikel 325, lid 1, VWEU, wanneer zij wordt gelezen en beoordeeld in samenhang met het beginsel van loyale samenwerking van artikel 4, lid 3, VEU, neer op een vrijwel identieke verplichting om ter bescherming van nationale financiële belangen en die van de Unie analoge maatregelen te treffen.

38 Zie hierboven, voetnoot 31.

c) Artikel 325, lid 1, VWEU, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU

74. Ook indien artikel 325, lid 2, VWEU in casu niet van toepassing wordt geacht, doet dit niet af aan het horizontaal toepasselijke beginsel van loyale samenwerking dat is verankerd in artikel 4, lid 3, VEU. Dat beginsel, gelezen in samenhang met het algemene beginsel van artikel 325, lid 1, VWEU, behelst de verplichting om maatregelen te nemen tegen onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, en wel onder gelijke voorwaarden als die welke van toepassing zijn op onwettige activiteiten waardoor nationale financiële belangen worden geschaad.

75. De aanzienlijke overlapping tussen artikel 325, lid 2, VWEU en het beginsel van loyale samenwerking van artikel 4, lid 3, VEU is te danken aan de ontstaansgeschiedenis van eerstgenoemde bepaling. In zeker zin vormt artikel 325, lid 2, VWEU een beleidsspecifieke codificatie van de rechtspraak van het Hof over het beginsel van loyale samenwerking. [39]

76. Het feit dat de verplichtingen van artikel 4, lid 3, VEU een horizontaal karakter hebben en in het gehele rechtsstelsel van de Unie doorsijpelen, heeft nog een ander gevolg. De verplichting om ter bestrijding van onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, maatregelen te nemen onder gelijke voorwaarden als die welke worden getroffen in verband met nationale financiële belangen, geldt niet alleen in samenhang met de verplichtingen van artikel 325, lid 1, VWEU, maar ook in samenhang met de meer specifieke verplichtingen die voortvloeien uit de btw-richtlijn. Aangezien de verplichtingen van de btw-richtlijn ongetwijfeld de meest gedetailleerde bepalingen zijn met betrekking tot het afdragen en innen van die belasting, dient een diepgaandere analyse te worden uitgevoerd aan de hand van de bepalingen van die richtlijn. Ik zal hierop ingaan in het volgende deel van deze conclusie.

77. Tot slot zou ik hier echter nog eerst één punt willen benadrukken: bij de overeenkomstig artikel 325, lid 1, VWEU en artikel 4, lid 3, VEU te nemen *maatregelen* ter bestrijding van fraude en andere onwettige activiteiten gaat het niet noodzakelijk om maatregelen van strafrechtelijke aard. Het gaat erom dat de maatregelen doeltreffend en afschrikkend zijn. Dergelijke maatregelen kunnen dus, als ultima ratio, strafrechtelijke sancties omvatten. Voordat dat niveau wordt bereikt, kan een breder scala van optreden, zoals administratieve, civielrechtelijke of organisatorische maatregelen, volstaan om fraude en andere onwettige activiteiten doeltreffend tegen te gaan. [40] Bovendien beperken de door de lidstaten overeenkomstig artikel 325 VWEU vast te stellen maatregelen zich niet tot maatregelen die zijn gericht op criminele activiteiten of administratieve onregelmatigheden die reeds onder sectorale wetgeving van de Unie vallen. [41]

3. Btw-richtlijn en beginsel van loyale samenwerking

78. Krachtens artikel 206 van de btw-richtlijn zijn belastingplichtigen gehouden de btw af te dragen bij de indiening van de in artikel 250 van die richtlijn bedoelde aangifte. Volgens die bepaling kunnen de lidstaten echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen. Overeenkomstig artikel 273 van de btw-richtlijn staat het de lidstaten vrij maatregelen vast te stellen om betaling te waarborgen – zij kunnen andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude.

39 Arrest van 21 september 1989, Commissie/Griekenland (68/88, EU:C:1989:339, punten 24 en 25). Zie voor een bevestiging van deze overlapping het arrest van 8 juli 1999, Nunes en de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, punt 13), waarin wordt verwezen naar artikel 5 EG-Verdrag en het eerste lid van artikel 209 A EG-Verdrag.

40 Zie bijvoorbeeld arrest van 29 maart 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, punt 52), met betrekking tot artikel 325 VWEU in verband met maatregelen betreffende de invordering van rente in het kader van terugvordering van wederrechtelijk uit de begroting van de Unie verkregen voordelen.

41 Zie in die zin arrest van 28 oktober 2010, SGS Belgium e.a. (C-367/09, EU:C:2010:648, punten 40 en 42).

79. Naast deze bepalingen bevat de btw-richtlijn echter geen andere specifieke voorschriften ter waarborging van een juiste inning. Zij voorziet niet in concrete maatregelen of, indien nodig, sancties die worden toegepast ingeval van een verzuim om de btw te voldoen binnen de door de lidstaten in overeenstemming met artikel 206 van de btw-richtlijn vastgestelde termijn.

80. De lidstaten zijn daarom vrij in hun keuze van passende sancties. Deze keuzevrijheid is echter niet onbeperkt: weliswaar ontbreekt er een specifieke bepaling betreffende in het geval van inbreuken op te leggen sancties, maar de lidstaten zijn volgens artikel 4, lid 3, VEU gehouden doeltreffende maatregelen te treffen tegen gedragingen die de financiële belangen van de Unie schaden.[42] Die maatregelen dienen onder gelijke materiële en formele voorwaarden van toepassing te zijn als die welke gelden voor vergelijkbare en even ernstige overtredingen van het nationale recht. In elk geval moeten de bij die maatregelen opgelegde straffen doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn.[43]

81. Wat meer bepaald btw betreft, zijn de lidstaten verplicht belastingontduiking te bestrijden.[44] Meer algemeen volgt uit vaste rechtspraak dat de lidstaten op grond van artikel 2, artikel 250, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU, verplicht zijn alle passende wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd.[45] De lidstaten zijn gehouden de aangiften van de belastingplichtigen, hun boekhouding en andere relevante documenten te controleren alsmede de verschuldigde belasting te berekenen en te innen.[46]

82. Kortom, uit deze overwegingen volgt dat de bij de btw-richtlijn vastgestelde verplichtingen, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU, duidelijk verder reiken dan het voorkomen van fraude. Zij zijn algemener van opzet. Zij hebben betrekking op de juiste inning van belasting *in ruime zin*. Zij omvatten bijgevolg niet alleen voorschriften die door de lidstaten zijn vastgesteld ter bestraffing van inbreuken op verplichtingen van louter formele aard, zoals onjuiste aangiften, maar ook te late betaling, op voorwaarde dat zij niet verder gaan dan nodig is om de doelstelling te bereiken om de juiste inning van de btw te waarborgen en ontduiking te voorkomen.[47]

83. Ik wil er nogmaals op wijzen dat het feit dat dergelijke nationale maatregelen vallen onder de bovengenoemde voorschriften van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU, mijns inziens, niet van invloed is op de aard van de te treffen nationale maatregelen. Net als, of zelfs nog meer dan, voor artikel 325, lid 1, VWEU[48], geldt voor de btw-richtlijn dat zij de lidstaten er niet noodzakelijk toe verplicht sancties van strafrechtelijke aard vast te stellen. De lidstaten zijn ook hier vrij in de keuze van de middelen. Het Unierecht is gericht op het uiteindelijke resultaat: doeltreffende, evenredige en afschrikkende maatregelen die een juiste inning waarborgen en ontduiking voorkomen.

4. Tussenconclusie

84. Gezien het bovenstaande ben ik van mening dat artikel 4, lid 3, VEU, artikel 325, lid 1, VWEU en de artikelen 206 en 273 van de btw-richtlijn de in casu toepasselijke bepalingen zijn.

42 Zie bijvoorbeeld arrest van 28 oktober 2010, SGS Belgium e.a. (C-367/09, EU:C:2010:648, punt 41).

43 Zie bijvoorbeeld arresten van 21 september 1989, Commissie/Griekenland (68/88, EU:C:1989:339, punt 24), en 3 mei 2005, Berlusconi e.a. (C-387/02, C-391/02 en C-403/02, EU:C:2005:270, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Zie arresten van 26 februari 2014, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 25); 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 36), en 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 41).

45 Zie in die zin arrest van 7 april 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Zie bijvoorbeeld arrest Commissie/Italië (C-132/06, EU:C:2008:412, punt 37).

47 Zie in die zin arresten van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 69); 20 juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punten 38 e.v.), en 17 juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punt 46).

48 Zie hierboven, punt 77.

B. Beantwoording van de prejudiciële vragen

85. Ik zal nu de concrete vragen die door de verwijzende rechter zijn gesteld onderzoeken in het licht van de hierboven aangewezen toepasselijke bepalingen van Unierecht.

86. Mijn redenering is als volgt opgebouwd: Ten eerste zal ik het eerste deel van de derde vraag van de nationale rechter over de PIF-Overeenkomst behandelen (1). Ten tweede zal ik ingaan op de eerste vraag over de verplichting tot het instellen van gelijkwaardige sancties (2). Ten derde zal ik de tweede vraag en het tweede deel van de derde vraag van de nationale rechter over de verplichting om doeltreffende, afschrikkende en evenredige maatregelen te treffen gezamenlijk bespreken (3).

1. Eerste deel van de derde vraag: de PIF-Overeenkomst

87. De verwijzende rechter wenst te vernemen of het begrip „fraude" in artikel 1 van de PIF-Overeenkomst zich uitstrekt tot de verzuimde, gedeeltelijke of te late voldoening van de btw. Hij vraagt of daaruit volgt dat artikel 2 van die overeenkomst aan de lidstaten oplegt om dergelijke gedragingen te bestraffen met een gevangenisstraf wanneer zij betrekking hebben op bedragen boven 50 000 EUR.

88. Het antwoord luidt ontkennend. Zoals ik in de punten 48 tot en met 51 van deze conclusie heb uiteengezet, is de PIF-Overeenkomst in de onderhavige zaak niet van toepassing. Naar mijn mening kan de in casu aan de orde zijnde overtreding niet geacht worden onder het begrip „fraude" in de zin van artikel 1, lid 1, onder b), van die overeenkomst te vallen.

