Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MICHAL BOBEK
föredraget den 13 juli 2017 [1]

Mål C-574/15

Mauro Scialdone

(begäran om förhandsavgörande från Tribunale di Varese (Distriktsdomstolen i Varese) (Italien)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112 – Artikel 4.3 FEU – Principen om lojalt samarbete – Artikel 325 FEUF – Skydd av unionens ekonomiska intressen – Konventionen om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen (PIF-konventionen) – Nationell lagstiftning som föreskriver straffrättsliga påföljder för underlåtelse att betala källskatt och mervärdesskatt inom den lagstadgade tidsfristen – Högre beloppsgräns för brott rörande mervärdesskatt – Nationell lag enligt vilken straffrättsligt ansvar bortfaller om mervärdesskatten betalas – Skyldighet för medlemsstaterna att införa effektiva, proportionella och avskräckande påföljder – Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Artikel 49.1 i stadgan – Legalitetsprincipen – Retroaktiv tillämpning av lindrigare strafflagstiftning – Rättssäkerhet”

Innehållsförteckning

I. Inledning

1. I Italien är det straffbart att inte betala korrekt deklarerad mervärdesskatt inom den lagstadgade tidsfristen. Mauro Scialdone, i egenskap av ensam ställföreträdare för ett bolag som inte betalade mervärdesskatt inom de lagstadgade tidsfristerna, åtalades därför för brott.

2. Under den tid som brottmålet mot Mauro Scialdone pågick ändrades den tillämpliga nationella lagstiftningen. Dels höjdes beloppsgränsen för straffbar underlåtelse att betala mervärdesskatt betydligt, samtidigt som olika gränser fastställdes för mervärdesskatt respektive inkomstskatt. Dels infördes en ny grund för bortfall av det straffrättsliga ansvaret, nämligen om skatteskulden, jämte administrativa påföljder och ränta, betalas i sin helhet innan processen i första instans har förklarats inledd.

1 Originalspråk: engelska.

3. När dessa ändringar trädde i kraft skulle Mauro Scialdones handlingar inte längre ha varit straffbara enligt principen om retroaktiv tillämpning av lindrigare strafflagstiftning. Den mervärdesskatt som Mauro Scialdone inte hade betalat i rätt tid var lägre än den nya beloppsgränsen. Den hänskjutande domstolen finner det trots detta tveksamt huruvida ändringen är förenlig med artikel 4.3 FEU, artikel 325 FEUF och mervärdesskattedirektivet,[2] samt med konventionen om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen.[3] Är den nya straffordningen för underlåtelse att betala mervärdesskatt förenlig med skyldigheten att införa påföljder för överträdelser av unionsrätten på ett sätt som är jämförbart med de straff som föreskrivs för liknande överträdelser enligt nationell rätt? Är den förenlig med medlemsstaternas skyldighet att införa avskräckande och effektiva påföljder? Dessa är de huvudsakliga frågor som domstolen har ombetts klargöra i förevarande mål.

4. Förutom detta har den hänskjutande domstolen anfört att den ifrågasatta ändringen inte bör tillämpas om den skulle anses oförenlig med unionsrätten. Detta skulle medföra att brottmålet mot Mauro Scialdone skulle fortsätta. I förevarande mål uppkommer därför grundläggande frågor rörande legalitets- och rättssäkerhetsprinciperna och, särskilt, principen om retroaktiv tillämpning av lindrigare strafflagstiftning i artikel 49.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Stadgan

5. Artikel 49 i stadgan reglerar principerna om legalitet och proportionalitet i fråga om brott och straff. Artikel 49.1 har följande lydelse: ”[I]ngen får fällas till ansvar för någon gärning eller underlåtelse som vid den tidpunkt då den begicks inte utgjorde en lagöverträdelse enligt nationell eller internationell rätt. Inte heller får ett strängare straff utmätas än som var tillämpligt vid den tidpunkt då brottet begicks. Om efter lagöverträdelsens begående ny lag stiftas som föreskriver ett lindrigare straff ska detta tillämpas”.

2. *Artikel 325 FEUF*

6. I artikel 325.1 FEUF anges att ”[u]nionen och medlemsstaterna ska bekämpa bedrägerier och all annan olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen genom åtgärder som ska vidtas i enlighet med denna artikel och som ska ha avskräckande effekt och ge ett effektivt skydd i medlemsstaterna liksom i unionens institutioner, organ och byråer”.

7. I artikel 325.2 FEUF anges följande: ”Medlemsstaterna ska vidta samma åtgärder för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen, som de vidtar för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot deras egna ekonomiska intressen.”

2 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

3 Konvention som har utarbetats på grundval av artikel K.3 i fördraget om Europeiska unionen (EGT C 316, 1995, s. 49) (nedan kallad PIF-konventionen).

3. PIF-konventionen

8. I artikel 1 PIF-konventionen anges följande:

”1. I denna konvention förstås med bedrägeri som riktar sig mot Europeiska gemenskapernas finansiella intressen

…

b) i fråga om inkomster, varje uppsåtlig handling eller uppsåtlig underlåtelse som är att hänföra till

– användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument, om detta leder till att medel från Europeiska gemenskapernas allmänna budget eller från de budgetar som förvaltas av Europeiska gemenskaperna eller för deras räkning minskas på ett olagligt sätt,

– undanhållande av information som skall lämnas i enlighet med särskilda föreskrifter, om gärningen har samma effekt,

– missbruk av en förmån som lagligen erhållits, om gärningen har samma effekt.

2. Om inte annat följer av artikel 2.2 skall varje medlemsstat vidta nödvändiga och lämpliga åtgärder för att överföra bestämmelserna i punkt 1 till den nationella straffrätten så att de förfaranden som avses där beläggs med straff.

…

4. Bedömningen av om en handling eller underlåtelse enligt punkterna 1 och 3 varit uppsåtlig får göras mot bakgrund av yttre faktiska omständigheter.”

9. I artikel 2.1 i PIF-konventionen anges att ”[v]arje medlemsstat skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att sådana förfaranden som avses i artikel 1, liksom medhjälp, anstiftan eller försök till de gärningar som avses i artikel 1.1, beläggs med effektiva, proportionella och avskräckande straffrättsliga påföljder, däribland, åtminstone i allvarliga fall, frihetsberövande påföljder som kan medföra utlämning, varvid det står klart att med allvarliga fel menas de bedrägerier som rör minst det minimibelopp som varje medlemsstat fastställt. Detta minimibelopp får inte överstiga 50 000 [euro]”.

4. Mervärdesskattedirektivet

10. I artikel 206 i mervärdesskattedirektivet anges att ”[v]arje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt skall betala nettobeloppet av denna skatt när den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250 lämnas. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan förfallodag för betalning av detta belopp eller begära preliminär betalning”.

11. I artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande: ”Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.”

12. I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet anges att ”[m]edlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage”.

5. Förordning nr 2988/95

13. I artikel 1.2 i förordning nr 2988/95 (EG, Euratom) om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen anges följande:[4] ”Med oegentligheter avses varje överträdelse av en bestämmelse i gemenskapsrätten som är följden av en handling eller en underlåtelse av en ekonomisk aktör och som har lett eller skulle ha kunnat leda till en negativ ekonomisk effekt för gemenskapernas allmänna budget eller budgetar som de förvaltar, antingen genom en otillbörlig utgift eller genom minskning eller bortfall av inkomster som kommer från de egna medel som uppbärs direkt för gemenskapernas räkning.”

B. Italiensk rätt

14. I artikel 10 bis och 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000,[5] föreskrevs vid tidpunkten för omständigheterna i förevarande mål och till den 21 oktober 2015 följande:

”Artikel 10 bis

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

Artikel 10 ter

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

15. I artikel 13.1 i lagstiftningsdekret nr 74/2000 föreskrevs att straffet på grund av förmildrande omständigheter kunde reduceras med upp till en tredjedel och att därmed sammanhängande straff inte skulle utgå om skatteskulderna, inklusive administrativa påföljder, betalades innan talan i första instans hade förklarats öppen.

4 Rådets förordning av den 18 december 1995 (EGT L 312, 1995, s. 1) (nedan kallad förordning nr 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’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (Lagstiftningsdekret nr 74 av den 10 mars 2000, om nya bestämmelser avseende brott rörande inkomst- och mervärdesskatt i enlighet med artikel 9 i lag nr 205 av den 25 juni 1999) (GURI No 76 av den 31 mars 2000) (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 74/2000).

16. Artiklarna 10 bis och 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000 har till följd av de ändringar som genomfördes genom artiklarna 7 och 8 i lagstiftningsdekret nr 158/2015[6] numera (från och med den 22 oktober 2015) följande ordalydelse:

”Artikel 10 bis

Var och en som inom den föreskrivna fristen för inlämning av den årliga deklarationen som gäller för den företrädare som har att innehålla och inbetala källskatt underlåter att inbetala innehållen källskatt, som följer av den årliga deklarationen eller framgår av den till arbetstagarna utställda attesteringen, ska dömas till fängelse, lägst sex månader och högst två år, om det rör sig om ett belopp som överstiger gränsen på 150 000 euro per beskattningsperiod.

Artikel 10 ter

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

17. Lagstiftningsdekret nr 158/2015 ändrade också artikel 13.1 i lagstiftningsdekret nr 74/2000 genom att lägga till en ny grund för bortfall av straffrättsligt ansvar. Den har följande lydelse: ”Överträdelserna enligt artiklarna 10 bis, 10 ter och 10 quater.1 ska inte föranleda ansvar om skatteskulden, inklusive administrativa påföljder och ränta, infrias genom fullständig inbetalning av skuldbeloppet innan talan i första instans har förklarats öppen …”.

18. Slutligen regleras administrativa böter i skatteärenden i en särskild bestämmelse, nämligen artikel 13.1 lagstiftningsdekret nr 471/1997.[7] ”Den som inom den härför utsatta tiden inte, eller enbart delvis, gör förskottsinbetalningar, delbetalningar, utjämningsbetalningar eller betalar det skattesaldo som följer av deklarationen, i dessa fall efter avdrag av del- och förskottsbetalningar, även om de sistnämnda betalningarna inte har utförts, påförs en administrativ straffavgift motsvarande 30 procent av varje obetalt belopp, även om det efter rättelse av materiella fel eller räknefel, vilka uppdagats i samband med kontroller av den årliga deklarationen, visar sig att skatten är högre eller att det avdragsgilla överskottet är mindre. …”.

III. Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

19. Agenzia delle Entrate (nedan kallad skattemyndigheten) genomförde en skattekontroll av bolaget Siderlaghi Srl. Bolaget hade vederbörligen deklarerat mervärdesskatt för räkenskapsåret 2012. Mervärdesskattebeloppet uppgick till 175 272 euro. Enligt den nationella lagstiftningen skulle detta belopp betalas vid utgången av en föreskriven frist för förskottsbetalning avseende nästkommande beskattningsperiod, det vill säga den 27 december 2013. Skattekontrollen visade att Siderlaghi Srl inte hade betalat den utestående mervärdesskatten inom tidsfristen.

20. Skattemyndigheten utfärdade en underrättelse om skulden till Sidelaghi Srl. Bolaget valde att betala skatten i delbetalningar. Detta innebar enligt nationell rätt att de tillämpliga administrativa straffavgifterna skulle reduceras med två tredjedelar.

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 (Lagstiftningsdekret nr 158 av den 24 september 2015, ändring av systemet med påföljder, genomförande av artikel 8.1 i lag nr 23 av den 11 mars 2004) (GURI nr 233 av den 7 oktober 2015, ordinarie tillägget nr 55) (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 158/2015).

7 Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell’articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (lagstiftningsdekret av den 18 december 1997, om ändring av icke straffrättsliga påföljder på området för direkta skatter, mervärdesskatt och skatteuppbörd i enlighet med artikel 3 punkt 113 q i lag nr 662 av den 23 december 1996) (GURI nr 5 av den 8 januari 1998, ordinarie tillägget nr 4).

21. Då Mauro Scialdone var ensam ställföreträdare för Sidelaghi Srl, inledde åklagaren ett brottmål mot honom, i hans egenskap av juridisk företrädare för bolaget, för bolagets underlåtelse att betala mervärdesskatt inom föreskriven tid. Åklagaren åtalade Mauro Scialdone för brott enligt artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000. Åklagaren yrkade att Tribunale di Varese (Distriktsdomstolen i Varese, Italien) (nedan kallad den hänskjutande domstolen) skulle förplikta Mauro Scialdone att betala böter med 22 500 euro.

22. Efter det att brottmålsförfarandet mot Mauro Scialdone hade inletts ändrades artiklarna 10 bis och 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000 genom lagstiftningsdekret nr 158/2015 och en ny grund för bortfall av det straffrättsliga ansvaret infördes genom artikel 13 i lagstiftningsdekret nr 74/2000.

23. Dessa ändringar innebar dels att beloppsgränserna för när en underlåtelse att betala skatten skulle vara straffbar höjdes. Den ursprungliga gränsen på 50 000 euro för att underlåtelse att betala käll- och mervärdesskatt skulle vara straffbar (observera att samma gräns var tillämplig för båda typerna av skatt) höjdes till 150 000 euro avseende källskatt respektive 250 000 euro avseende mervärdesskatt. Vidare är brottet inte längre straffbart om skatteskulden, inklusive administrativa böter och ränta, betalas innan processen i första instans har förklarats inledd.

24. Den nationella domstolen har förklarat att svaranden i förevarande mål har åtalats för underlåtelse att erlägga mervärdesskatt till ett belopp motsvarande 175 272 euro. Till följd av de ändringar som infördes genom lagstiftningsdekret nr 158/2015 utgör detta inte längre en straffbar handling, eftersom beloppet är lägre än den nya gränsen på 250 000 euro. Denna senare bestämmelse skulle därför vara tillämplig, eftersom den är gynnsammare för gärningsmannen. Om det dock skulle fastställas att de nya reglerna var oförenliga med unionsrätten skulle det vara nödvändigt att bortse från dessa regler. Svarandens handlande skulle därför fortfarande uppgå till brott.

25. Med avseende på den nya grunden för bortfall av det straffrättsliga ansvaret, har den nationella domstolen förklarat att det är troligt att betalning kommer att ske innan processen i första instans har inletts, eftersom Siderlaghi Srl har valt att betala skulden i form av delbetalningar. Således skulle åklagarens yrkande om strafföreläggande behöva avvisas. Om den nya grunden för bortfall av det straffrättsliga ansvaret emellertid skulle anses strida mot unionsrätten, skulle den nationella domstolen kunna pröva svarandens straffrättsliga ansvar.

26. Vidare, om unionsrätten skulle tolkas på det sätt som den hänskjutande domstolen har föreslagit, skulle medlemsstaterna vara skyldiga att införa fängelsestraff för underlåtelse att betala mervärdesskatt på minst 50 000 euro. Enligt den nationella domstolen skulle detta innebära att överträdelsen i förevarande mål skulle behöva betraktas som särskilt allvarlig. Det straff som har yrkats av åklagaren skulle därför kunna ogillas av den nationella domstolen såtillvida att det föreslagna straffet, som binder den nationella domstolen, inte omfattar fängelsestraff. Detta undantag innebär enligt den nationella domstolen att sanktionens ändamålsenliga verkan begränsas i betydande utsträckning.

27. Mot denna faktiska och rättsliga bakgrund har Tribunale di Varese (Distriktsdomstolen i Varese) vilandeförklarat målet och hänskjutit följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

”1) Kan unionsrätten, i synnerhet artikel 4.3 FEU, jämförd med artikel 325 FEUF och direktiv 2006/112/EG, enligt vilka medlemsstaterna ska tillämpa likvärdighet vad gäller sanktionspolitik, tolkas så, att den utgör hinder för antagande av nationella bestämmelser där det stadgas att underlåtelse att inbetala mervärdesskatt är straffbar vid överskridandet av en mycket högre beloppsgräns än vad som är fallet vid underlåtelse att inbetala inkomstskatt?

2) Kan unionsrätten, i synnerhet artikel 4.3 FEU, jämförd med artikel 325 FEUF och direktiv 2006/112/EG, enligt vilka medlemsstaterna ska föreskriva effektiva, avskräckande och proportionella påföljder för att skydda unionens ekonomiska intressen, tolkas så, att den utgör hinder för antagande av en nationell bestämmelse som medger straffbefrielse för den tilltalade

(oavsett om vederbörande är ställföreträdare, juridisk företrädare, befullmäktigad för skatteärenden eller medverkande till överträdelsen), för det fall att den juridiska person som kan förknippas med den tilltalade har betalat både mervärdesskatten och den därtill kopplade administrativa sanktionen för sent – trots att skattekontroll redan har skett, ett straffrättsligt förfarande har inletts, åtal har väckts och parterna har getts möjlighet att yttra sig i ett kontradiktoriskt förfarande under målet – innan processen i första instans har förklarats inledd, inom ramen för ett system där ovannämnda ställföreträdare, juridiska företrädare, befullmäktigade eller medverkande till överträdelsen inte påförs någon annan sanktion, inte ens administrativa böter?

3) Ska begreppet bedrägeri i den mening som avses i artikel 1 i PIF-konventionen tolkas så, att det även omfattar underlåtelse att inbetala mervärdesskatt eller delvis eller försenad inbetalning av nämnda skatt, vilket innebär att medlemsstaten i enlighet med artikel 2 i nämnda konvention ska föreskriva fängelsestraff för underlåtelse att inbetala mervärdesskatt, delvis eller försenad inbetalning av nämnda skatt med belopp över 50 000 euro?

Om frågan besvaras nekande, ska bestämmelsen i artikel 325 FEUF, enligt vilken medlemsstaterna ska införa avskräckande, proportionella och effektiva påföljder, även av straffrättslig karaktär, då tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som medger juridiska personers ställföreträdare, juridiska företrädare, befullmäktigade eller medverkande till överträdelsen frihet från straffrättsligt och administrativt ansvar för underlåtelse att inbetala mervärdesskatt, delvis eller försenad inbetalning av nämnda skatt med belopp som motsvarar tre eller fem gånger den lägsta gränsen för bedrägeri, det vill säga 50 000 euro?”

28. Den italienska, den österrikiska, den nederländska och den tyska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Med undantag för den österrikiska regeringen yttrade sig alla dessa berörda parter muntligen vid förhandlingen den 21 mars 2017.

IV. Bedömning

29. Den hänskjutande domstolen har ställt dessa tre frågor för att få klarhet i huruvida de ändringar som genomfördes enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015 angående underlåtelse att betala deklarerad mervärdesskatt är förenliga med unionsrätten. Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna med hänsyn till artikel 4.3 FEU, artikel 325 FEUF, PIF-konventionen och mervärdesskattedirektivet.

30. Den tillämpliga lagstiftningen i förevarande mål är förvisso något svåröverblickbar. Därför ska jag först bedöma vilka av de unionsrättliga bestämmelser som den nationella domstolen har angett som är tillämpliga i förevarande mål (A) och därefter föreslå svar på de tre frågor som den nationella domstolen har ställt (B). Avslutningsvis ska jag diskutera vilka de eventuella konsekvenserna skulle vara (eller snarare inte bör vara) om det skulle anses att den nationella lagstiftningen strider mot unionsrätten (C).

A. Bestämmelser i unionsrätten som är tillämpliga i förevarande mål

1. PIF-konventionen

31. Samtliga berörda parter som har yttrat sig i målet har angett att PIF-konventionen inte är tillämplig i förevarande mål. De har dock lämnat olika skäl för varför detta är fallet.

32. Den nederländska regeringen har angett att PIF-konventionen inte är tillämplig på mervärdesskatt. Övriga berörda parter som har yttrat sig (inbegripet den nederländska regeringen, i ett alternativt argument) har anfört att brottet rörande underlåtelse att betala mervärdesskatt i förevarande mål inte omfattas av begreppet ”bedrägeri” enligt PIF-konventionen.

33. Två olika argument har således gjorts gällande. Enligt det första argumentet är PIF-konventionen inte tillämplig på mervärdesskatt i allmänhet. Enligt det andra argumentet omfattar PIF-konventionen inte den typ av handlande som är aktuellt i förevarande mål, även om den kanske omfattar mervärdesskatt i allmänhet. Jag ska undersöka dessa två argument var för sig.

a) PIF-konventionen och mervärdesskatt

34. I domen i målet Taricco fann domstolen att begreppet ”bedrägeri” som definieras i artikel 1 i PIF-konventionen ”omfattar … inkomster från tillämpningen av en enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, beräknade enligt unionsbestämmelserna”. [8]

35. I förevarande mål har den nederländska regeringen uppmanat domstolen att återkomma till detta avgörande. Enligt den nederländska regeringen ingår mervärdesskatt inte i begreppet ”inkomst” i den mening som avses i PIF-konventionen. Enligt denna regering tillhandahöll medlemsstaterna, i egenskap av parter i PIF-konventionen, en bindande tolkning av tillämpningsområdet för begreppet ”inkomst” i enlighet med artikel 31 i Wienkonventionen om traktaträtten, [9] i en förklarande rapport. [10] I denna rapport anges uttryckligen att ”inkomst” i den mening som avses i artikel 1.1 i PIF-konventionen inte omfattar mervärdesskatt. [11] Den nederländska regeringen har vidare gjort gällande att domstolen tidigare har beaktat förklaringar och förklarande rapporter som bindande tolkningar och bör göra det även i förevarande mål.

36. Jag delar inte uppfattningen att rådets förklarande rapport från 1997 skulle utgöra någon form av ”bindande tolkning” av en konvention som undertecknades mellan medlemsstaterna två år tidigare. Enligt min uppfattning kan den nederländska regeringens argument underkännas utan att domstolen behöver göra något uttalande om den komplicerade roll som Wienkonventionen spelar vid tolkningen av konventioner som har ingåtts mellan medlemsstaterna. [12]

8 Dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 41).

9 Antagen den 23 maj 1969, *United Nations Treaty Series, volym* 1155, s. 331. Den nederländska regeringen har gjort gällande att ett traktat ska tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte. Utöver sammanhanget ska hänsyn även tas till, bland annat, en överenskommelse mellan parterna rörande tillämpningen av traktaten (artikel 31.1 och 31.3 a i Wienkonventionen). Den nederländska regeringen har också åberopat artikel 31.4 i Wienkonventionen som anger att ett uttryck ska tilläggas en speciell mening, om det fastställts att detta var parternas avsikt.

10 Förklarande rapport rörande konventionen om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen (av rådet den 26 maj 1977 godkänd text) (EGT C 191, 1997, s. 1).

11 I punkt 1.1 i denna rapport anges att ”Med inkomster avses inkomsterna från de två första kategorierna av egna medel enligt artikel 2.1 i rådets beslut 94/728/EG av den 31 oktober 1994 om systemet för gemenskapernas egna medel … Med inkomster avses inte inkomsterna från tillämpningen av en enhetlig procentsats på beräkningsunderlaget för medlemsstaternas mervärdesskatt, eftersom mervärdesskatt inte är egna medel som tas ut direkt för gemenskapernas räkning. Till inkomster räknas inte heller inkomsterna från tillämpningen av en enhetlig procentsats på summan av medlemsstaternas bruttonationalprodukt.”