89. Ik stel derhalve voor om het eerste deel van de derde vraag als volgt te beantwoorden: Het begrip „fraude" als bedoeld in artikel 1, lid 1, onder b), van de PIF-Overeenkomst strekt zich niet uit tot een overtreding als die welke in het hoofdgeding aan de orde is betreffende het verzuim om de naar behoren aangegeven btw binnen de wettelijk vastgestelde termijn te voldoen.

2. Eerste vraag: onderscheiden drempels en de verplichting tot het instellen van gelijkwaardige sancties

90. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 10 ter van wetsbesluit 74/2000 (zoals gewijzigd bij wetsbesluit 158/2015), dat voor de verzuimde voldoening van de btw in een hogere drempel (250 000 EUR) voorziet dan voor de verzuimde voldoening van bronbelasting (150 000 EUR), verenigbaar is met het Unierecht.

91. Deze vraag draait in wezen om de verplichting om voor inbreuken op het Unierecht sancties in te stellen die gelijk of gelijkwaardig zijn aan die waarin voor vergelijkbare inbreuken op het nationale recht is voorzien. In de context van de onderhavige zaak vloeit die verplichting voort uit artikel 4, lid 3, VEU, gelezen in samenhang met artikel 325, lid 1, VWEU en de voornoemde bepalingen van de btw-richtlijn.

92. Met name op grond van het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking heeft het Hof vastgesteld dat de lidstaten ervoor moeten zorgen dat overtredingen van het Unierecht „onder gelijke materiële en formele voorwaarden worden bestraft als vergelijkbare en even ernstige overtredingen van het nationale recht". Bovendien dienen de nationale autoriteiten „even energiek op te treden tegen overtredingen van het [Unierecht] als wanneer het gaat om de handhaving van een overeenkomstige nationale wettelijke regeling". [49]

49 Zie arresten van 21 september 1989, Commissie/Griekenland (68/88, EU:C:1989:339, punten 24 en 25), en 8 juli 1999, Nunes en de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, punten 10 en 11).

a) Wat is een „gelijke” nationale regeling?

93. In casu bestaat de moeilijkheid erin een referentiekader te bepalen voor de beoordeling van de verplichting tot het instellen van gelijke sancties. Wat kan worden gezien als *vergelijkbare* en even ernstige overtredingen van het nationale recht? Welk ander nationaal wetgevingskader kan in de onderhavige zaak als referentiepunt dienen?

94. De bij het Hof ingediende opmerkingen bevatten de conclusie dat de bij wetsbesluit 158/2015 ingevoerde onderscheiden drempels niet in strijd zijn met de verplichting om gelijke of gelijkwaardige sancties in te stellen. De redenen voor die conclusie verschillen echter.

95. De Italiaanse regering voert aan dat de twee betrokken overtredingen geenszins vergelijkbaar zijn. De Commissie stelt dat de bij de artikelen 10 bis en 10 ter van wetsbesluit 74/2000 ingevoerde verschillende drempels weliswaar vergelijkbaar zijn, maar dat het verschil te rechtvaardigen is. De Oostenrijkse regering draagt een vernieuwender argument aan, volgens hetwelk zich op het gebied van btw per definitie geen problemen kunnen voordoen met betrekking tot de verplichting om gelijkwaardige sancties in te stellen. De btw vormt een bron van ontvangsten voor zowel de lidstaten als de Unie. Daarom worden de financiële belangen van de Unie in de vorm btw-ontvangsten altijd op precies dezelfde wijze beschermd als de nationale financiële belangen.

96. In de onderhavige zaak gaat het bij de beoordeling of bepaalde sancties gelijk zijn in wezen om de vraag of het btw-stelsel kan worden vergeleken met de directe belastingheffing voor wat betreft de beoordeling van de verplichting tot het instellen van gelijke sancties.

97. In dit verband zijn twee benaderingen denkbaar.

98. Volgens een meer *enge* benadering, zoals die door de Oostenrijkse regering wordt voorgestaan, wordt het btw-stelsel als een geheel opzichzelfstaand „eiland” beschouwd.[50] Op grond van zijn unieke en bijzondere aard en werking zou een vergelijking met andere belastingstelsels of bronnen van ontvangsten niet mogelijk zijn. Omdat btw zowel een nationale als een Europese bron van ontvangsten is, wordt volgens deze redenering automatisch aan de verplichting tot het vaststellen van gelijke sancties voldaan.

99. Ik begrijp dat een dergelijke benadering wordt voorgesteld in verband met specifieke en concrete vraagstukken waarbij er meer verschillen dan overeenkomsten zijn in het btw-stelsel en bij de inning van btw. Bij de huidige stand van het recht is een dergelijke benadering echter problematisch en onlogisch, aangezien zij het centrale vereiste van de vaststelling van gelijke of vergelijkbare maatregelen – de „gelijkstellingsverplichting” – iedere betekenis ontneemt. De gelijkstelling zou dan niet langer kunnen worden getoetst. In feite zou deze dan in een soort cirkelredenering alleen ten opzichte van en ten aanzien van zichzelf worden gemeten.[51]

50 Zie voor een soortgelijke benadering ook Delmas-Marty, M., „Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation”, op. cit., blz. 97; Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]”, in Calliess, C., en Ruffert, *EUV/AEUV Kommentar* (5e ed., C.H. Beck, München, 2016) punt 10; Spitzer, H., en Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]”, in von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2015, punt 44.

51 Tenzij de gelijkstelling (of gelijkwaardigheid) ooit niet meer uitsluitend *intern* wordt beoordeeld (binnen een lidstaat), maar veeleer *extern* (door de benaderingen van de lidstaten met elkaar te vergelijken). *Pragmatisch* gezien is een dergelijke wijziging van de wetgeving misschien op een gegeven moment nodig indien steeds meer nationale wettelijke regelingen geharmoniseerd worden en passende nationale vergelijkingsmaatstaven verdwijnen. *Systematisch* gezien zou een dergelijke beoordeling van de gepastheid van procedures of rechtsmiddelen wellicht bevorderlijker voor het in de nationale tenuitvoerlegging van het Unierecht te verankeren beginsel van vergelijkbaarheid zijn dan een toets waardoor de potentiële verschillen in wezen verder worden benadrukt.

100. Bij de tweede, *bredere* benadering van vergelijkbaarheid wordt het referentiekader verheven tot een abstracter niveau en wordt in het nationale rechtsstelsel gezocht naar een zo groot mogelijke overeenkomst met de betrokken inbreuk op het Unierecht. Bij deze meer abstracte en bredere zienswijze wordt tevens duidelijk dat geen enkele belasting een geheel opzichzelfstaand eiland vormt; elke belasting is een stuk van een (belastbaar) continent, een deel van het geheel.

101. Mijns inziens vereist de „gelijkstellingsverplichting" een dergelijke bredere zienswijze op de vergelijkbaarheid om de relevante overtredingen van het nationale recht te kunnen aanwijzen die vergelijkbaar en even ernstig zijn, in het bijzonder op het gebied van de bescherming van de financiële belangen van de Unie. Op dat gebied moet van nature worden uitgegaan van een structurele, systematische vergelijking. Indien volledige overeenstemming vereist zou zijn, zou het zeer moeilijk worden om gelijkwaardige bronnen van ontvangsten of uitgaven in de lidstaten te vinden. Inbreuken in verband met btw zouden op grond van het specifieke karakter van het stelsel voor de inning van de belasting nooit als vergelijkbaar met inbreuken inzake een andere belasting kunnen worden beschouwd.

102. Daarentegen is de focus in individuele zaken betreffende de toepassing van het non-discriminatiebeginsel of het gelijkwaardigheidsbeginsel op afzonderlijke procedurele voorschriften of rechtsmiddelen per definitie veel concreter en veel specifieker. In dat geval kan het op grond van de op dat abstractieniveau geanalyseerde concrete en specifieke verschillen tussen directe en indirecte belastingen onmogelijk worden om individuele situaties met elkaar te vergelijken. [52]

103. In ieder geval heeft het Hof in de zaak Taricco reeds voor een dergelijke bredere benadering gekozen. In zijn aanwijzingen aan de nationale rechter voor de uitvoering van de beoordeling van de vergelijkbaarheid van de regelingen inzake verjaringstermijnen in gevallen van btw-ontwijking, verwees het Hof naar de verjaringstermijnen die van toepassing zijn op accijnsheffingen op tabaksproducten. [53]

104. In de onderhavige zaak vertoont de overtreding wegens verzuim van betaling van bronbelasting als bedoeld in artikel 10 bis van wetsbesluit 74/2000 de grootste overeenkomst met de overtreding wegens verzuim van betaling van de btw als bedoeld in artikel 10 ter van dat wetsbesluit. Beide overtredingen stemmen op verschillende punten overeen: de algemene doelstelling ervan bestaat erin de inning van belasting te waarborgen. Beide overtredingen hebben betrekking op gedragingen in verband met het verzuim van betaling binnen de wettelijk vastgestelde termijn. De systematische parallellen tussen de twee bepalingen zijn te danken aan de Italiaanse wetgever, die ervoor heeft gekozen beide overtredingen in hetzelfde wetsbesluit te regelen in nauw met elkaar samenhangende parallelle bepalingen.

105. Mijns inziens pleit er daarom logisch beschouwd niets tegen de stelling dat artikel 10 bis de „gelijkgestelde" bepaling is van artikel 10 ter van wetsbesluit 74/2000. De twee overtredingen zijn vergelijkbaar. De vraag is vervolgens of de onderscheiden drempels die in beide bepalingen zijn vastgesteld, te rechtvaardigen zijn.

52 Ik begrijp dat het Italiaanse constitutionele hof in een dergelijke specifieke context heeft verklaard dat de artikelen 10 bis en 10 ter van het in casu aan de orde zijnde wetsbesluit niet vergelijkbaar zijn. Zie arrest van het Italiaanse constitutionele hof van 12 mei 2015, 100/2015 (IT:COST:2015:100). Meer algemeen heeft ook het Hof aangegeven dat directe en indirecte belastingen niet vergelijkbaar zijn, al is er in de desbetreffende rechtspraak sprake van een andere context (weliswaar ook op het gebied van btw, maar in een zaak waarin het het recht van de belastingbetaler op teruggaaf betrof en niet om de instelling van sancties door de lidstaten). Zie arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punten 44 en 45).