12 Domstolen har redan slagit fast att Wienkonventionen, även om själva konventionen inte är bindande vare sig för unionen eller för alla medlemsstater, återspeglar de internationella sedvanerättsliga regler som i sig binder unionens institutioner. De hör till unionsrättsordningen. Se, exempelvis, dom av den 25 februari 2010, Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, punkterna 42 och 43 och där angiven rättspraxis) eller, för en aktuellare bekräftelse, dom av den 21 december 2016, rådet/Front Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973, punkt 86). För en allmän studie se, exempelvis, Kuijper, P.J. ”The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story”, i Cannizzaro, E. (redaktör) *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, OUP, 2011, s. 256–278. Domstolen har dock oftast hänvisat till Wienkonventionen med avseende på traktater med tredjestater. Domstolen har också förklarat att reglerna i Wienkonventionen äger tillämpning på en överenskommelse som ingåtts mellan medlemsstaterna och en internationell organisation (dom av den 11 mars 2015, Oberto och O'Leary, C-464/13 och C-465/13, EU:C:2015:163, punkt 36). Såvitt jag känner till har Wienkonventionen endast åberopats en gång inom ramen för en konvention mellan medlemsstater som hade ingåtts på grundval av före detta artikel 220 EEG i dom av den 27 februari 2002, Weber (C-37/00, EU:C:2002:122, punkt 29) där den hänvisade till den geografiska tillämpningen av konventionen av den 27 september 1968 om domstols behörighet och om verkställighet av domar på privaträttens område) (EGT L 299, 1972, s. 32, i dess lydelse enligt konventionerna om tillträde för nya medlemsstater. Svensk utgåva, EGT C 15, 1997, s. 14)

37. Som ett allmänt påstående delar jag absolut den nederländska regeringens uppfattning att viljan eller avsikten hos rättsaktens författare spelar en *viss* roll vid tolkningen av rättsakten.[13] En sådan avsikt hos lagstiftaren kan ha uttryckts i samma dokument, såsom är fallet med en ingress, eller i ett särskilt dokument. Domstolen har exempelvis i tidigare fall hänvisat till förarbeten,[14] förklaringar som har bilagts till fördragen[15] eller vissa förklarande handlingar vid tolkningen av primärrätten.[16]

38. Två aspekter måste dock föreligga för att sådana dokument eller förklaringar ska kunna betraktas som ett uttryck för författarens avsikt: en institutionell respektive en tidsmässig aspekt. *Institutionellt* måste sådana dokument ha diskuterats eller godkänts av samma parter eller organ som antog det slutliga instrumentet eller deltog i antagandet av det. *Tidsmässigt* måste sådana dokument, om de ska kunna sägas verkligen ge uttryck för författarens uppfattning vid tidpunkten för beslutsfattandet, ha upprättats antingen under tiden för dokumentets upprättande eller, senast, vid den tidpunkt när instrumentet antogs.

39. Problemet med den nederländska regeringens argument är att båda dessa aspekter saknas. Den förklarande rapporten från 1997, som är aktuell i förevarande mål, antogs inte av samma parter, nämligen medlemsstaterna, utan godkändes av rådet, som inte är part i konventionen.[17] Dessutom undertecknades konventionen år 1995. Rådets förklarande rapport är daterad år 1997.

40. Det faktum att den förklarande rapporten inte kan sägas ha något ”bindande” tolkningsvärde i förevarande mål hindrar dock inte att en sådan rapport i viss mån kan verka *övertygande*. Den förklarande rapporten godkändes trots allt av den institution som upprättade det utkast som skulle överlämnas till medlemsstaterna som avtalsslutande parter.[18] Domstolen har i liknande situationer tidigare åberopat förklarande rapporter vid olika tillfällen.[19] Framför allt har domstolen beaktat förklarande rapporter utfärdade av rådet i fråga om konventioner som, i likhet med PIF-konventionen, har antagits på grundval av artikel K.3 FEU.[20]

41. Tolkningsvärdet av liknande förklarande rapporter skiljer sig dock från den förklarande rapport som är aktuell i förevarande mål. Sådana förklarande rapporter utgör dock inte *den* ”bindande” tolkningen, utan *ett av* de tolkningsargument som kan beaktas, och sedan vägas med och mot andra argument som bygger på den tolkade bestämmelsens ordalydelse, logik, ytterligare sammanhang och syfte. Ännu viktigare är att tillämpningen av sådana argument tydligt begränsas av ordalydelsen av den lagbestämmelse som är föremål för tolkning. En sådan rapport kan således inte åberopas för att komma fram till en tolkning som strider mot bestämmelsens ordalydelse, systematik och en teleologisk tolkning av bestämmelsen.

13 I det unionsrättsliga systemet skiljer sig denna roll dock relativt mycket från former av *bindande* äkta tolkningar i den mening som avses i artikel 31.2 och 31.3 a och b i Wienkonventionen (mer information om dessa bestämmelser finns i exempelvis Villinger, M.E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties* (Martinus Nijhoff, Leiden, 2009) s. 429–432).

14 Se, exempelvis, dom av den 27 november 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, punkt 135), och dom av den 3 oktober 2013, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl./parlamentet och rådet (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punkt 59).

15 Se, exempelvis, dom av den 2 mars 2010, Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104, punkt 40).

16 Se, särskilt, förklaringar avseende stadgan om de grundläggande rättigheterna (EUT C 303, 2007, s.17) som ursprungligen utarbetades på initiativ av Europeiska konventets presidium som hade upprättat Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

17 För fullständighetens skull kan tilläggas att detsamma skulle vara tillämpligt avseende ett eventuellt argument som bygger på artikel 31.3 a och 31.4 i Wienkonventionen, som har anförts av den nederländska regeringen (se ovan fotnot 9).

18 PIF-konventionen antogs på grundval av artikel K.3.2 c FEUF (i dess lydelse enligt Maastricht-avtalet), som angav att rådet hade rätt att upprätta konventioner som den skulle lägga fram för medlemsstaternas antagande i enlighet med deras respektive konstitutionella krav.

19 Se, exempelvis, dom av den 26 maj 1984, Rinkau (157/80, EU:C:1981:120, punkt 8), dom av den 17 juni 1999, Unibank (C-260/97, EU:C:1999:312, punkterna 16 och 17), dom av den 11 juli 2002, Gabriel (C-96/00, EU:C:2002:436, punkt 41 och följande punkter), samt dom av den 15 mars 2011, Koelzsch (C-29/10, EU:C:2011:151, punkt 40).

20 Domstolen har också hänvisat till förklarande rapporter rörande konventioner som har antagits på grundval av den bestämmelsen (av vilka vissa aldrig har trätt i kraft), vilka utgjorde en källa till inspiration för efterföljande sekundärrättsliga akter. Se, exempelvis, dom av den 8 maj 2008, Weiss und Partner (C-14/07, EU:C:2008:264, punkt 53), dom av den 1 december 2008, Leymann och Pustovarov (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, punkt 74), dom av den 15 juli 2010, Purrucker (C-256/09, EU:C:2010:437, punkt 84 och följande punkter), dom av den 11 november 2015, Tecom Mican och Arias Domínguez (C-223/14, EU:C:2015:744, punkterna 40 och 41), samt dom av den 25 januari 2017, Vilkas (C-640/15, EU:C:2017:39, punkt 50).

42. Såsom generaladvokaten Kokott redan har förklarat mycket överskådligt i sitt förslag till avgörande i målet Taricco,[21] skulle detta vara precis det resultat som domstolen skulle komma fram till om den godtog den nederländska regeringens argument.

43. Således följer det inte av ordalydelsen att mervärdesskatt inte ska ingå i begreppet ”inkomster” i den mening som avses i definitionen av bedrägeri enligt PIF-konventionen. Tvärtom utgår artikel 1.1 b i PIF-konventionen från en vidsträckt tolkning av begreppet ”inkomster”, genom en allmän hänvisning till ”medel från Europeiska gemenskapernas allmänna budget eller från de budgetar som förvaltas av Europeiska gemenskaperna”. Mervärdesskatt är en del av unionens medel, vilka utgör kärnan av begreppet ”inkomster”.[22] Vidare föreskrivs inte i PIF-konventionen något villkor avseende direkt uttag för Europeiska unionens räkning.[23] Denna vidsträckta innebörd stöds av de mål som har angetts i ingressen till PIF-konventionen – ”som uppmärksammar att bedrägerier som riktar sig mot gemenskapernas inkomster och utgifter i många fall inte är begränsade till ett enda land och att de ofta genomförs i form av organiserad brottslighet” och anger att ”skyddet för Europeiska gemenskapernas finansiella intressen skall vara sådant att alla bedrägliga förfaranden som riktar sig mot dessa intressen” och lägger till att det finns behov av att ”belägga sådana förfaranden med effektiva, proportionella och avskräckande straffrättsliga påföljder”. Sammantaget kan uttalanden av detta slag anses ta sikte även på mervärdesskattesystemet. Slutligen utgör det faktum att PIF-konventionen hänvisar till ”skattebrott” ytterligare ett tecken på att mervärdesskatt ska ingå i begreppet unionens ekonomiska intressen.[24]

44. Följden av detta är att den förklarande rapporten inte kan användas för att i betydande utsträckning ändra tillämpningsområdet för en bestämmelse mot dess ordalydelse, systemet och målet som har föreskrivits i PIF-konventionen. Att utesluta en aspekt av systemet för unionens egna medel från PIF-konventionens omfattning med stöd av en sådan rapport skulle gå mycket längre än bara en ”förklaring”. Det skulle i praktiken uppgå till en ändring av tillämpningsområdet för PIF-konventionen.

45. Det bör tilläggas att en sådan ändring definitivt var möjlig. Om det verkligen hade varit avtalsparternas avsikt att utesluta mervärdesskatt från PIF-konventionens tillämpningsområde hade inget hindrat dem från att ta in en ändrad definition av begreppet ”inkomster” i ett senare protokoll. Tvärtom, när en ändring av PIF-konventionens tillämpningsområde vid två tillfällen ansågs nödvändig, gjordes denna ändring genom ett särskilt protokoll.[25]

46. Därför kan jag inte se något godtagbart skäl för att frångå slutsatsen att mervärdesskatt omfattas av tillämpningsområdet för PIF-konventionen.

21 Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Taricco m.fl. (C-105/14 P, EU:C:2015:293, punkterna 99–102).

22 Rådets beslut av den 21 april 1970 om att ersätta de ekonomiska bidragen från medlemsstaterna med gemenskapernas egna medel (EGT L 94, 1970, s. 19). För nu gällande bestämmelse, se artikel 2.1 b i rådets beslut 2014/335/EU, Euratom av den 26 maj 2014 om systemet för Europeiska unionens egna medel (EUT L 168, 2014, s. 105). Det har uppskattats att för 2015 uppgick inkomsterna från ”traditionella egna medel” till 12,8 procent och från mervärdesskatt 12,4 procent av de totala inkomsterna från egna medel. Se Europeiska kommissionen, *Integrerat Finansiellt Redovisningspaket*, 2015.

23 Dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 41). Så är fallet i fråga om artikel 2 i förordning nr 2899/95 som hänvisar till ”inkomster som kommer från de egna medel som uppbärs direkt för gemenskapernas räkning”.

24 Artikel 5.3 i PIF-konventionen.

25 Protokoll som upprättats på grundval av artikel K 3 i Fördraget om Europeiska unionen, till konventionen om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen (EGT C 313, 1996, s. 2) och andra protokollet, som utarbetats på grundval av artikel K 3 i fördraget om Europeiska unionen, till konventionen om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen (EGT C 221, 1997, s.12).

b) Begreppet bedrägeri i den mening som avses i PIF-konventionen

47. De parter som yttrade sig inför domstolen hade alla uppfattningen att underlåtelse att betala vederbörligen deklarerad mervärdesskatt inte utgör bedrägeri i den mening som avses i artikel 1.1 b i PIF-konventionen. Den italienska regeringen klargjorde vidare i sina skriftliga och muntliga yttranden att brott rörande underlåtelse att deklarera eller att tillhandahålla oriktiga uppgifter, samt andra brott rörande bedrägligt beteende föreskrivs i andra bestämmelser i lagstiftningsdekret nr 74/2000.

48. Jag delar uppfattningen att det brott som artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000 avser (både före och efter den ändring som genomfördes enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015) inte inryms under begreppet bedrägeri i den mening som avses i PIF-konventionen.

49. Uttrycket bedrägeri definieras i artikel 1.1 b i PIF-konventionen vid tillämpningen av konventionen. När det gäller inkomster hänvisar den till tre typer av avsiktliga handlingar eller underlåtelser som har den verkan att unionens medel minskas på ett olagligt sätt: i) användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument, ii) undanhållande av information som skall lämnas i enlighet med särskilda föreskrifter, och iii) missbruk av en förmån som erhållits lagligen.

50. Inga av dessa tre former av bedrägeri motsvarar de handlingar som är aktuella i förevarande mål. Artikel 10 ter i lagstiftningsdekret 74/2000 rör underlåtelse att betala vederbörligen deklarerad mervärdesskatt inom den lagstadgade tidsfristen. Även om en sådan betalningsunderlåtelse mycket väl kan vara avsiktlig och innebära att skatteintäkterna minskas utgör handlingen inte falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument eller undanhållande av information. Allting hade deklarerats på ett korrekt sätt. Av någon anledning hade denna riktiga deklaration dock inte fullföljts genom riktig, det vill säga tidsenlig, betalning. Inte heller kan underlåtelse att betala vederbörligen deklarerad mervärdesskatt anses utgöra ”missbruk av en förmån som lagligen erhållits”. Rent definitionsmässigt är det olagligt att inte betala inom den lagstadgade tidsfristen.

51. Av dessa skäl anser jag att begreppet bedrägeri i artikel 1.1 b i PIF-konventionen, inte kan anses omfatta ett brott av det slag som är aktuellt i det nationella målet – nämligen underlåtelse att betala vederbörligen deklarerad mervärdesskatt inom den lagstadgade tidsfristen. Jag delar därför uppfattningen att PIF-konventionen inte är tillämplig i förevarande mål.

2. Artikel 325 FEUF

52. Genom artikel 325 FEUF konsolideras unionens och medlemsstaternas förpliktelser avseende skyddet för unionens ekonomiska intressen. I artikeln regleras också unionens behörigheter på detta område.

53. I artikel 325.1 föreskrivs en skyldighet för unionen och medlemsstaterna att bekämpa *bedrägerier* och *all annan olaglig verksamhet* som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen genom åtgärder som både ska ha avskräckande effekt och ge ett effektivt skydd. I artikel 325.2 FEUF anges att medlemsstaterna ska vidta samma åtgärder för att bekämpa *bedrägerier* som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen, som de vidtar för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot deras egna ekonomiska intressen.

54. De parter som har yttrat sig i målet har olika uppfattningar i frågan huruvida artikel 325.1 FEUF och 325.2 FEUF är tillämplig i förevarande mål.

55. Den tyska regeringen har gjort gällande att artikel 325.1 FEUF och 325.2 FEUF inte är tillämplig. Detta beror dels på att unionens ekonomiska intressen inte påverkas eftersom mervärdesskatten har deklarerats korrekt, dels på att det brott som är aktuellt i förevarande mål inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 325.2 FEUF som endast omfattar ”bedrägerier”. Vidare omfattas

brottet inte heller av artikel 325.1 FEUF, eftersom den bestämmelsen ska tolkas systematiskt såtillvida att ”all annan olaglig verksamhet” som den hänvisar till endast avser bedrägligt handlande av motsvarande svårhetsgrad. Den nederländska regeringen anförde en liknande uppfattning vid förhandlingen.

56. Den italienska regeringen angav vid förhandlingen att artikel 325.1 FEUF och 325.2 FEUF inte ska tillämpas på det brott som är aktuellt i förevarande mål. Detta beror på att de handlingar som omfattas av artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000 inte kan anses utgöra en bedräglig handling i den mening som avses i PIF-konventionen.

57. Kommissionen är av motsatt uppfattning. Kommissionen menar att artikel 325.2 FEUF ska tolkas extensivt. Bestämmelsen omfattar begreppet ”all annan olaglig verksamhet” som anges i artikel 325.1 FEUF, som omfattar brott och förseelser som inte är av bedräglig natur.

58. Enligt min uppfattning hamnar en riktig tolkning av artikel 325.1 FEUF och 325.2 FEUF någonstans mitt emellan dessa betraktelsesätt. För det första är det sannolikt att det brott som är aktuellt i förevarande mål skulle påverka unionens ekonomiska intressen (a). För det andra omfattas brottet av tillämpningsområdet för artikel 325.1 FEUF, men inte artikel 325.2 FEUF (b). För det tredje härrör skyldigheten för medlemsstaterna att vidta samma åtgärder för att skydda unionens ekonomiska intressen som de vidtar för att skydda sina egna ekonomiska intressen inte bara från artikel 325.2 FEUF, utan också från en tolkning av artikel 325.1 FEUF jämförd med artikel 4.3 FEU (c).

a) Angående frågan huruvida unionens ekonomiska intressen påverkas

59. Domstolen har redan klargjort att tillämpningsområdet för ”unionens ekonomiska intressen” är vidsträckt. Det omfattar inkomster och utgifter som ingår i unionens budget och i budgeten för andra organ, byråer och myndigheter som har inrättats genom fördragen.[26] Inkomster från en enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, vilka skall fastställas enligt unionsreglerna, ingår i unionens egna medel. Mot denna bakgrund fastställde domstolen att det finns ett direkt samband mellan uppbörd av inkomster från mervärdesskatt med iakttagande av tillämplig unionsrätt och ställandet av motsvarande medel från mervärdesskatt till unionsbudgetens förfogande. ”Eventuella luckor i uppbörden av de förstnämnda kan nämligen ge upphov till en minskning av de sistnämnda”.[27]

60. Domstolen fastställde således att det inte bara var skattetillägg och åtal för skattebrott rörande oriktiga uppgifter avseende mervärdesskatt[28] som var kopplade till skyddet för unionens ekonomiska intressen i enlighet med artikel 325 FEUF, utan mer allmänt *korrekt uppbörd av inkomster* från mervärdesskatt.[29] Domstolen fastställde vidare att nationella åtgärder som avsåg mervärdesskattebrott och vars syfte var att säkerställa en riktig uppbörd av skatten, såsom bestämmelserna i den italienska lagstiftningen rörande underlåtelse att betala mervärdesskatt som är föremål för prövning i förevarande mål, utgör ett genomförande av artikel 325 FEUF i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan.[30]

26 Dom av den 10 juli 2003, kommissionen/ECB (C-11/00, EU:C:2003:395, punkt 89), och dom av den 10 juli 2003, kommissionen/EIB (C-15/00, EU:C:2003:396, punkt 120).

27 Se dom av den 15 november 2011, kommissionen/Tyskland (C-539/09, EU:C:2011:733, punkt 72), dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26), dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 38), dom av den 7 april 2016, Degano Transporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 22), samt dom av den 16 mars 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, punkt 19).

28 Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27).

29 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 39).

30 Se dom av den 5 april 2017, Orsi och Baldetti (C-217/15 och C-350/15, EU:C:2017:264, punkt 16).

61. Brottet i förevarande mål rör *underlåtelse* att betala. Det skulle därför kunna påstås att unionens ekonomiska intressen i realiteten inte påverkas: betalningen är försenad, men den kommer. Tillsammans med skyldigheten att betala ränta på det utestående beloppet när det väl betalas skulle unionens inkomster i slutänden inte påverkas. Ett sådant brott skulle därför inte omfattas av artikel 325.1 FEUF.

62. Det bör påpekas att brottet inte bara riktar in sig på *dröjsmål* med betalning, utan också mer generellt *underlåtelse* att betala, oavsett skälet därtill. Skuldbeloppen kanske därför mycket väl kommer att betalas senare, men det kan också vara så att de inte kommer att betalas alls. Hur det än förhåller sig med detta är det så att förfallna belopp helt enkelt inte betalades. Det följer av sunt förnuft att utebliven betalning sannolikt skulle påverka en borgenärs ekonomiska intressen, särskilt med tanke på att det endast blir aktuellt med brott, såsom kommissionen riktigt har angett, om en viss, inte obetydlig eller marginell, gräns uppnås.

63. Den tyska regeringens påstående att den ”försenade” betalningen av mervärdesskatt sannolikt inte skulle påverka unionens ekonomiska intressen, eftersom mervärdesskatt hade deklarerats korrekt, kan därför inte godtas.

b) Tillämpligheten av artikel 325.1 FEUF och 325.2 FEUF

64. På grund av dess komplicerade lagstiftningsbakgrund,[31] är artikel 325 FEUF kanske inte den tydligaste av alla fördragsbestämmelser.

65. Den centrala aspekt som har diskuterats utförligt i förevarande mål är de skilda ordalydelserna i den första och den andra punkten i artikel 325 FEUF. Artikel 325.1 FEUF hänvisar till både ”bedrägerier” och ”all annan olaglig verksamhet”, medan artikel 325.2 FEUF endast hänvisar till ”bedrägerier”.

66. Inget av dessa begrepp har definierats i fördragen. Begreppet *bedrägerier* bör tolkas som ett autonomt begrepp i unionsrätten, mot bakgrund av det allmänna syftet med artikel 325 FEUF, som är att skapa ett robust regelverk för skydd av unionens ekonomiska intressen.[32] Omfattningen av begreppet sammanfaller inte nödvändigtvis med definitionen av bedrägeri i nationell strafflagstiftning.[33] Definitionen av ”bedrägeri” i PIF-konventionen, som domstolen hänvisade till i domen i målet Taricco,[34] ger värdefull vägledning i detta avseende, eftersom det var den första definitionen av begreppet i unionsrätten. Begreppet ”bedrägerier” i artikel 325 FEUF sammanfaller

31 Artikel 209a FEG (Maastricht) innehöll bara nuvarande punkterna 2 och 3. Nuvarande punkt 1 lades till genom Amsterdamfördraget, i vad som då var artikel 280 FEG, vilket även var fallet med punkt 4, som innehöll den rättsliga grunden för antagande av gemenskapsåtgärder men föreskrev att ”[d]essa åtgärder skall inte gälla tillämpningen av nationell straffrätt eller den nationella rättsskipningen”. Denna begränsning försvann genom Lissabonfördraget. För en beskrivning av utvecklingen av ordalydelsen i denna punkt genom de olika fördragsversionerna före Lissabonfördraget, se förslag till avgörande av generaladvokaten Jacobs i målet kommissionen/ECB (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 För mer information om den vidsträckta innebörden av begreppet ”bedrägerier” i artikel 325 FEUF, exempelvis Waldhoff, C., ”AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]” i Calliess, C. och Ruffert, EUV/AEUV Kommentar, femte upplagan, CH. Beck, München, 2016. punkt.4, Magiera ”Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung” i Grabitz E., Hilf M. och Nettesheim M., *Das Recht der Europäischen Union* (C.H. Beck, München, 2016) punkt 15 och följande punkter, Satzger ”AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]” i Streinz, *EUV/AEUV* (CH. Beck, München, 2012) punkt 6; Spitzer H. och Stiegel U., ”AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]” i von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht* (Nomos, Baden-Baden, 2015), punkt 12 och följande punkter.