53 Arrest van 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 48). Tevens heeft het Hof in zijn arrest van 29 maart 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, punt 52), verklaard dat de lidstaten op grond van artikel 325 VWEU, wanneer een regeling van de Unie ontbreekt, verplicht zijn om „wanneer [...] hun nationale recht voorziet in de invordering van rente in het kader van de terugvordering van soortgelijke wederrechtelijk uit de nationale begroting verkregen voordelen, op overeenkomstige wijze rente in te vorderen bij de terugvordering van wederrechtelijk uit de begroting van de Unie verkregen voordelen".

b) Is het onderscheid gerechtvaardigd?

106. De Italiaanse regering heeft getracht de redenen uiteen te zetten die de wetgever ertoe hebben geleid om voor inbreuken wegens het verzuim van betaling van de btw dan wel bronbelasting verschillende drempels vast te stellen.

107. Ten eerste heeft de Italiaanse regering ter terechtzitting vooraf verduidelijkt de regeling betreffende strafbare feiten in verband met verzuim van betaling van directe belastingen niet geldt voor belastingplichtigen. De in artikel 10 bis bedoelde overtreding betreft niet de belastingplichtige, maar de persoon die gehouden is de bronbelasting voor de belastingplichtige te voldoen.

108. Ten tweede heeft de Italiaanse regering naast de algemene structurele verschillen die uit het directe respectievelijk indirecte karakter van de belastingen voortvloeien, specifieke redenen voor de onderscheiding aangevoerd. Deze redenen houden verband met de hogere mate van ernst van de overtreding en met de minder gemakkelijke opsporing en inning.

109. Aan de ene kant verklaart de Italiaanse regering met betrekking tot het verzuim om de inhoudingen af te dragen die zijn verschuldigd op grond van de aan de belastingplichtigen verstrekte verklaring, dat artikel 10 bis niet alleen betrekking heeft op het nalaten van de betaling, maar ook op de uitvaardiging van een document met onjuiste gegevens. De opsporing van het verzuim en de inning van de belasting worden daardoor belemmerd, aangezien de inhoudingsplichtige een verklaring ontvangt waarbij hij of zij wordt ontheven van de betalingsverplichting ten opzichte van de overheid.

110. Aan de andere kant verklaart de Italiaanse regering met betrekking tot het verzuim om de inhoudingen af te dragen die zijn verschuldigd op grond van de jaarlijkse aangifte door de inhoudingsplichtige, dat de grotere mate van ernst van de overtreding te wijten is aan de gevolgen die een dergelijk verzuim kan hebben voor de belastingplichtigen van wie de belasting is ingehouden, aangezien zij het risico lopen het verschuldigde belastingbedrag tweemaal te moeten voldoen.

111. In de context van beide redenen beschouwde de nationale wetgever de minder gemakkelijke opsporing [54] en het verschil tussen de beschermde belangen als rechtvaardiging voor het onderscheid tussen de betrokken drempels.

112. Sommige argumenten van de Italiaanse regering zijn natuurlijk overtuigender dan andere. Tegelijkertijd kan men zich nog steeds afvragen wat er in 2015 precies is gebeurd, waardoor plotseling de noodzaak ontstond om onderscheiden drempels voor de twee overtredingen vast te stellen, welke noodzaak ontbrak toen beide overtredingen onder dezelfde voorwaarden werden geregeld.

113. Ik ben evenwel van mening dat kwesties als de onderhavige nu juist precies binnen de sfeer vallen waarbinnen het de lidstaten vrijstaat eigen keuzes op het gebied van wetgeving te maken. De Italiaanse regering heeft volgens mij plausibele redenen aangedragen waarom zij een onderscheid wenste te maken. Voorts heeft zij aangetoond dat er in dit verband op nationaal niveau sprake is van overleg. Willen de procedurele beslissingsbevoegdheid en de institutionele autonomie op dit gebied enige betekenis hebben, kan het niet de taak van het Hof zijn om dergelijke nationale wetgevingskeuzes, die moeten worden gezien tegen de bredere en complexere achtergrond van de belastingwetgeving van de lidstaten, tegen het licht te houden.

54 Zie met betrekking tot de minder gemakkelijke opsporing van inbreuken het arrest van 25 februari 1988, Drexl (299/86, EU:C:1988:103, punten 22 en 23).

114. Bijgevolg geef ik in overweging dat artikel 4, lid 3, VEU, gelezen in samenhang met artikel 325, lid 1, VWEU en de btw-richtlijn, niet in de weg staat aan nationale bepalingen waarbij, met het oog op de bepaling van de strafbaarstelling van gedrag bestaande in verzuim om een belasting binnen de wettelijke termijn te betalen, een financiële drempel wordt vastgesteld die voor btw hoger is dan voor bronbelasting.

3. Tweede vraag en tweede deel van de derde vraag: het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid en doeltreffende en afschrikkende sancties

115. De nationale rechter vraagt zich voorts af welke gevolgen de twee bij wetsbesluit 158/2015 ingevoerde wijzigingen kunnen hebben voor de doeltreffende en afschrikkende werking van de strafrechtelijke sancties waarin wetsbesluit 74/2000 voorziet.

116. Ten eerste wenst de verwijzende rechter met zijn tweede vraag te vernemen of artikel 4, lid 3, VEU, gelezen in samenhang met artikel 325, lid 1, VWEU en de btw-richtlijn, in de weg staat aan een nationale bepaling volgens welke de strafrechtelijke aansprakelijkheid van voor fiscale zaken verantwoordelijke personen komt te vervallen wanneer de entiteit die zij vertegenwoordigen het verschuldigde btw-bedrag, inclusief rente en administratieve geldboeten wegens te late betaling, voldoet vóór de opening van de inhoudelijke behandeling tijdens de procedure in eerste aanleg. De nationale rechter benadrukt dat het Italiaanse systeem voor die personen in geen enkele andere straf, zelfs niet van administratieve aard, voorziet.

117. Ten tweede wenst de verwijzende rechter met het tweede deel van zijn derde vraag te vernemen of artikel 325, lid 1, VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling die de strafrechtelijke en administratieve aansprakelijkheid van voor fiscale zaken verantwoordelijke personen uitsluit voor verzuimde, gedeeltelijke of te late voldoening van de btw betreffende bedragen ten belope van drie- of vijfmaal de minimumdrempel van 50 000 EUR die is ingesteld bij de PIF-Overeenkomst.

118. Beide vragen hebben betrekking op de verplichting van de lidstaten om doeltreffende en afschrikkende sancties vast te stellen. Ik zal die vragen in dit deel achtereenvolgens onderzoeken.

a) Nieuwe grond voor het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid

119. De Commissie meent dat de tweede vraag, die betrekking heeft op de bij wetsbesluit 158/2015 (nieuw artikel 13, lid 1, van wetsbesluit 74/2000) ingevoerde nieuwe grond voor het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid, niet-ontvankelijk dient te worden verklaard. Zij voert aan dat die grond in deze zaak niet van toepassing is, gezien het feit dat de drempel voor de overtreding ter zake van de btw (250 000 EUR) in casu niet is bereikt (het verschuldigde bedrag beliep 175 272 EUR).

120. Ik ben het hiermee eens. Mocht het Hof besluiten mijn voorstel voor de beantwoording van de eerste en de derde vraag te volgen, is het niet noodzakelijk om een antwoord te geven op de tweede vraag. Om het Hof zoveel mogelijk bij te staan zal ik echter in beknopte vorm een antwoord op deze vraag schetsen ingeval het Hof tot een andere conclusie komt.

121. In algemene zin[55] vloeit de verplichting om te voorzien in doeltreffende, afschrikkende en evenredige sancties ter bescherming van de financiële belangen van de Unie voort uit twee bronnen van het Unierecht. De verplichting tot loyale samenwerking van artikel 4, lid 3, VEU brengt het vereiste mee om inbreuken op de verplichting tot betaling van btw overeenkomstig de artikelen 206 en 273 van de btw-richtlijn doeltreffend en op afschrikkende wijze te bestrijden: de lidstaten zijn

55 Zie hierboven, punten 52 tot en met 84 van deze conclusi.

algemeen verplicht alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te waarborgen dat de btw op hun grondgebied volledig wordt geïnd.[56] Dit volgt ook uit artikel 325, lid 1, VWEU, dat de lidstaten ertoe verplicht onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, te bestrijden met afschrikkende en doeltreffende maatregelen.[57]

122. Volgens mij is de aan de orde zijnde nieuwe grond voor het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid niet in strijd met de verplichting om doeltreffende en afschrikkende sancties vast te stellen.

123. Ten eerste zij in het algemeen opgemerkt dat de verplichting om evenredige, doeltreffende en afschrikkende sancties op het gebied van btw vast te stellen niet noodzakelijk inhoudt dat er sancties van strafrechtelijke aard moeten worden ingesteld.[58] In bepaalde situaties kan strafbaarstelling vanwege de ernst van de overtredingen weliswaar vereist zijn als enige oplossing om een doeltreffende en afschrikkende werking te waarborgen.[59] In andere situaties dan in dergelijke specifieke en ernstige gevallen kunnen de toepasselijke sancties echter de vorm aannemen van administratieve sancties, strafrechtelijke sancties of een combinatie van beide.[60]

124. In de context van btw kan het verzuim om de *naar behoren* aangegeven belasting binnen de wettelijke termijn te betalen, niet geacht worden zo ernstig te zijn dat de verplichting om doeltreffende en afschrikkende maatregelen te nemen altijd zou vereisen dat strafrechtelijke sancties worden ingesteld.[61] Rekening houdend met hun economische en sociale situatie kunnen de lidstaten natuurlijk wel in dergelijke sancties voorzien voor gevallen die zij, met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel, voldoende ernstig achten. Er kan echter niet worden gesteld dat het Unierecht de strafbaarstelling van dergelijke gedragingen voorschrijft.