33 Till exempel för information om svårigheterna kring definitionen av ”bedrägerier”, se, ”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., om *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community, Brussels, November 1993*, Oak Tree Press Dublin, 1994. Se även, för en allmän översikt, *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law* RS 2011/07 Final Report 4 maj 2012.

34 Dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 41).

dock inte nödvändigtvis med samma begrepp i PIF-konventionen eller sekundär lagstiftning.[35] Det generiska begreppet ”bedrägerier” i artikel 325 FEUF omfattar också sannolikt, särskilt med avseende på mervärdesskatt, avsiktliga handlingar eller underlåtelser som är avsedda att ge upphov till en oskälig ekonomisk eller skattemässig förmån till nackdel för unionens ekonomiska intressen.[36]

67. Hur det än är med detta fastställde domstolen att dröjsmål med betalning av mervärdesskatt inte i sig kan jämställas med skattebrott eller bedrägeri.[37]

68. Begreppet *all annan olaglig verksamhet* som artikel 325.1 FEUF hänvisar till är utan tvekan ett mer vidsträckt begrepp än bedrägerier. Vid en naturlig tolkning skulle begreppet sannolikt omfatta all olaglig, det vill säga lagstridig, verksamhet som påverkar unionens ekonomiska intressen.

69. Jag kan inte se varför en underlåtelse att betala inom den lagstadgade tidsfristen, vilket i detta sammanhang uppenbart är olagligt, inte skulle betraktas som annan olaglig verksamhet. Som jag redan har förklarat ovan i punkterna 59–63 skulle en underlåtelse att betala när gränser av de slag som har föreskrivits i den nationella lagstiftningen väl har uppnåtts, utan tvekan påverka unionens ekonomiska intressen i den mening som avses i artikel 325.1 FEUF.

70. Begreppet ”annan olaglig verksamhet” ingår dock inte i artikel 325.2 FEUF, som endast fastställer medlemsstaternas skyldighet att vidta samma åtgärder för att bekämpa *bedrägerier* som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen, som de vidtar för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot deras egna ekonomiska intressen. Denna skillnad i ordalydelsen kan tolkas på två sätt.

71. Å ena sidan skulle det kunna anföras att artikel 325.2 FEUF, i liket med artikel 325.1 FEUF, omfattar såväl ”bedrägerier” som ”annan olaglig verksamhet”. Med detta angreppssätt skulle artikel 325.1 FEUF ha rollen som överordnad och skapa ett referensområde som är tillämpligt på hela artikel 325 FEUF, inbegripet samtliga punkter i artikeln. Det skulle betona det faktum att artikel 325.1 FEUF innehåller en allmän skyldighet för unionen och medlemsstaterna att bekämpa bedrägerier och all annan olaglig verksamhet genom ”åtgärder som vidtas i enlighet med denna artikel”. Det skulle också peka på den komplicerade lagstiftningsbakgrunden till denna bestämmelse,[38] som gör det svårt att fastställa lagstiftarens avsikt med bestämmelsen, med tanke på de snabba, upprepade ändringar som skett av den.

72. Å andra sidan är det lika möjligt att stödja sig på den uppenbara textmässiga skillnaden mellan artikel 325.1 FUEF och artikel 325.2 FEFU och att därför anföra att artikel 325.2 FEUF endast omfattar åtgärder som är avsedda att bekämpa bedrägerier *men inte* annan olaglig verksamhet. De två leden förutser olika omfattningar av skyldigheterna rörande effektivitet och likställighet som föreskrivs i dessa led. Om författarna till fördragen hade tänkt sig att båda punkterna ska ha samma innebörd, varför då denna skillnad i ordalydelse? Om de hade avsett att de båda begreppen i artikel 325.1 FEUF ska förstås som en överordnad bestämmelse som avser hela artikeln, varför infördes då inte ett tredje, gemensamt begrepp som omfattar båda (en övergripande rättslig term)? Det finns också andra

35 Se exempelvis, definitionen i förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om bekämpning genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägerier som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen COM (2012) 363 final. Den ursprungliga rättsliga grunden för förslaget var artikel 325.4 FEUF. Den rättsliga grunden ändrades under förhandlingarna rörande förslaget till artikel 83.2 FEUF (Position of the Council at first reading, rådets dokument 6182/17 av den 7 april 2017).

36 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Collée, C-146/05 (EU:C:2007:549, punkt 39), dom av den 8 maj 2008, Ecotrade SpA (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 71), samt dom av den 17 juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punkt 39).

37 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458 punkt 74), och dom av den 20 juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 42)..

38 Ovan fotnot 31.

systematiska argument: Samma skillnad går helt uppenbart igen i artikel 325.3 och 325.4 FEUF och hänvisar endast till bedrägerier. Således är det svårt att uppfatta frånvaron av ”annan olaglig verksamhet” i artikel 325.2 som endast ett ”skrivfel” från fördragsförfattarnas sida, såvida inte, förstås, dessa författare gjorde samma skrivfel tre gånger i samma artikel.

73. På det hela taget anser jag att den andra tolkningen är rimligare. I förevarande mål är jag emellertid inte övertygad om att domstolen faktiskt skulle behöva pröva frågan. Trots att artikel 325.2 har diskuterats ingående är den något av ett villospår i förevarande mål. Rent praktiskt är skyldigheten enligt artikel 325.1 FEUF, tolkad jämfört med principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEU, en i stort sett identisk skyldighet att anta likvärdiga åtgärder för att skydda medlemsstatens och unionens ekonomiska intressen.

c) Artikel 325.1 FEUF jämförd med artikel 4.3 FEU

74. Även om det skulle fastställas att artikel 325.2 FEUF inte är tillämplig i förevarande mål, gäller fortfarande den parallella principen om lojalt samarbete som regleras i artikel 4.3 FEU. Den principen, jämförd med den allmänna skyldigheten i artikel 325.1 FEUF, innebär en skyldighet att vidta åtgärder för att bekämpa olaglig verksamhet som påverkar unionens ekonomiska intressen, i förhållanden som är jämförbara med dem som gäller för olaglig verksamhet som påverkar nationella ekonomiska intressen.

75. Denna sakliga överlappning mellan skyldigheterna i artikel 325.2 FEUF och principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEU härstammar från bakgrunden till den förstnämnda artikeln. På sätt och vis utgör artikel 325.2 FEUF en områdesspecifik kodifiering av domstolens rättspraxis om lojalt samarbete. [39]

76. Det faktum att skyldigheterna enligt artikel 4.3 FEU är tvärgående, och genomsyrar hela unionens rättsordning, har ytterligare en konsekvens. Skyldigheten att vidta åtgärder för att bekämpa olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen på samma villkor som de som gäller för nationella ekonomiska intressen är inte endast tillämplig tillsammans med de skyldigheter som föreskrivs i artikel 325.1 FEUF: den är även tillämplig tillsammans med de specifikare skyldigheterna som uppkommer till följd av mervärdesskattedirektivet. Då bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet utan tvekan är mer detaljerade i fråga om betalning och indrivning av skatten, är det möjligt att göra en ändamålsenligare undersökning enligt bestämmelserna i det direktivet. Jag ska därför göra detta i följande avsnitt.

77. Innan jag påbörjar denna undersökning vill jag emellertid göra en avslutande anmärkning: de *åtgärder* som ska vidtas för att bekämpa bedrägerier och annan olaglig verksamhet enligt artikel 325.1 FEUF och artikel 4.3 FEU är inte nödvändigtvis straffrättsliga åtgärder. Vad som krävs är att åtgärderna är effektiva och avskräckande. Naturligtvis kan sådana åtgärder, som en sista utväg, omfatta straffrättsliga påföljder. Innan man når denna nivå kan dock mer vidsträckta åtgärder, exempelvis administrativa, civilrättsliga eller organisatoriska åtgärder, räcka för att effektivt bekämpa bedrägerier eller annan olaglig verksamhet. [40] På liknande sätt är de åtgärder som medlemsstaterna ska vidta i enlighet med artikel 325 FEUF inte begränsade till sådana som rör kriminell verksamhet eller administrativa oegentligheter som redan omfattas av sektorspecifik unionslagstiftning. [41]

39 Dom av den 21 september 1989, kommissionen/Grekland (68/88, EU:C:1989:339, punkterna 24 och 25). Se, för en bekräftelse av denna sakliga överlappning, dom av den 8 juli 1999, Nunes och de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, punkt 13), som hänvisar till artikel 5 EG i EG-fördraget och till artikel 209a första stycket i EG-fördraget.

40 Se exempelvis, dom av den 29 mars 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, punkt 52) med avseende på artikel 325 FEUF i samband med åtgärder för att påföra ränta vid återkrav av förmåner som felaktigt erhållits från unionens budget.

41 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 oktober 2010, SGS Belgium m.fl. (C-367/09, EU:C:2010:648, punkterna 40 och 42).

3. Mervärdesskattedirektivet och principen om lojalt samarbete

78. I artikel 206 i mervärdesskattedirektivet regleras skyldigheten för beskattningsbara personer att betala mervärdesskatt när de lämnar mervärdesskattedeklarationen som avses i artikel 250 i samma direktiv. Artikeln ger dock medlemsstaterna en möjlighet att fastställa en annan förfallodag för betalningen. Artikel 273 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna en möjlighet att vidta åtgärder för att säkerställa betalning – de får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatt och för att förebygga bedrägerier.

79. Förutom dessa bestämmelser, föreskrivs dock inte i mervärdesskattedirektivet några särskilda regler för att säkerställa en riktig uppbörd av skatten. I direktivet föreskrivs inte några konkreta åtgärder eller, i förekommande fall, sanktioner som ska tillämpas vid underlåtelse att betala inom den tidsfrist som medlemsstaterna har fastställt i enlighet med artikel 206 i mervärdesskattedirektivet.