125. Ten tweede moet het doeltreffende en afschrikkende karakter van de door de Italiaanse wetgever vastgestelde maatregelen die ten doel hebben de inning van de btw te waarborgen, in een breder, systematisch perspectief worden beschouwd. De nodige aandacht moet worden besteed aan de wisselwerking tussen de uiteenlopende strafrechtelijke en administratieve sancties die van toepassing zijn in geval van verzuim om de btw binnen de wettelijk vastgestelde termijn te voldoen.[62]

126. De Italiaanse regering heeft toegelicht dat, overeenkomstig artikel 13, lid 1, van wetsbesluit 471/1997, de entiteiten die gehouden zijn de belasting te voldoen, in elk geval zijn onderworpen aan een stelsel van administratieve sancties, die kunnen oplopen tot 30 % van het niet-betaalde bedrag, vermeerderd met rente. Uit de ontstaansgeschiedenis van het wijzigingsbesluit in kwestie komt naar voren dat bij de bij wetsbesluit 158/2015 ingevoerde wijziging van de drempel voor sancties wegens verzuim van betaling van btw naar behoren rekening is gehouden met de bestaande administratieve sancties, die nog steeds van toepassing zijn op gevallen waarin de drempel voor strafrechtelijke

56 Arresten van 17 juli 2008, Commissie/Italië (C-132/06, EU:C:2008:412, punt 37); 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 25), en 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 36).

57 Arresten van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 26), en 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 37).

58 Zie hierboven, punten 77 en 83.

59 Arrest van 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 39). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak Commissie/Raad (C-176/03, EU:C:2005:311, punt 43).

60 Arresten van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 34), en 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 39).

61 In vergelijkend perspectief zij erop gewezen dat niet alle lidstaten overwegen strafrechtelijke sancties in te stellen voor verzuim om de btw binnen de wettelijke termijn te bepalen. Er lijkt op dit gebied sprake te zijn van aanzienlijke verschillen.

62 Hieraan zij toegevoegd dat de hiermee verband houdende kwestie van het „ne bis in idem”-beginsel het voorwerp is van de nog hangende zaak Menci. Gezien het belang van de vragen die in het arrest van 15 november 2016 van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, A en B/Noorwegen (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, Grote kamer), zijn opgeworpen met betrekking tot de uitlegging van artikel 50 van het Handvest, is de zaak toegewezen aan de Grote kamer en is de mondelinge behandeling heropend. Zie beschikking van het Hof (Grote kamer) van 25 januari 2017, Menci (C-524/15, niet gepubliceerd, EU:C:2017:64).

sancties niet is bereikt.[63] Zo is ook de nieuwe grond voor het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid een keuze van de wetgever, die heeft willen voorzien in de mogelijkheid om strafrechtelijke aansprakelijkheid te vermijden indien de tot betaling gehouden entiteit haar schuld, bestaand uit de verschuldigde belasting, rente en eventuele administratieve geldboeten, aflost. Ook in deze situatie heeft de wetgever de administratieve sancties voor belastingplichtige entiteiten voldoende geacht.[64]

127. Met andere woorden: ook al wordt de verantwoordelijke directeur van de juridische entiteit die de belasting verschuldigd is, van zijn of haar strafrechtelijke aansprakelijkheid ontheven indien de juridische entiteit uiteindelijk betaalt, is de primair verantwoordelijke juridische entiteit nog steeds gehouden rente en administratieve geldboeten wegens te late betaling te voldoen.

128. Op dit punt is het wellicht zinvol om een stap terug te doen om het bos te kunnen zien, en niet alleen de bomen. Wat is het doel van een strafbaarstelling van te late betaling van aan de schatkist verschuldigde bedragen? Wellicht in tegenstelling tot andere strafbare feiten, waarbij de berokkende schade niet ongedaan kan worden gemaakt en het primaire doel van de sanctie erin bestaat de overtreder te bestraffen en zijn of haar gedrag te corrigeren, bestaat het doel er bij strafbare feiten op fiscaal gebied *ook* in om de betaling in individuele gevallen middels de dreiging van een strafrechtelijke sanctie af te dwingen en de naleving van de wet in de toekomst meer algemeen te bevorderen. Met andere woorden, de strafbaarstelling is geen doel op zichzelf. Daarnaast heeft de sanctie waarschijnlijk ten doel een gezonde overheidsbegroting te waarborgen en de naleving van de wet te bevorderen. Volgens deze redenering doet het feit dat de overtreder een laatste kans krijgt om aan zijn verplichtingen te voldoen voordat het proces voor de rechter begint, geen afbreuk aan de doeltreffendheid van de handhaving – integendeel zelfs.[65]

129. Tegen deze achtergrond kan worden gezegd dat de bij artikel 13 van wetsbesluit 74/2000 geïntroduceerde grond voor het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid de naleving van de wet bevordert en derhalve tot een doeltreffende en afschrikkende werking van het handhavingsstelsel bijdraagt. De doeltreffendheid van de sancties houdt verband met de prikkels die worden geboden om de belasting te betalen. De afschrikkende werking wordt gewaarborgd doordat niet alleen het de hoofdsom moet worden voldaan, maar ook de opgelopen rente en het verschuldigde bedrag van de administratieve geldboeten.

130. Er zij aan herinnerd dat het Hof in het verleden heeft verklaard dat een progressieve sanctieregeling geëigend is om een regularisering van betalingen in de hand te werken.[66] Bovendien heeft het geoordeeld dat de betaling van rente een geschikte sanctie kan zijn in het geval van schending van een formele verplichting.[67]

131. Tot slot mogen we niet vergeten dat de lidstaten bij de vaststelling van doeltreffende en afschrikkende sancties binnen de werkingssfeer van de Unie ook het evenredigheidsbeginsel in acht moeten nemen. Uit documenten betreffende de totstandkoming van wetsbesluit 158/2015 blijkt dat de Italiaanse wetgever ervoor heeft gekozen een progressieve reeks administratieve en strafrechtelijke

63 Zie de toelichting bij artikel 8 (tot wijziging van artikel 10 ter van wetsbesluit 74/2000) in de motivering bij het ontwerp van wetsbesluit (Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio) van 26 juni 2015.

64 Ibid., toelichting op artikel 11 (tot wijziging van artikel 13 van wetsbesluit 74/2000).

65 Waarschijnlijk bevatten de rechtsstelsels van de lidstaten om deze reden ook allerlei formuleringen met betrekking tot de beëindiging van de strafvervolging wegens verzuim om belastingen of sociale premies te betalen, wanneer de schuld vóór het begin van het proces volledig wordt afgelost.

66 Arrest van 20 juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punt 40).

67 Zie met betrekking tot schendingen van formele verplichtingen arrest van 17 juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

sancties vast te stellen. Op grond van evenredigheidsoverwegingen heeft hij strafrechtelijke sancties beperkt tot de ernstigste gevallen. In deze context kan de in casu aan de orde zijnde grond voor het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid ook worden beschouwd als element om in het kader van het gehele handhavingsstelsel rekening te houden met evenredigheidsoverwegingen.

b) Relevantie van de in de PIF-Overeenkomst vastgestelde drempel van 50 000 EUR

132. Wat het tweede deel van de derde vraag van de verwijzende rechter betreft, beschouw ik de in de PIF-Overeenkomst vastgestelde drempel niet als geschikt referentiepunt voor de beoordeling van de doeltreffendheid van sancties die buiten het kader van dat specifieke instrument vallen.

133. In de eerste plaats valt de betrokken overtreding, zoals ik reeds in de punten 48 tot en met 51 van deze conclusie heb toegelicht, niet binnen de werkingssfeer van de PIF-Overeenkomst. De bij de PIF-Overeenkomst vastgestelde drempel is alleen relevant voor het specifieke strafbare feit van fraude.

134. In de tweede plaats, en subsidiair, zij opgemerkt dat de in artikel 2 van de PIF-Overeenkomst bedoelde drempel van 50 000 EUR alleen als criterium fungeert ter bepaling van een minimumbedrag waarboven fraude als zo ernstig wordt beschouwd dat daarop *vrijheidsstraffen* zijn gesteld *die aanleiding kunnen geven tot uitlevering*. De drempel van 50 000 EUR geldt echter niet eens in het algemeen voor de strafbaarstelling als zodanig.

135. Daarom ben ik van mening dat het zelfs niet mogelijk is om zich in het kader van een brede analogie op de in de PIF-Overeenkomst bedoelde drempel te beroepen. Die drempel is in een zaak als de onderhavige in het geheel niet relevant.

c) Tussenconclusie

136. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging de tweede vraag en het tweede deel van de derde vraag als volgt te beantwoorden: De bij artikel 325, lid 1, VWEU en artikel 4, lid 3, VEU, gelezen in samenhang met de btw-richtlijn, opgelegde verplichting om doeltreffende, afschrikkende en evenredige sancties in te stellen teneinde een juiste inning van btw te waarborgen, staat niet in de weg aan een nationale wettelijke regeling zoals in het hoofdgeding aan de orde die in een stelsel van administratieve sancties voorziet, maar tegelijk de voor fiscale zaken verantwoordelijke natuurlijke personen ontheft:

– van strafrechtelijke en administratiefrechtelijke aansprakelijkheid in het geval van verzuim om naar behoren aangegeven btw ten belope van drie- of vijfmaal de bij de PIF-Overeenkomst ingestelde minimumdrempel van 50 000 EUR binnen de wettelijk vastgestelde termijn te voldoen;

– van strafrechtelijke aansprakelijkheid indien de entiteit waarvoor zij werkzaam zijn de verschuldigde btw, inclusief rente en eventuele administratieve boeten, alsnog heeft voldaan voordat de inhoudelijke behandeling in de procedure in eerste aanleg is begonnen.

C. Gevolgen van mogelijke onverenigbaarheid van de nationale wettelijke regeling met het Unierecht

137. In deze conclusie heb ik het Hof in overweging gegeven de door de verwijzende rechter gestelde vragen aldus te beantwoorden dat de relevante bepalingen van Unierecht *niet* in de weg staan aan de bij wetsbesluit 158/2015 ingevoerde wijzigingen. Mocht het Hof tot dezelfde conclusie komen, hoeven de mogelijke (temporele) gevolgen van een onverenigbaarverklaring in deze zaak niet te worden onderzocht.

138. Mocht het Hof echter anders oordelen, moeten de gevolgen van de onverenigbaarheid van de nationale wettelijke regeling met het Unierecht wel worden behandeld. In het bijzonder zou moeten worden onderzocht welke praktische gevolgen het beginsel van de voorrang van het Unierecht, dat wil zeggen de verplichting om nationale bepalingen die in strijd zijn met het Unierecht buiten toepassing te laten, in dat geval zou hebben. Dit zou moeten worden onderzocht in het kader van het onderhavige scenario, waarin de betrokken nationale wetgeving tijdens een lopende strafrechtelijke procedure in *minder strenge* strafrechtelijke bepalingen voorziet.

139. Om het Hof zo goed mogelijk bij te staan, zal ik tot besluit een aantal gedachten hierover formuleren, aangezien deze kwestie door de verwijzende rechter uitdrukkelijk aan de orde is gesteld en door de belanghebbenden ter terechtzitting is besproken.

140. De nationale rechter heeft de zienswijze geformuleerd dat indien de bij wetsbesluit 158/2015 ingevoerde wijzigingen onverenigbaar met het Unierecht worden geacht, de hieruit volgende buitentoepassingverklaring van de minder strenge voorschriften noch in strijd zou zijn met het legaliteitsbeginsel, noch met het in artikel 49, lid 1, van het Handvest neergelegde lex-mitiorbeginsel. Ten eerste zou het buiten toepassing laten van de bij wetsbesluit 158/2015 gewijzigde bepalingen betekenen dat de eerdere versie van die bepalingen, zoals die van kracht waren ten tijde van de belangrijkste de feiten, weer zouden worden toegepast. Ten tweede zouden de nieuwe bepalingen, mochten deze onverenigbaar met het Unierecht worden verklaard, op geen enkel tijdstip een geldig onderdeel van de Italiaanse rechtsorde hebben uitgemaakt. Aangezien de beslissingen van het Hof in prejudiciële procedures een werking ex tunc hebben, zou de in dat kader uitgelegde bepaling op de door het Hof aangegeven wijze moeten worden toegepast, en wel ook op rechtsverhoudingen die voor het wijzen ervan zijn ontstaan en nog voortduren.

141. De Commissie en de Italiaanse regering zijn ter terechtzitting op deze argumenten ingegaan. Zij lijken van mening te zijn dat de minder strenge nationale bepalingen in casu niet buiten toepassing kunnen worden gelaten, *zelfs* al zouden die bepalingen onverenigbaar worden verklaard met het Unierecht.

142. Ik ben het in dezen met de Commissie en de Italiaanse regering eens. Mijns inziens is het op grond van het legaliteitsbeginsel niet mogelijk om minder strenge strafrechtelijke bepalingen tijdens een lopende strafrechtelijke procedure buiten toepassing te laten, ook al worden die minder strenge voorschriften geacht onverenigbaar te zijn met het Unierecht. Met andere woorden, in een geval als het onderhavige dient aan de Unierechtelijke bepalingen die de lidstaten ertoe verplichten doeltreffende, afschrikkende en gelijke sancties vast te stellen, toepassing te worden gegeven op een wijze die strookt met andere voorschriften van gelijke rang in de rechtsorde van de Unie, ingevolge het lex-mitiorbeginsel, zoals neergelegd in artikel 49, lid 1, van het Handvest, gelezen in de specifieke context van het strafrecht en in samenhang met het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

143. Vaststaat dat Verdragsbepalingen en de rechtstreeks toepasselijke handelingen van afgeleid recht krachtens het beginsel van de voorrang van het Unierecht tot gevolg hebben dat zij door het enkele feit van hun inwerkingtreding strijdige bepalingen van de nationale wetgeving van rechtswege buiten toepassing doen treden. [68]

68 Zie bijvoorbeeld arresten van 9 maart 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, punt 17), en 14 juni 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, punt 73 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

144. De verplichting om strijdige bepalingen buiten toepassing te laten is wellicht de meest ingrijpende consequentie van dat beginsel. De praktische gevolgen van de voorrang van het Unierecht moeten echter worden afgewogen tegen en in overeenstemming worden gebracht met het algemene beginsel van rechtszekerheid en, meer specifiek wat het strafrecht betreft, het legaliteitsbeginsel. De verplichting van de lidstaten om voor een doeltreffende inning van middelen van de Unie te zorgen, mag immers niet botsen met de rechten die zijn neergelegd in het Handvest,[69] dat tevens voorziet in de fundamentele beginselen van legaliteit, de lex mitior en rechtszekerheid.

145. In mijn analyse zal ik hierna betogen dat het legaliteitsbeginsel, dat niet slechts in minimalistische zin (1), maar ook breder moet worden opgevat, in die zin dat het tevens de lex-mitiorregel omvat, alsook de noodzaak van grotere rechtszekerheid in strafzaken (2), vereist dat de minder strenge bepalingen van wetsbesluit 158/2015 in casu niet buiten toepassing kunnen blijven (3). Deze conclusie geldt ongeacht of er sprake is van een eventuele onverenigbaarheid met het Unierecht op grond van een bepaling van primair recht (artikel 325, lid 1, VWEU) of op grond van de btw-richtlijn.

1. Kern van het legaliteitsbeginsel: verbod van terugwerkende kracht

146. Het in artikel 49, lid 1, van het Handvest verankerde legaliteitsbeginsel houdt in de eerste plaats een verbod van terugwerkende kracht in.[70] Het correspondeert in de zin van artikel 52, lid 3, van het Handvest met artikel 7 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: „EVRM").

147. De „kern" van het legaliteitsbeginsel, dat de krachtigste en meest specifieke uitdrukking van het algemene rechtszekerheidsbeginsel vormt[71], kan worden geacht alleen de *wezenlijke* elementen van de definitie van strafbare feiten en sancties te omvatten. Volgens dat beginsel moeten de strafbare feiten en de sancties die van toepassing waren op het moment van het strafbare handelen of nalaten, duidelijk in de wetgeving worden omschreven. Aan dit vereiste is voldaan wanneer de justitiabele uit de bewoordingen van de relevante bepaling, zo nodig met behulp van de door de rechterlijke instanties daaraan gegeven interpretatie, kan opmaken voor welk handelen of nalaten hij strafrechtelijk aansprakelijk kan worden gesteld.[72] Dit vereiste staat echter niet in de weg aan de geleidelijke verfijning van de regels van strafrechtelijke aansprakelijkheid langs de weg van rechterlijke uitlegging, zolang die uitlegging redelijkerwijs kan worden voorzien.[73]

148. Dit betekent dat, indien het nationale recht in de in de ten tijde van de feiten geldende versie geen uitdrukkelijke bepaling bevat waarbij bepaald gedrag strafbaar is gesteld, „het legaliteitsbeginsel, zoals neergelegd in artikel 49, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, [verbiedt] een strafsanctie op te leggen voor een dergelijk gedrag, ook al is de nationale regel in strijd met het Unierecht".[74]

69 Zie in die zin arrest van 29 maart 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punt 23).

70 Vóór de inwerkingtreding van het Handvest werd het beginsel dat strafrechtelijke bepalingen geen terugwerkende kracht mogen hebben, beschouwd als algemeen rechtsbeginsel waarvan het Hof de eerbiediging verzekert. Zie bijvoorbeeld arresten van 10 juli 1984, Kirk (63/83, EU:C:1984:255, punt 22); 13 november 1990, Fédesa e.a. (C-331/88, EU:C:1990:391, punt 42); 7 januari 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punt 63); 15 juli 2004, Gerekens en Procola (C-459/02, EU:C:2004:454, punt 35), en 29 juni 2010, E en F (C-550/09, EU:C:2010:382, punt 59).

71 Zie in die zin arresten van 3 juni 2008, Intertanko e.a. (C-308/06, EU:C:2008:312, punt 70), en 28 maart 2017 Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punt 162).

72 Zie bijvoorbeeld arresten van 3 mei 2007, Advocaten voor de Wereld (C-303/05, EU:C:2007:261, punt 50); 31 maart 2011, Aurubis Balgaria (C-546/09, EU:C:2011:199, punt 42), en 28 maart 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punt 162).

73 Zie arrest van 28 maart 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punt 167 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

74 Zie bijvoorbeeld arresten van 7 januari 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punt 63), en 28 juni 2012, Caronna (C-7/11, EU:C:2012:396, punt 55).

149. De „kern” van het legaliteitsbeginsel, zoals omschreven in de eerste en tweede volzin van artikel 49, lid 1, van het Handvest, verbiedt dus een retroactieve toepassing van nieuwe strafrechtelijke voorschriften betreffende de bepaling van strafbare feiten en sancties die op het tijdstip dat het strafbare feit werd begaan nog niet van kracht waren. In dit verband moeten twee elementen worden benadrukt: de beperking tot *wezenlijke* bestanddelen van het feit en de sanctie in kwestie en de focus op *één bepaald tijdstip*: het tijdstip waarop het handelen of nalaten heeft plaatsgevonden.

2. Legaliteitsbeginsel in bredere zin: lex mitior en rechtszekerheid in strafzaken

150. De in artikel 49, lid 1, bedoelde waarborgen reiken echter nog verder. Mijns inziens is de eigenlijke betekenis van de door artikel 49, lid 1, geboden waarborgen breder, zowel in materiële als in temporele zin.

151. Zonder hier nader in te gaan op de vraag wat daaronder in *materieel* opzicht is begrepen, zou ik er hier slechts aan willen herinneren dat ook de exacte werkingssfeer van artikel 7, lid 1, EVRM geenszins duidelijk omlijnd is. Met name het begrip „sanctie” en de reikwijdte van dat begrip hebben een aanzienlijke jurisprudentiële ontwikkeling doorgemaakt. Recentelijk heeft de Grote kamer van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: „EHRM”) er in de zaak Del Río Prada aan herinnerd dat er geen scherp onderscheid kan worden gemaakt tussen een „sanctie” (de bij artikel 7, lid 1, te regelen „inhoud”) en een maatregel betreffende de uitvoering of handhaving van een sanctie (die meer weg heeft van een „procedureel” element).[75] Het EHRM heeft een bredere analyse gemaakt op basis van onder meer de aard en het doel van de maatregel, de kwalificatie ervan naar nationaal recht, en de gevolgen ervan.