80. Det är således upp till medlemsstaterna att välja lämpliga sanktioner. Detta utrymme för skönsmässig bedömning är dock inte obegränsat: i frånvaro av en särskild bestämmelse rörande straff vid överträdelse, krävs enligt artikel 4.3 FEU att medlemsstaterna ska införa effektiva åtgärder mot handlande som skadar unionens finansiella intressen.[42] Dessa åtgärder ska motsvara de materiella och processuella regler som gäller för överträdelser av liknande art och svårhetsgrad enligt nationell rätt. Under alla omständigheter ska påföljderna vara effektiva, stå i rimlig proportion till överträdelsen samt vara avskräckande.[43]

81. Med avseende på mervärdesskatt, är medlemsstaterna skyldiga att vidta de åtgärder som krävs för att bekämpa skatteundandragande.[44] Mer allmänt, och i enlighet med fast rättspraxis, krävs enligt artiklarna 2, 250.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med artikel 4.3 FEU, att medlemsstaterna ska vidta alla de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom deras territorier ska kunna uppbäras i sin helhet.[45] Medlemsstaterna är därmed skyldiga att kontrollera de skattskyldiga personernas deklarationer och räkenskaper samt andra relevanta dokument liksom att beräkna och uppbära den skatt som ska betalas.[46]

82. Sammanfattningsvis följer det av dessa överväganden att skyldigheterna enligt mervärdesskattedirektivet, jämfört med artikel 4.3 FEU, helt klart går längre än att bara bekämpa bedrägerier. De är mer allmänna. Det är klart och tydligt att de avser en riktig uppbörd av skatten. Således omfattar de inte enbart regler som medlemsstaterna har infört för att bestraffa överträdelser av rent formella skyldigheter, såsom felaktiga deklarationer, och även försenad betalning, förutsatt att de inte går längre än vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa riktig uppbörd av mervärdesskatt och att bekämpa skatteundandragande.[47]

83. Det är värt att upprepa att den omständigheten att sådana nationella åtgärder omfattas av de ovannämnda bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, jämfört med artikel 4.3 FEU, enligt min uppfattning inte föregriper de nationella åtgärdernas natur. På liknande sätt som eller, rättare sagt, i ännu högre grad än artikel 325.1 FEUF,[48] kräver mervärdesskattedirektivet inte nödvändigtvis att

42 Se, exempelvis, dom av den 28 oktober 2010, SGS Belgium m.fl. (C-367/09, EU:C:2010:648, punkt 41).

43 Se, exempelvis, dom av den 21 september 1989, kommissionen/Grekland (68/88, EU:C:1989:339, punkt 24), samt dom av den 3 maj 2005, Berlusconi m.fl. (C-387/02, C-391/02 och C-403/02, EU:C:2005:270, punkt 65 och där angiven rättspraxis).

44 Se dom av den 26 februari 2014, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25), dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 36), och dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41).

45 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2016, Degano Trasportii (C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

46 Se, exempelvis, dom kommissionen/Italien (C-132/06 P, EU:C:2008:412, punkt 37).

47 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11 (EU:C:2012:458, punkt 69), dom av den 20 juni 2013, Rodpi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 38 och följande punkter), samt dom av den 17 juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punkt 46).

48 Ovan punkt 77 i detta förslag till avgörande.

medlemsstaterna ska införa straffrättsliga påföljder. Valet av åtgärder faller som tidigare inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning. Det som är intressant i unionsrätten är själva resultatet: effektiva, proportionerliga och avskräckande åtgärder som säkerställer korrekt uppbörd och motverkar skatteundandragande.

4. Slutsats i denna del

84. Till följd av det ovanstående är det min uppfattning att artikel 4.3 FEU, artikel 325.1 FEUF och artiklarna 206 och 273 i mervärdesskattedirektivet är de bestämmelser som ska tillämpas i förevarande mål.

B. Svaren på tolkningsfrågorna

85. Jag kommer nu att undersöka de konkreta frågor som den hänskjutande domstolen har ställt mot bakgrund av ovan angivna tillämpliga bestämmelser i unionsrätten.

86. Följande argument är uppbyggt på följande sätt. Först ska jag behandla den tredje tolkningsfrågans första del angående PIF-konventionen (1). Därefter ska jag behandla den första frågan angående skyldigheten att införa likvärdiga påföljder (2). Till sist ska jag gemensamt behandla den andra frågan och den tredje frågans andra del angående skyldigheten att införa effektiva, avskräckande och proportionerliga påföljder för överträdelser av unionsrätten (3).

1. Den tredje frågans första del: PIF-konventionen

87. Den hänskjutande domstolen söker klarhet i huruvida begreppet bedrägeri i artikel 1 i PIF-konventionen omfattar underlåtelse att betala eller partiell betalning eller dröjsmål med betalning av mervärdesskatt. Således har den nationella domstolen frågat huruvida artikel 2 PIF-konventionen kräver att medlemsstaten ska införa fängelsestraff för sådana handlingar när det rör belopp som överskrider 50 000 euro.

88. Svaret på detta är nej. Såsom jag förklarade ovan i punkterna 48–51, är PIF-konventionen inte tillämplig i förevarande mål. Såsom jag ser det, kan det brott som är aktuellt i förevarande mål inte inrymmas i begreppet bedrägeri i den mening som avses i artikel 1.1 b i den konventionen.

89. Jag föreslår därför att den tredje frågans första del ska besvaras så, att begreppet bedrägeri i artikel 1.1 b i PIF-konventionen inte omfattar ett brott såsom det som är aktuellt i det nationella målet, angående underlåtelse att betala korrekt deklarerad mervärdesskatt inom den lagstadgade tidsfristen.

2. Den första frågan: varierande beloppsgränser och skyldigheten att införa likvärdiga påföljder

90. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000 (i ändrad lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015) är förenlig med unionsrätten. I denna artikel föreskrivs en högre beloppsgräns för att en underlåtelse att betala mervärdesskatt ska vara straffbar (250 000 euro) än som föreskrivs för underlåtelse att betala källskatt (150 000 euro).

91. Denna fråga rör i princip skyldigheten att införa likvärdiga eller jämförbara påföljder för brott mot unionsrätten som de som tillämpas för liknande överträdelser enligt nationell rätt. Inom ramen för förevarande mål vilar dessa skyldigheter på artikel 4.3 FEU, jämförd med artikel 325.1 FEUF och ovannämnda bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

92. Med hänvisning särskilt till principen om lojalt samarbete som regleras i artikel 4.3 FEU, har domstolen fastställt att medlemsstaterna ska ombesörja att överträdelser av unionsrätten beivras enligt regler som motsvarar de nationella och processuella regler ”som gäller för överträdelser av samma art och svårhetsgrad enligt nationell rätt…”. Dessutom ska de nationella myndigheterna vid beivrandet av överträdelser av unionsrätten ”iaktta samma noggrannhet som de gör vid tillämpningen av motsvarande bestämmelser i nationell lagstiftning”.[49]

a) Vilket är det ”likvärdiga” nationella systemet?

93. Svårigheten i förevarande mål är att fastställa det referensområde mot vilket skyldigheten att införa likvärdiga påföljder ska bedömas. Vad kan anses utgöra överträdelser av nationell lag av *liknande* art och svårhetsgrad? Vilket annat nationellt rättsligt ramverk kan tjäna som referenspunkt i förevarande mål?

94. I de yttranden som har ingetts till domstolen har parterna dragit slutsatsen att de varierande beloppsgränser som infördes enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015 inte åsidosätter skyldigheten att införa jämförbara eller likvärdiga påföljder. Parternas argument för varför detta är fallet skiljer sig dock åt.

95. Den italienska regeringen har gjort gällande att de två överträdelserna över huvud taget inte är jämförbara. Kommissionen har anfört att de olika gränserna som infördes genom artikel 10 bis och 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000 är jämförbara, men att skillnaden kan motiveras. Den österrikiska regeringen har framfört ett mer unikt argument i det att den har föreslagit att det på området för mervärdesskatt, per definition, inte kan uppkomma problem med att fastställa jämförbara påföljder. Mervärdesskatt utgör inkomster för såväl medlemsstaterna som för unionen. Unionens ekonomiska intressen när det gäller inkomster från mervärdesskatt skyddas därför alltid på exakt samma sätt som nationella ekonomiska intressen i detta avseende.

96. I förevarande mål går bedömningen av likvärdiga sanktioner i huvudsak ut på att fastställa huruvida mervärdesskattesystemet, vid bedömningen av skyldigheten att införa likvärdiga påföljder, kan jämföras med direkt beskattning.

97. I detta avseende kan man tänka sig två möjliga angreppssätt.

98. Om man till att börja med tillämpar ett *restriktivare* angreppssätt, motsvarande det som den österrikiska regeringen har föreslagit, kan mervärdesskattesystemet ses som ett eget område.[50] Dess unika och egenartade egenskaper och funktion skulle göra en jämförelse med andra skattesystem eller inkomstkällor omöjlig. Eftersom mervärdesskatt är en inkomst för både medlemsstaterna *och* unionen skulle skyldigheten att införa likvärdiga påföljder *per se* alltid vara uppfylld.

49 Se dom av den 21 september 1989, kommissionen/Grekland, 68/88, EU:C:1989:339, punkterna 24 och 25, och dom av den 8 juli 1999, Nunes och de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, punkterna 10 och 11).

50 För ett liknande resonemang, se även Delmas–Marty, M., ”Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d’harmonisation”, ovan anfört arbete, s. 97, Waldhoff, C., ”AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]” i Calliess, C. och Ruffert, M.. *EUV/AEUV Kommentar*, femte upplagan. C.H. Beck, München, 2016) punkt 10; Spitzer, H. och 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) punkt 44.

99. Jag kan förstå varför ett sådant betraktelsesätt föreslås i förhållande till specifikare och konkretare frågor, där det kanske finns fler skillnader än likheter i systemet med och indrivningen av mervärdesskatt. Såsom den rättsliga situationen ser ut för närvarande skulle ett sådant betraktelsesätt dock vara både problematiskt och ologiskt. Det skulle innebära att det centrala kravet på att införa likvärdiga eller liknande åtgärder – ”likställighetsplikten” – berövades allt innehåll. Det skulle inte längre vara möjligt att undersöka likställigheten (likvärdighet). Referenspunkten för denna skulle i praktiken gå runt i en cirkel och prövas på sig själv och mot sig själv. [51]

100. Med ett annat, *extensivare*, angreppssätt i fråga om jämförbarhet placeras det regelverk som jämförelsen sker mot på en högre teoretisk nivå, samtidigt som man försöker hitta den mest närliggande jämförelsen med den relevanta överträdelsen av unionsrätten i det nationella rättssystemet. När det betraktas från ett mer abstrakt och övergripande plan, blir det också tydligt att inget skatteslag är unikt. Varje skatteslag är en del av en större helhet.

101. Enligt min åsikt kräver ”likställighetsplikten” ett sådant extensivt angreppssätt för att det ska vara möjligt att identifiera relevanta överträdelser av nationell rätt som är av liknande art och svårhetsgrad, särskilt på området för skydd av unionens ekonomiska intressen. Den naturliga utgångspunkten är där en strukturell, systematisk jämförelse. Ett krav på fullständig likhet skulle göra det mycket svårt att hitta likvärdiga källor till inkomster eller utgifter i medlemsstaterna. På grund av skatteindrivningssystemets särskilda egenheter skulle mervärdesskattebrott aldrig kunna anses vara likställda med andra skattebrott.

102. Till skillnad från detta är blickfånget i enskilda fall rörande tillämpningen av icke-diskrimineringsprincipen eller likvärdighetsprincipen på särskilda processuella regler eller påföljder mycket mer konkret och begränsat. I sådana fall skulle de konkreta och specifika skillnaderna mellan indirekt och direkt beskattning, vid en bedömning på denna teoretiska nivå, mycket väl kunna göra att två enskilda situationer inte är jämförbara. [52]

103. I alla händelser godtog domstolen redan i målet Taricco ett sådant, vidsträcktare, betraktelsesätt. När domstolen gav den nationella domstolen vägledning i fråga om hur den skulle bedöma likvärdigheten av system med preskriptionstider för mål rörande undandragande i mervärdesskattemål, hänvisade den till de preskriptionstider som var tillämpliga i fråga om importtullar på tobaksprodukter. [53]

51 Om inte, förstås, en dag bedömningen av likställigheten (eller likvärdigheten) inte längre skedde *internt* (inom en medlemsstat) utan *externt* (genom jämförelse av betraktelsesätten mellan medlemsstaterna). *Pragmatiskt* kan en sådan lagändring mycket väl bli nödvändig en dag, om fler och fler nationella rättssystem harmoniseras, och lämpliga nationella referenspunkter att jämföra mot i praktiken försvinner. *Systematiskt* skulle ett sådant sätt att bedöma lämpligheten av förfaranden eller påföljder kanske vara bättre för att främja tanken om likhet som bör vara en ingående del av den nationella tillämpningen av unionsrätten, snarare än att utgöra ett test som i verkligheten ytterligare understryker de eventuella skillnader som föreligger.