152. Er valt veel te zeggen voor een dergelijke effect- of impactgerichte analyse, waarbij de aandacht niet zozeer uitgaat naar de finesses van afzonderlijke nationale classificaties, die natuurlijk van lidstaat tot lidstaat kunnen verschillen, maar meer concreet naar de daadwerkelijke werking van de voorschriften. Bovenal vat die analyse echter het best hetgeen waarop een doeltreffende bescherming van de grondrechten gericht zou moeten zijn, namelijk de justitiabele en het gevolg van een voorschrift voor zijn of haar positie, in plaats het classificerende etiket dat er volgens het nationale recht op is geplakt.

153. Hoewel in artikel 49, lid 1, van het Handvest wordt gesproken van een „lichtere straf”, geloof ik daarom niet dat die bepaling aldus kan worden opgevat dat zij uitsluitend betrekking heeft op de zwaarte van een sanctie. Zij moet aldus worden uitgelegd dat zij tevens ten minste alle bestanddelen van een strafbaar feit omvat, en wel om een eenvoudige reden: indien na het begaan van het strafbare feit een nieuwe wet wordt vastgesteld waarbij de definitie van het strafbare feit wordt gewijzigd in het voordeel van de beschuldigde, zou dit betekenen dat zijn of haar handeling in het geheel niet meer strafbaar zou zijn. Indien de handeling niet meer strafbaar is, kan geen sanctie worden opgelegd. *Geen* sanctie is in elk geval een *lichtere* sanctie. Het zou gewoonweg onlogisch zijn om zich in die omstandigheden te beroepen op het feit dat de nieuwe wet technisch gezien niet direct in een regeling van „sancties” voorziet.

154. Voor de onderhavige zaak is het tweede element wellicht nog belangrijker: de *temporele* dimensie van hetgeen door het legaliteitsbeginsel wordt beschermd. In dit verband komt reeds duidelijk uit de bewoordingen van de derde zin van artikel 49, lid 1, van het Handvest naar voren dat het beginsel ook betrekking heeft op periode *na* het begaan van het strafbare feit. De derde zin van dat lid voorziet in de retroactieve toepassing van de lichtere straf: lex mitior.

75 Zie arrest van het EHRM van 21 oktober 2013, Del Río Prada/Spanje [GC] (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, §§ 85 e.v.), waarin het onder meer verwijst naar zijn arrest van 12 februari 2008, Kafkaris/Cyprus [GC] CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, § 142.

155. De lex-mitiorregel is door het Hof erkend als algemeen beginsel van Unierecht dat voortvloeit uit de gemeenschappelijke constitutionele tradities van de lidstaten.[76] Deze benadering in de rechtspraak is, samen met artikel 49, lid 1, van het Handvest, van grote invloed gebleken op de ontwikkeling van de rechtspraak van het EHRM. Het lijkt erop dat het EHRM, ook naar aanleiding van de bredere bescherming die door het Unierecht wordt geboden, is teruggekomen op zijn eigen rechtspraak volgens welke het lex-mitiorbeginsel niet aan artikel 7 EVRM kon worden ontleend, en dat beginsel heeft erkend als element dat impliciet uit dat artikel volgt.[77]

156. De lex mitior vormt in feite een uitzondering op het verbod van retroactieve toepassing van het strafrecht. Volgens dit beginsel is terugwerkende kracht in bonam partem toegestaan. Terugwerkende kracht in malam partem is dus logischerwijze verboden.

157. Volgens recente rechtspraak van het EHRM houdt het beginsel van terugwerkende kracht van de mildere strafrechtsbepaling in dat „in het geval van verschillen tussen de strafwet die van kracht was op het tijdstip waarop het strafbare feit werd begaan en latere strafwetten die zijn vastgesteld voordat arrest wordt gewezen, [...] de rechter de wet met de voor de beklaagde meest gunstige bepalingen [moet] toepassen".[78] Volgens het EHRM vormt deze verplichting om „de strafwet met de voor de beschuldigde gunstigste bepalingen toe te passen een verduidelijking van de regels inzake opeenvolgende strafwetten in overeenstemming met een ander essentieel element van artikel 7, namelijk de voorzienbaarheid van sancties". Net als het verbod van retroactieve toepassing is de lex mitior van toepassing op bepalingen waarbij strafbare feiten en sancties worden omschreven.[79]

158. Het is echter nog lang niet uitgemaakt wat de lex-mitiorregel precies inhoudt. Aan dit beginsel ligt een specifieke gedachte ten grondslag: het „impliceert [...] een opeenvolging van wetten in de tijd en berust op de constatering dat de wetgever van opvatting is veranderd met betrekking tot hetzij de strafrechtelijke kwalificatie van feiten hetzij de op een strafbaar feit toe te passen straf".[80] Deze gedachte is de inspiratie geweest voor een aantal benaderingen die de nadruk leggen op de verschillende overwegingen die aan het verbod van retroactieve toepassing van het strafrecht en het lex-mitiorbeginsel ten grondslag liggen. Volgens die zienswijzen vloeit het lex-mitiorbeginsel niet zozeer voort uit de vereisten van voorzienbaarheid of rechtszekerheid, maar berust het slechts op billijkheidsoverwegingen, waarin de gewijzigde opvatting van de wetgever met betrekking tot onrechtmatig gedrag wordt weerspiegeld.[81]

159. Welke waarden ook precies aan de lex-mitiorregel ten grondslag liggen, de werking ervan is duidelijk: gevallen daargelaten waarin wetgeving door eigenbelang is ingegeven of waarin de wetgevingsprocedures zelfs zijn misbruikt[82], voorziet de lex mitior per definitie in een enkele reis naar een mildere bestemming. Dit houdt in dat nieuwe strafrechtelijke voorschriften die zijn ingevoerd

76 Zie arresten van 3 mei 2005, Berlusconi e.a. (C-387/02, C-391/02 en C-403/02, EU:C:2005:270, punt 68); 8 maart 2007, Campina (C-45/06, EU:C:2007:154, punt 32); 11 maart 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, punt 59), en 4 juni 2009, Mickelsson en Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, punt 43).

77 Arrest van de Grote kamer van het EHRM van 17 september 2009, Scoppola/Italië (nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, §§ 105-109).

78 Zie de arresten van de Grote kamer van het EHRM van 17 september 2009, Scoppola/Italië (nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 109), en 18 maart 2014, Öcalan/Turkije (nr. 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, § 175). Zie ook de arresten van het EHRM van 12 januari 2016, Gouarré Patte/Andorra (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, § 28); 12 juli 2016, Ruban/Oekraïne (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, § 37), en 24 januari 2017, Koprivnikar/Slovenië (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, § 49).

79 Arrest van de Grote kamer van het EHRM van 17 september 2009, Scoppola/Italië (nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 108).

80 Arrest van 6 oktober 2016, Paoletti e.a. (C-218/15, EU:C:2016:748, punt 27).

81 Zie in het bijzonder de deels afwijkende opvatting van rechter Nicolaou, gedeeld door de rechters Bratza, Lorenzen, Jočienė, Villiger en Sajó, in de zaak Scoppola (zie hierboven, voetnoot 77) en de afwijkende opvatting van rechter Sajó bij het arrest van het EHRM van 24 januari 2017, Koprivnikar/Slovenië (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Een bredere zienswijze met betrekking tot dit beginsel wordt uiteengezet in het persoonlijke standpunt van rechter Pinto de Albuquerque, gedeeld door rechter Vučinić, bij het arrest van de Grote kamer van het EHRM van 18 juli 2013, Maktouf en Damjanović/Bosnië en Herzegovina (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208).

82 Wanneer het wetgevingsproces bijvoorbeeld wordt „gekaapt" en regels worden ingevoerd die het eigenbelang van bepaalde personen dienen, zou dit niet door een dergelijke behoorlijke toepassing van het lex-mitiorbeginsel zijn gedekt. Dergelijke personen kunnen niet worden geacht een gewettigd vertrouwen en dus evenmin legitieme verwachtingen te hebben gehad. Daarentegen is er bij „normale" geadresseerden van de wetgeving sprake van een correlatie tussen de toepasselijkheid van het lex-mitiorbeginsel, rechtszekerheid en voorzienbaarheid van de wetgeving.

nadat het strafbare feit is begaan, alleen in het voordeel van de beschuldigde mogen worden toegepast. In een vrij uitzonderlijk geval zou een beschuldigde hiervan zelfs *meermaals* kunnen profiteren. Dit is ook verenigbaar met de bewoordingen en de geest van artikel 49, lid 1, derde volzin, van het Handvest. Mijns inziens is het echter niet met die bepaling verenigbaar wanneer de strengere bepaling opnieuw wordt toegepast nadat de lex mitior naar behoren in werking is gesteld, of wanneer nieuwe, strengere strafrechtelijke voorschriften worden vastgesteld en met terugwerkende kracht worden toegepast. Was dat het geval, dan zou de lex-mitiorregel verworden tot een onbestendige, omkeerbare regel die het mogelijk maakt om heen en weer te springen tussen voor en na het begaan van een strafbaar feit geldende regels.

160. De beginselen van de lex mitior en rechtszekerheid beperken zich derhalve niet tot het tijdstip waarop de feiten zijn begaan. Zij strekken zich uit tot de volledige duur van de strafrechtelijke procedure.[83]

161. Er zij immers aan herinnerd dat de toepassing van het lex-mitiorbeginsel zelf is ingebed in het bredere beginsel van rechtszekerheid, dat vereist dat een regeling duidelijk en nauwkeurig is en dat de toepassing ervan voorzienbaar is voor de justitiabelen.[84] Dat wil zeggen dat de belanghebbenden in staat worden gesteld de omvang van de verplichtingen die de regeling hun oplegt te kennen en dat zij ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen kunnen kennen en dienovereenkomstig hun voorzieningen kunnen treffen.[85]

162. Het lex-mitiorbeginsel maakt dus deel uit van de fundamentele rechtsregels die de intertemporele werking van opeenvolgende strafrechtsbepalingen regelen. De vereisten van voorzienbaarheid en rechtszekerheid omvatten daarom ook de toepassing van dat beginsel in het kader van de rechtsstelsels van de lidstaten en de Unie. Het zou in strijd zijn met die vereisten, die van wezenlijk belang zijn voor het beginsel van rechtszekerheid, indien een mildere strafwet is vastgesteld en in werking is getreden, maar deze buiten toepassing blijft om opnieuw toepassing te geven aan een strengere strafwet, ook al was deze van kracht toen de feiten in kwestie werden begaan.

163. Kortom, mijns inziens staat het in artikel 49, lid 1, derde volzin, van het Handvest gewaarborgde lex-mitiorbeginsel in de weg aan een terugkeer naar eerdere, strengere regels betreffende de bestanddelen van een strafbaar feit en sancties indien de latere, naar behoren vastgestelde nationale wetgeving bij de beschuldigde gewettigd vertrouwen heeft gewekt. Een dergelijke waarborg kan ofwel als algemenere laag van het legaliteitsbeginsel worden beschouwd ofwel als een afzonderlijk recht dat een uitvloeisel vormt van de vereisten van rechtszekerheid en voorzienbaarheid van het strafrecht.

164. Het onderliggende belang moge duidelijk zijn: de justitiabelen moeten zich op naar behoren bekendgemaakte strafrechtelijke bepalingen kunnen verlaten[86] en hun gedrag dienovereenkomstig kunnen aanpassen. Het is immers zeer wel mogelijk dat een persoon tegen wie strafvervolging is ingesteld, of diens vertegenwoordiger in rechte zich verlaat op de bekendgemaakte minder strenge voorschriften van nationaal recht bij het nemen van beslissingen van procedurele aard of zij hun gedrag op grond daarvan wijzigen op een wijze die van invloed is op het verdere verloop van de procedure.

83 Er zijn nogmaals op gewezen dat het EHRM in zijn analyse van artikel 7, lid 1, EVRM van oordeel was dat niet alleen de omschrijving van een sanctie ten tijde van het begaan van de strafbare feiten van belang is, maar in sommige gevallen ook het tijdstip waarop het vonnis is vastgesteld en betekend. Arrest van het EHRM van 21 oktober 2013, Del Río Prada/Spanje (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, §§ 112 en 117), waarin wordt gewezen op het feit dat de wijzigingen in de rechtspraak (die tot een verlenging van de duur van de gevangenisstraf leidden) voor verzoekster niet voorzienbaar waren op het tijdstip van veroordeling en op het tijdstip waarop haar de beslissing om de haar opgelegde sancties te combineren en een maximale gevangenisstraf vast te stellen werd betekend.

84 Zie bijvoorbeeld arrest van 13 oktober 2016, Polkomtel (C-231/15, EU:C:2016:769, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

85 Zie bijvoorbeeld arresten van 9 maart 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 28 maart 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punt 161).

86 Anders dan in de zaak ANAFE gaat het in de onderhavige niet om administratieve instructies, maar om het strafrecht. Zie arrest van 14 juni 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, punten 70 e.v.), waarin het Hof heeft geoordeeld dat geen beroep kan worden gedaan op het gewettigd vertrouwen van houders van terugkeervisa die door de Franse overheid in strijd met de Schengengrenscode waren afgegeven.

165. Het staat buiten kijf dat het recht van de Unie deel uitmaakt van de nationale rechtsstelsels. Daarom moet het bij de beoordeling of de wet is nageleefd, in aanmerking worden genomen. Men zou dus kunnen stellen dat *ignoratia legis europae non excusat*. Wie zijn belasting niet betaalt, kan geen „recht op straffeloosheid" genieten dat wordt gewaarborgd door een nationale wet die onverenigbaar is met het Unierecht.

166. In de context van een zaak als de onderhavige lijkt mij deze stelling nauwelijks aanvaardbaar, en wel in verschillende opzichten. Kan, alleen al vanuit het oogpunt van de praktische implicaties, werkelijk en redelijkerwijs van de burgers worden verwacht dat zij bekendgemaakte nationale wetten zelf constant beoordelen op hun verenigbaarheid met het Unierecht om op die basis te bepalen of zij strafrechtelijk aansprakelijk zijn? Zelfs indien zou worden gesteld dat dit inderdaad kan worden verwacht in gevallen waarin de nationale wetgeving de justitiabelen X voorschrijft, terwijl een duidelijke regel van Unierecht het tegendeel van X voorschrijft, kan dit dan ook worden verwacht voor wat betreft de verenigbaarheid van nationale voorschriften met in nogal spaarzame bewoordingen gestelde bepalingen van Unierecht zoals artikel 325, lid 1, VWEU, waaraan (zelfs bij herhaling) uitlegging moet worden gegeven door de Grote kamer van het Hof?

3. Gevolgen van het lex-mitiorbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel in casu

167. In de zaak Berlusconi [87] werd het Hof reeds geconfronteerd met de vraag of het beginsel van de retroactieve toepassing van de lichtere straf ook geldt wanneer deze toepassing in tegenspraak is met andere regels van Unierecht. Aangezien het in die zaak om een richtlijn ging, was het antwoord op die vraag gebaseerd op het feit dat geen beroep kan worden gedaan op bepalingen van een richtlijn om de strafrechtelijke aansprakelijkheid van bepaalde personen te verzwaren of te bepalen. [88]

168. De in de onderhavige zaak toepasselijke Unierechtelijke bepalingen zijn niet alleen de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU, maar ook bepalingen van primair recht relevant, namelijk artikel 325, lid 1, VWEU, die „de lidstaten een nauwkeurige resultaatverplichting [opleggen] waaraan geen voorwaarde is verbonden met betrekking tot de toepassing van de daarin vervatte [...] regel". [89] Het Hof heeft op grond daarvan geoordeeld dat de bepalingen van artikel 325, leden 1 en 2, VWEU „in hun verhouding tot het nationale recht van de lidstaten tot gevolg [kunnen hebben] dat zij door het loutere feit van hun inwerkingtreding elke strijdige bepaling van de nationale wetgeving van rechtswege buiten toepassing doen treden". [90] Hieraan werd evenwel direct de voorwaarde verbonden dat de nationale rechter er in een dergelijke situatie ook op moet toezien dat de fundamentele rechten van de betrokkenen worden geëerbiedigd. [91]

169. De plicht om de beginselen van legaliteit – met inbegrip van de lex-mitiorregel – en rechtszekerheid te eerbiedigen, staat mijns inziens in de weg aan de mogelijkheid om de minder strenge nationale strafrechtsbepalingen in het hoofdgeding buiten toepassing te laten. Tot deze conclusie kan men in casu zo nodig langs twee verschillende wegen geraken.

87 Zie arrest van 3 mei 2005, Berlusconi e.a. (C-387/02, C-391/02 en C-403/02, EU:C:2005:270 punt 70).

88 Zie bijvoorbeeld arresten van 11 juni 1987, X (14/86, EU:C:1987:275, punt 20); 8 oktober 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, EU:C:1987:431 punt 13); 26 september 1996, Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363, punt 37); 12 december 1996, X (C-74/95 en C-129/95, EU:C:1996:491, punt 24); 7 januari 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punt 61), en 3 mei 2005, Berlusconi e.a. (C-387/02, C-391/02 en C-403/02, EU:C:2005:270, punt 74), of arrest van 22 november 2005, Grøngaard en Bang (C-384/02, EU:C:2005:708, punt 30). Zie met betrekking tot kaderbesluiten ook arresten van 16 juni 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punt 45), en 8 november 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, punt 64).

89 Arrest van 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 51).

90 Arrest van 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 52).

91 Arrest van 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 53).

170. Ten eerste heeft het wijzigingsbesluit waarbij de drempel voor de strafbaarstelling van het verzuim van betaling van de aangegeven btw is aangepast (en bovendien een nieuwe grond voor het vervallen van de strafrechtelijke aansprakelijkheid is toegevoegd), mijns inziens de bestanddelen gewijzigd van een strafbaar feit. De vaststelling van een financiële drempel voor de strafbaarstelling is een objectief bestanddeel van de definitie van een strafbaar feit. Als zodanig kan die wijziging worden beschouwd als een wijziging die valt binnen de wezenlijke „kern" van het legaliteitsbeginsel, gelezen in samenhang met het lex-mitiorbeginsel.

171. Ten tweede moet worden opgemerkt dat een dergelijke latere wijziging, zelfs al zou zij moeten worden geacht buiten het legaliteitsbeginsel in engere zin te vallen aangezien zij strikt genomen is ingevoerd nadat het oorspronkelijke strafbare feit is begaan, toch in elk geval wel door dat beginsel in bredere zin wordt gedekt. Met de inwerkingtreding van het nieuwe nationale wijzigingsbesluit werd de lex-mitiorregel van toepassing, die bij de beschuldigde het gewettigde vertrouwen heeft gewekt dat de nieuwe, minder strenge bepaling op hem van toepassing is.

172. Hier zijn nog twee verdere opmerkingen op hun plaats.

173. Ten eerste maakt het in een zaak als de onderhavige uiteindelijk weinig verschil of de nationale voorschriften eventueel onverenigbaar worden verklaard op grond van primair recht of van afgeleid Unierecht. De hierboven uiteengezette redenering en de grenzen van artikel 49, lid 1, van het Handvest zijn van algemene toepassing, ongeacht de bron van de verplichting op het niveau van het Unierecht.

174. Volgens het Hof moeten inderdaad „rechtstreeks toepasselijke regels van het recht van de Unie, die een rechtstreekse bron van rechten en verplichtingen zijn voor allen die zij betreffen, ongeacht of het gaat om lidstaten of om particulieren die partij zijn bij rechtsbetrekkingen die onder het recht van de Unie vallen, [...] vanaf de inwerkingtreding en tijdens de gehele geldigheidsduur ervan op eenvormige wijze in alle lidstaten hun volle werking ontplooien" [92].