52 Det är i ett sådant specifikt sammanhang som jag har förstått att den italienska författningsdomstolen fann att det inte var möjligt att jämföra artikel 10 bis och 10 ter i det i förevarande mål aktuella lagstiftningsdekretet. Se den italienska författningsdomstolens dom av den 12 maj 2015, 100/2015 (IT:COST:2015:100). Mer övergripande har domstolen också i rättspraxis fastställt att direkt och indirekt beskattning inte kunde jämföras, även om sammanhanget, även här, var ett annat (även i detta fall rörde det mervärdesskatteområdet, men inte medlemsstaternas utdömande av påföljder). Se dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkterna 44 och 45).

53 Dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 48). På liknande sätt förklarade domstolen i dom av den 29 mars 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, punkt 52) att medlemsstaterna, enligt artikel 325 FEUF, och i avsaknad av särskild unionslagstiftning, ”när det i deras nationella rätt föreskrivs att ränta ska utgå vid återkrav av förmåner av samma slag som erhållits på ett otillbörligt sätt från deras nationella budget, … därför [är] skyldiga att på motsvarande sätt påföra ränta vid återkrav av förmåner som erhållits på ett otillbörligt sätt från unionens budget”.

104. I förevarande mål är det brott som uppvisar störst likhet med underlåtelse att betala mervärdesskatt enligt artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000, brottet avseende underlåtelse av den skattskyldiges företrädare att betala källskatt enligt artikel 10 bis i samma dekret. De två brotten uppvisar en mängd likheter: deras allmänna syfte är att säkerställa att skatten uppbärs. Båda brotten omfattar handlingar som är relaterade till underlåtelse att betala inom en lagstadgad tidsfrist. Den systematiska likheten mellan bestämmelserna är en följd av den italienska lagstiftningen i sig, där båda brotten regleras i samma lag i bestämmelser som har en nära koppling till varandra.

105. Därför har jag ingen logisk svårighet att föreslå att artikel 10 bis är den bestämmelse som är ”likvärdig” i förhållande till artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000. De två brotten är jämförbara. Nästa fråga blir då om de varierande beloppsgränserna i de två bestämmelserna kan motiveras.

b) Motiverad differentiering?

106. Den italienska regeringen har försökt förklara vad som var anledningen till att lagstiftaren fastställde olika beloppsgränser för brott avseende underlåtelse att betala mervärdesskatt respektive underlåtelse att betala källskatt.

107. Som en inledande anmärkning vill jag först nämna att den italienska regeringen vid förhandlingen klargjorde att systemet med straffbestämmelser inte avser skattskyldiga som underlåter att betala direkta skatter. Det brott som artikel 10 bis avser rör inte den skattskyldige, utan den person som är skyldig att betala källskatt på dennes vägnar.

108. Förutom de allmänna strukturella skillnader som följer av beskattningens direkta och indirekta natur, har den italienska regeringen angett särskilda grunder för differentieringen. Dessa har att göra med en högre svårhetsgrad och det faktum att upptäckt och uppbörd är svårare.

109. Med avseende på underlåtelse att betala källskatt enligt den attestering som utställs till de skattebetalare som skatten har innehållits för, har den italienska regeringen, å ena sidan, förklarat att artikel 10 bis inte bara gäller underlåtelse att betala, utan också utfärdande av ett oriktigt dokument. Detta försvårar upptäckt och uppbörd av skatten, eftersom den person för vilken källskatt innehålls mottar en attestering som befriar vederbörande från betalning i förhållande till myndigheten.

110. Med avseende på underlåtelse att betala källskatt enligt den årliga skattedeklaration som har lämnats in från den företrädare som är skyldig att innehålla skatt, har den italienska regeringen, å andra sidan, angett att den högre svårhetsgraden grundar sig på de konsekvenser som underlåtelsen kan ha för skattskyldiga vilkas skatt innehålls, eftersom de riskerar att behöva betala skatt som är förfallen till betalning två gånger.

111. Med avseende på både dessa grunder angavs att den nationella lagstiftaren hade beaktat såväl svårigheten att upptäcka överträdelsen [54] som de olika skyddsintressena vid fastställandet av de olika gränserna i fråga.

112. Självklart kan vissa av den italienska regeringens argument anses vara mer övertygande än andra. Vidare kan det fortfarande vara oklart exakt vad det var som inträffade 2015 som gjorde att det helt plötsligt blev nödvändigt att ha skilda beloppsgränser för de två brotten, som inte hade funnits där tidigare, när båda överträdelserna reglerades med samma ordalydelse.

54 Se, angående relevansen av svårigheten att fastställa en överträdelse, dom av den 25 februari 1988, Drexl (299/86, EU:C:1988:103, punkterna 22 och 23).

113. Jag anser dock att frågor av detta slag är just sådana frågor som omfattas av medlemsstatens lagstiftningsbehörighet. Den italienska regeringen har, enligt min uppfattning, framställt rimliga skäl till varför den önskade införa skilda beloppsgränser. Den har vidare visat att detta var en avsiktlig process på nationell nivå. Om omfattningen av utrymmet för nationellt skön i processuella frågor och institutionell autonomi ska ha någon mening över huvud taget på detta område kan det inte vara domstolens roll att i efterhand försöka fastställa sådana nationella lagstiftningsval, vilka har sin bakgrund i den vidare och mer komplicerade konstruktionen av medlemsstaternas skattelagstiftning

114. Därför vill jag föreslå att artikel 4.3 FEU, jämförd med artikel 325.1 FEUF och mervärdesskattedirektivet, inte utgör hinder för nationella bestämmelser som fastställer, i syfte att avgöra huruvida underlåtelse att betala skatt inom den lagstadgade tidsfristen är straffbar, en högre beloppsgräns för mervärdesskatt än för källskatt.

3. Den andra frågan och den tredje frågans andra del: bortfall av det straffrättsliga ansvaret och effektiva och avskräckande påföljder

115. När det gäller de två ändringarna som infördes genom lagstiftningsdekret nr 158/2015 har den nationella domstolen också funnit det oklart vilka effekter dessa kan ha på de i lagstiftningsdekret nr 74/2000 föreskrivna straffrättsliga påföljdernas effektiva och avskräckande natur.

116. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 4.3 FEU, jämförd med artikel 325.1 FEUF och mervärdesskattedirektivet utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken det straffrättsliga ansvaret för de personer som ansvarar för skattefrågor bortfaller, om den enhet de företräder betalar den utestående mervärdesskatten, jämte ränta och administrativa påföljder på grund av betalningsdröjsmålet, innan processen i första instans har förklarats inledd. Den nationella domstolen har betonat att det italienska systemet inte utdömer andra påföljder på dessa personer, inte ens administrativa sådana.

117. Genom den tredje frågans andra del söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida artikel 325.1 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning som undantar de personer som ansvarar för skattefrågor från ansvar för straffrättsliga och administrativa påföljder för utebliven, försenad eller ofullständig betalning av mervärdesskatt, i förhållande till belopp som är två eller tre gånger högre än den tröskel på 50 000 euro som fastställs i PIF-konventionen.

118. Båda dessa frågor rör medlemsstaternas skyldighet att införa effektiva och avskräckande påföljder. Jag ska bedöma dessa frågor i tur och ordning i detta avsnitt.

a) Den nya grunden för bortfall av det straffrättsliga ansvaret

119. Kommissionen har gjort gällande att den andra frågan, som rör den nya grunden för bortfall av det straffrättsliga ansvaret som infördes genom lagstiftningsdekret nr 158/2015 (den nya artikel 13 i lagstiftningsdekret nr 74/2000), inte kan upptas till sakprövning. Enligt kommissionen är denna grund inte tillämplig i förevarande mål, med tanke på att gränsen för mervärdesskattebrottet (250 000 euro) inte är uppnådd (den utestående skulden var 175 272 euro).

120. Jag delar denna uppfattning. Faktum är att det inte är nödvändigt att besvara den andra frågan, om domstolen skulle besluta att följa mina förslag rörande den första och tredje frågan. För att bistå domstolen i full utsträckning ska jag dock lämna en kortfattad redogörelse för ett svar på denna särskilda fråga för det fall domstolen skulle komma fram till en annan slutsats.

121. I allmänhet,[55] vilar skyldigheten att införa effektiva, avskräckande och proportionerliga påföljder till skydd för unionens ekonomiska intressen på två unionsrättsliga källor. Principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEUF medför ett krav på att hantera överträdelser av skyldigheten att betala mervärdesskatt enligt artiklarna 206 och 273 i mervärdesskattedirektivet på ett sätt som är effektivt och avskräckande. Det föreligger en allmän skyldighet att vidta alla rättsliga och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet.[56] Samma skyldighet följer också av artikel 325.1 FEUF, som kräver att medlemsstaterna ska bekämpa bedrägerier och all annan olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen genom åtgärder som ska vara effektiva och avskräckande.[57]

122. Enligt min uppfattning åsidosätter den nya grunden för bortfall av det straffrättsliga ansvaret inte skyldigheten att införa effektiva och avskräckande påföljder.

123. Till att börja med innebär skyldigheten att införa proportionerliga, effektiva och avskräckande påföljder på området för mervärdesskatt inte nödvändigtvis en skyldighet att införa påföljder av straffrättslig natur.[58] Straffrättsliga påföljder kan emellertid vara nödvändiga i vissa situationer som det enda sättet att på ett effektivt och avskräckande sätt bekämpa vissa typer av allvarliga brott.[59] I andra situationer än dessa särskilda och allvarliga situationer kan påföljderna vara administrativa påföljder, straffrättsliga påföljder eller en kombination av dessa.[60]

124. Inom ramen för mervärdesskatt kan underlåtelse att betala *korrekt* deklarerad skatt inom den lagstadgade tidsfristen inte anses vara av så allvarlig art att skyldigheten att införa effektiva och avskräckande åtgärder undantagslöst skulle kräva att straffrättsliga påföljder infördes.[61] Medlemsstaterna kan förstås, med vederbörlig hänsyn till den ekonomiska och sociala situationen i landet, anta sådana påföljder i fall som de anser är tillräckligt allvarliga, varvid proportionalitetsprincipen måste iakttas. Det kan dock inte sägas att det enligt unionsrätten är nödvändigt att kriminalisera ett sådant beteende.

125. Vidare måste frågan huruvida de åtgärder som har införts i italiensk rätt för att säkerställa uppbörd av mervärdesskatt är effektiva och avskräckande bedömas i vidare, systematiska termer. Vederbörlig hänsyn måste tas till samspelet mellan olika straffrättsliga och administrativa påföljder som är tillämpliga om mervärdesskatt inte betalas inom den lagstadgade tidsfristen.[62]

126. Såsom den italienska regeringen har förklarat föreskrivs i artikel 13.1 i lagstiftningsdekret nr 471/1997 att de enheter som är skyldiga att betala skatten kan bli föremål för administrativa påföljder, vilka kan uppgå till 30 procent av det obetalda beloppet jämte ränta. Det framgår av förarbetena till det berörda tillägget att förekomsten av administrativa påföljder – vilka är fortsatt tillämpliga på de situationer som understiger beloppsgränsen för straffrättsliga påföljder – beaktats i

55 Se ovan i detta förslag punkterna 52–84.

56 Dom av den 17 juli 2008, kommissionen/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 37), dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25), och dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 36).