175. Tegelijkertijd is echter ook erkend dat de onmogelijkheid zich te beroepen op bepaalde Unierechtelijke bepalingen om de strafrechtelijke aansprakelijkheid vast te stellen of te verzwaren, zich niet per se beperkt tot richtlijnen. Met het oog op de naleving van de in artikel 7 EHRM neergelegde beginselen van rechtszekerheid en het verbod van terugwerkende kracht zijn soortgelijke overwegingen aangevoerd met betrekking tot bepalingen van een verordening waarbij de lidstaten de bevoegdheid werd verleend om sancties vast te stellen voor inbreuken op de bepalingen ervan. [93]

176. Mijns inziens kan niet automatisch worden aangenomen dat Verdragsbepalingen, zoals artikel 325, leden 1 en 2, VWEU, waarbij de lidstaten een nauwkeurige en onvoorwaardelijke verplichting wordt opgelegd ten aanzien van het te bereiken resultaat, automatisch in alle omstandigheden voldoen aan het vereiste van voorzienbaarheid, die uit het oogpunt van rechtszekerheid op het specifieke gebied van het strafrecht geboden is. [94]

92 Zie arrest van 8 september 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punt 54, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

93 Zie arrest van 7 januari 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punten 62 en 63).

94 Mogelijk zijn er echter Verdragsbepalingen die een „duidelijke omschrijving bevatten van de inbreuken en van de aard en de omvang van de sancties" en daarmee voldoen aan de vereisten van artikel 49, lid 1, van het Handvest. Zie arrest van 29 maart 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Commissie (C-352/09 P, EU:C:2011:191, punten 82 e.v.), waarin het Hof heeft verklaard dat „artikel 65, leden 1 en 5, [van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal] ten tijde van de feiten in een duidelijke rechtsgrondslag voor de in het onderhavige geval opgelegde geldboete voorzag, zodat rekwirante niet onwetend kon zijn van de gevolgen van haar gedrag".

177. Het legaliteitsbeginsel kan niet aldus worden uitgelegd dat het een geleidelijke verduidelijking van de regels van strafrechtelijke aansprakelijkheid verbiedt. Wel kan het „in de weg staan aan de retroactieve toepassing van een nieuwe uitlegging van een bepaling waarbij een inbreuk wordt omschreven”. [95] Het centrale element is ook hier de voorzienbaarheid van de afzonderlijke bepaling in kwestie.

178. Meer algemeen, in systematisch opzicht, beschouwd zie ik niet in waarom de rechtspraak betreffende de onderscheiden rechtstreekse werking die Verdragsbepalingen in tegenstelling tot richtlijnen ontplooien en die zelf meer een uitvloeisel is van de historisch bepaalde ontwikkeling van de rechtspraak van het Hof dan van een principiële keuze die is gebaseerd op duidelijk aanwijsbare verschillen in de bewoordingen van die bronnen van het Unierecht, in zaken als de onderhavige de bepalende factor zou moeten zijn. Moeten oude doctrinaire hokjes die ook voor de ijverige student op het gebied van het Unierecht moeilijk te begrijpen zijn, werkelijk bepalend zijn voor de vaststelling of er al dan niet sprake is van strafrechtelijke aansprakelijkheid in gevallen die over het algemeen losstaan van specifieke vraagstukken van de rechtstreekse werking? Dit is des te meer de vraag in een geval als het onderhavige, waarin de twee lagen van verplichtingen (het Verdrag en de btw-richtlijn) grote inhoudelijke overeenkomsten vertonen en in feite gezamenlijk worden geanalyseerd.

179. Ten tweede wordt in deze zaak de fundamentele vraag opgeworpen welke temporele werking de beslissingen van het Hof hebben. [96] Zoals de nationale rechter in zijn verwijzingsbeslissing heeft opgemerkt, is de standaardregel met betrekking tot de temporele toepasselijkheid van de beslissingen van het Hof in wezen *incidentele retroactiviteit*: het Hof legt de Unierechtelijke bepalingen ex tunc uit en die uitlegging is met onmiddellijke ingang van toepassing op alle lopende (en soms zelfs afgesloten [97]) zaken waarin dezelfde bepaling van toepassing is. Aan deze benadering zijn echter beperkingen gesteld, die verband houden met een en dezelfde kwestie: de voorzienbaarheid. Naarmate het Hof het recht ontwikkelt op een wijze die verder gaat dan de specifieke bewoordingen van de uitgelegde bepalingen, zal het mogelijkerwijs steeds moeilijker worden om de regel van een volledige toepassing ex tunc van die rechterlijke uitspraken te handhaven. [98]

180. De eventuele onverenigbaarheid van de nationale voorschriften met het Unierecht heeft niet tot gevolg dat de nationale voorschriften als non-existent moeten worden beschouwd. [99] Dat nationale voorschriften waarvan later wordt vastgesteld dat zij onverenigbaar zijn met het Unierecht, rechtsgevolgen kunnen hebben die in bepaalde omstandigheden verwachtingen kunnen wekken, blijkt uit het feit dat het Hof de werking van zijn uitspraken in bepaalde gevallen in de tijd heeft beperkt met het oog op de naleving van de vereisten van het legaliteitsbeginsel. In dit verband zij eraan herinnerd dat het Hof heeft verklaard dat „enkel het Hof, bij wijze van uitzondering en om dwingende overwegingen van rechtszekerheid, een voorlopige opschorting kan toestaan van het effect dat een rechtstreeks toepasselijke regel van het recht van de Unie op het daarmee strijdige nationale recht heeft, namelijk de terzijdestelling daarvan”. [100]

95 Zie bijvoorbeeld arrest van 28 juni 2005, Dansk Rørindustri e.a./Commissie (C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P–C-208/02 P en C-213/02 P, EU:C:2005:408, punt 217), of dat van 10 juli 2014, Telefónica en Telefónica de España/Commissie (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, punt 147).

96 Zie, in het algemeen, met betrekking tot de temporele beperkingen die aan prejudiciële beslissingen zijn gesteld D. Düsterhaus, „Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure”, Yearbook of European Law, deel 35, 2016, blz. 1-38).

97 Zie in die zin arrest van 13 januari 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punt 28), of dat van 18 juli 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punt 63).

98 Hieraan zij toegevoegd dat dit probleem geenszins nieuw is en zich zeker niet beperkt tot de rechtsorde van de Unie. Zie voor een vergelijkend overzicht bijvoorbeeld Steiner, E., *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015, of Popelier, P., e.a. (ed.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014.

99 Zie in die zin arresten van 22 oktober 1998, IN.CO.GE'90 e.a. (C-10/97–C-22/97, EU:C:1998:498, punt 21), en 19 november 2009, Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, punt 83).

100 Zie arrest van 28 juli 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punt 33), waarin wordt verwezen naar het arrest van 8 september 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punt 67).

181. Er zij benadrukt dat de redenering dat de lex mitior en het vereiste van rechtszekerheid in strafzaken als Unierecht in de weg staan aan het buiten toepassing laten van de minder strenge nationale voorschriften, geen uitvoerige herziening van de inderdaad nogal restrictieve benadering inzake de beperking van de temporele werking van de beslissingen van het Hof vereist. Die redenering zou alleen voorzien in een beperkte uitzondering voor de afzonderlijke lopende strafzaken, en de algemene normatieve gevolgen van de onverenigbaarheid ongewijzigd laten. De bevindingen van het Hof zouden vanzelfsprekend aanleiding kunnen geven tot inbreukprocedures wegens niet-nakoming van de daaruit voortvloeiende verplichtingen [101] en zouden in elk geval tot de verplichting leiden om de nationale rechtsorde dienovereenkomstig voor de toekomst te wijzigen.

V. Conclusie

182. Gelet op het een en ander geef ik het Hof in overweging de vragen van het Tribunale di Varese te beantwoorden als volgt:

– Het begrip ‚fraude' als bedoeld in artikel 1, lid 1, onder b), van de Overeenkomst aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen strekt zich niet uit tot een overtreding als die welke in het hoofdgeding aan de orde is betreffende het verzuim om de naar behoren aangegeven btw binnen de wettelijk vastgestelde termijn te voldoen.

– Artikel 4, lid 3, VEU, gelezen in samenhang met artikel 325, lid 1, VWEU en de btw-richtlijn, staat niet in de weg aan nationale bepalingen waarbij, met het oog op de bepaling van de strafbaarstelling van gedrag bestaande in verzuim om een belasting binnen de wettelijke termijn te betalen, een financiële drempel wordt vastgesteld die voor belasting over de toegevoegde waarde (btw) hoger is dan voor bronbelasting.

– De bij artikel 325, lid 1, VWEU en artikel 4, lid 3, VEU, gelezen in samenhang met de btw-richtlijn, opgelegde verplichting om doeltreffende, afschrikkende en evenredige sancties in te stellen teneinde een juiste inning van btw te waarborgen, staat niet in de weg aan een nationale wettelijke regeling zoals in het hoofdgeding aan de orde, die in een stelsel van administratieve sancties voorziet, maar tegelijk de voor fiscale zaken verantwoordelijke natuurlijke personen ontheft:

– van strafrechtelijke en administratiefrechtelijke aansprakelijkheid in het geval van verzuim om naar behoren aangegeven btw ten belope van drie- of vijfmaal de bij de PIF-Overeenkomst ingestelde minimumdrempel van 50 000 EUR binnen de wettelijk vastgestelde termijn te voldoen;

– van strafrechtelijke aansprakelijkheid indien de entiteit waarvoor zij werkzaam zijn de verschuldigde btw, inclusief rente en eventuele administratieve geldboeten, alsnog heeft voldaan voordat de inhoudelijke behandeling in de procedure in eerste aanleg is begonnen."

101 Zie bijvoorbeeld arresten van 21 september 1989, Commissie/Griekenland (68/88, EU:C:1989:339, punt 24); 18 oktober 2001, Commissie/Ierland (C-354/99, EU:C:2001:550 punten 46-48), en 17 juli 2008, Commissie/Italië (C-132/06, EU:C:2008:412, punt 52).