57 Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26), och dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 37).

58 Se även ovan punkterna 77 och 83.

59 Dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 39). Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer i målet kommissionen/rådet (C-176/03, EU:C:2005:311, punkt 43).

60 Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 34), och dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 39).

61 Jämförelsevis bör noteras att inte alla medlemsstater har infört straffrättsliga påföljder för beteenden som rör underlåtelse att betala mervärdesskatt inom den lagstadgade tidsfristen. Det verkar finnas stora skillnader i detta hänseende.

62 Det kan också tilläggas att den närbesläktade frågan om principen *ne bis in idem* för närvarande är föremål för prövning i målet Menci. Mot bakgrund av betydelsen av de frågor som har uppkommit till följd av Europeiska domstolen för mänskliga rättigheters dom av den 15 november 2016, A och B/Norge (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, stora kammaren) när det gäller tolkningen av artikel 50 i stadgan, har målet översänts till stora avdelningen och den muntliga förhandlingen återupptagits Se domstolens beslut (stora avdelningen) av den 25 januari 2017, Menci (C-524/15, ej publicerat, EU:C:2017:64).

vederbörlig ordning genom beloppsgränsen i lagstiftningsdekret nr 158/2015.[63] På liknande sätt är den nya grunden för bortfall av det straffrättsliga ansvaret om skulden betalas ett lagstiftningsval att erbjuda en möjlighet att undgå straffrättsligt ansvar för det fall den betalningsskyldiga enheten betalar sin skuld, inklusive förfallen skatt, ränta och administrativa påföljder. Även i detta fall har administrativa påföljder för de skattebetalande enheterna ansetts tillräckliga av lagstiftaren.[64]

127. Med andra ord, även om den ansvarige ställföreträdaren i den enhet som har en skatteskuld kanske kan undgå straffrättsligt ansvar om den juridiska personen till slut betalar skulden, kommer den juridiska person som har huvudansvaret fortfarande att vara tvungen att betala ränta och administrativa böter för betalningsdröjsmålet.

128. I detta läge kan det vara värdefullt att ta ett steg tillbaka och försöka se helhetsbilden. Vad är syftet med att kriminalisera dröjsmål med betalning av skulder som går till statskassan? Kanske är målet vid skattebrott, till skillnad mot andra brottsliga handlingar, där skadan som har uppkommit inte kan avhjälpas, och där det huvudsakliga syftet med påföljden blir att bestraffa gärningsmannen och göra denne bättre, *också* att använda hotet om straffpåföljd för att tvinga fram betalning i det enskilda fallet och främja efterlevnad mer allmänt i framtiden. Med andra ord är kriminaliseringen som sådan inte det enda målet. Ett ytterligare mål med påföljden är sannolikt att säkerställa ett välfungerande skattesystem och främja efterlevnad. Om man godtar denna logik så innebär faktiskt inte det faktum att gärningsmannen har fått en sista chans att uppfylla sina skyldigheter innan processen börjar att tillämpningen försvåras. Snarare tvärtom.[65]

129. Mot denna bakgrund främjar den grund för bortfall av det straffrättsliga ansvaret som infördes genom artikel 13 i lagstiftningsdekret nr 74/2000 efterlevnad och stärker därmed verkställighetssystemets effektivitet och avskräckande effekt. Påföljdernas effektivitet är kopplad till incitamentet att betala skatten. Den avskräckande verkan säkerställs genom behovet av att inte bara erhålla kapitalbeloppet, utan också upplupen ränta och motsvarande belopp genom administrativa påföljder.

130. Det kan erinras om att domstolen tidigare har konstaterat att ett progressivt sanktionssystem var lämpligt för att främja regelbundna betalningar.[66] Domstolen har också funnit att ränta kan vara en lämplig sanktionsåtgärd vid överträdelser av formkrav.[67]

131. Slutligen bör man komma ihåg att medlemsstaterna, samtidigt som de inför effektiva och avskräckande påföljder inom ramen för unionsrätten, också måste iaktta proportionalitetsprincipen. Det framgår av förarbetena till lagstiftningsdekret nr 158/2015 att den italienska lagstiftaren har valt att införa progressiva administrativa och straffrättsliga påföljder. Därvid har straffrättsliga påföljder, på ett sätt som återspeglar proportionalitetsprincipen, förbehållits de allvarligaste fallen. I detta sammanhang kan den i målet aktuella grunden för bortfall av det straffrättsliga ansvaret också ses som ytterligare ett sätt att säkerställa att proportionalitetshänsyn iakttas inom ramen för det övergripande verkställighetssystemet.

63 Se förklaringen till artikel 8 (om ändring av artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000) i motiveringen som bifogades utkastet till lagstiftningsdekret (Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio), av den 26 juni 2015.

64 Se ibidem, förklaring till artikel 11 (om ändring av artikel 13 i lagstiftningsdekret nr 74/2000).

65 Detta är kanske också anledningen till att det i flera av medlemsstaternas rättsordningar föreskrivs en möjlighet till åtalseftergift i fråga om underlåtelse att betala fiskala, skattemässiga eller sociala avgifter om skulden betalas i sin helhet innan talan väcks.

66 Dom av den 20 juni 2013, Rodopi (C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 40).

67 Se, med avseende på överträdelser av formkrav, dom av den 17 juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

b) Betydelsen av beloppsgränsen på 50 000 euro som föreskrivs i PIF-konventionen

132. Med avseende på den tredje frågans andra del anser jag inte att den gräns som föreskrivs i PIF-konventionen är en lämplig referenspunkt för att bedöma effektiviteten av sanktioner utanför de ramar som har definierats i det instrumentet.

133. Först och främst omfattas den aktuella överträdelsen, såsom har förklarats i punkterna 48–51 ovan, inte av PIF-konventionen. Den gräns som har fastställts i den konventionen är endast relevant för det särskilda brottet bedrägeri.

134. Vid sidan om detta är den gräns på 50 000 euro som anges i artikel 2 i PIF-konventionen dessutom endast tillämplig som ett kriterium för att fastställa ett minimibelopp över vilket bedrägeri ska betraktas som så allvarligt att det medför *frihetsberövande påföljder som kan medföra utlämning*. Beloppsgränsen på 50 000 euro är dock inte ens tillämplig som en allmän gräns för kriminalisering som sådan.

135. Jag anser därför inte att den gräns som föreskrivs i PIF-konventionen ens kan åberopas för en vidare jämförelse. Den saknar helt relevans i ett mål som det förevarande.

c) Slutsats i denna del

136. Mot bakgrund av det ovanstående föreslår jag att domstolen besvarar den andra frågan och den tredje frågans andra del så, att skyldigheten enligt artikel 325.1 FEUF och artikel 4.3 FEU, jämförda med mervärdesskattedirektivet, att införa effektiva, avskräckande och proportionerliga påföljder för att säkerställa riktig uppbörd av mervärdesskatt inte hindrar nationell lagstiftning av det slag som är aktuellt i förevarande mål, som, samtidigt som den föreskriver ett system med administrativa påföljder, undantar fysiska personer som ansvarar för skatteärenden

– från straffrättsligt och administrativt ansvar för underlåtelse att betala korrekt deklarerad mervärdesskatt inom den lagstadgade tidsfristen med avseende på belopp som motsvarar tre eller fem gånger den minimigräns på 50 000 euro som har fastställts i PIF-konventionen,

– från straffrättsligt ansvar om den enhet avseende vilken de driver verksamhet har gjort en sen inbetalning av den utestående mervärdesskatten, jämte ränta och belopp som har pålagts i administrativa påföljder, innan processen i första instans har förklarats inledd.

C. Verkan av eventuell oförenlighet mellan nationell lagstiftning och unionsrätten

137. I förevarande förslag till avgörande har jag föreslagit att domstolen ska besvara den hänskjutande domstolens frågor så, att de relevanta bestämmelserna i unionens lagstiftning *inte* utgör hinder för de ändringar som genomfördes enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015. Om domstolen skulle komma fram till samma slutsats skulle det inte vara nödvändigt att behandla de eventuella verkningarna (i tiden) av att den nationella lagstiftningen ansågs oförenlig med unionsrätten i förevarande mål.

138. Om domstolen skulle komma fram till en annan slutsats skulle det vara nödvändigt för domstolen att behandla verkningarna av att den nationella lagstiftningen ansågs oförenlig med unionsrätten. Framför allt skulle den behöva undersöka de praktiska följderna av principen om unionsrättens företräde, det vill säga skyldigheten att bortse från nationella bestämmelser som strider mot unionsrätten. Denna prövning skulle behöva äga rum mot bakgrund av den aktuella situationen, där de aktuella nationella bestämmelserna utgör *lindrigare* straffrättsliga bestämmelser i en pågående brottmålsrättegång.

139. För att bistå domstolen fullt ut kommer jag att lämna några sammanfattande synpunkter i denna fråga, eftersom den togs upp särskilt av den hänskjutande domstolen och diskuterades av de berörda parterna vid förhandlingen.

140. Den nationella domstolen har angett att om de ändringar som gjordes genom lagstiftningsdekret nr 158/2015 skulle anses vara oförenliga med unionsrätten, skulle det faktum att man därefter bortsåg från de lindrigare bestämmelserna varken strida mot legalitetsprincipen eller principen om *lex mitior* som har uttryckts i artikel 49.1 i stadgan. För det första skulle det faktum att man bortsåg från de nationella bestämmelserna, i ändrad ordalydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015, innebära att man (ånyo) tillämpade de tidigare versionerna av bestämmelserna, som var i kraft vid tidpunkten för de huvudsakliga omständigheterna i förevarande mål. För det andra skulle de nya bestämmelserna, om domstolen skulle finna att de strider mot unionsrätten, aldrig lagenligt ha varit en del av den italienska rättsordningen. Eftersom domstolens beslut i ett mål om förhandsavgörande ska tillämpas retroaktivt, skulle de bestämmelser som därvid tolkades behöva tillämpas på det sätt som angavs av domstolen, även vad avser rättsliga förhållanden före domen som ännu inte har upphört att gälla.

141. Kommissionen och den italienska regeringen tog upp dessa argument vid förhandlingen. De förefaller ha uppfattningen att man i förevarande mål inte skulle kunna bortse från de lindrigare nationella lagbestämmelserna, *även om* de ansågs oförenliga med unionsrätten.

142. Jag delar denna uppfattning. Enligt min åsikt hindrar legalitetsprincipen att man bortser från lindrigare straffrättsliga regler inom ramen för en pågående brottmålsrättegång, även om det fastställdes att de lindrigare bestämmelserna var oförenliga med unionsrätten. När det gäller unionsbestämmelser som föreskriver en skyldighet för medlemsstaterna att införa effektiva, avskräckande och likvärdiga påföljder måste därför principen om unionsrättens företräde tillämpas på ett sätt som är förenligt med andra principer med samma ställning i unionsrätten, det vill säga principen om *lex mitior*, som har fastställts i artikel 49.1 i stadgan, tillsammans med principen om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhetsprincipen inom den särskilda ramen för straffrätten.

143. Det är klarlagt att enligt principen om unionsrättens företräde har fördragsbestämmelserna och direkt tillämpliga sekundärrättsliga bestämmelser den verkan att varje motstridande föreskrift i den befintliga nationella lagstiftningen blir automatiskt otillämplig i och med att unionsreglerna träder i kraft.[68]

144. Skyldigheten att bortse från nationella bestämmelser som strider mot unionsrätten är kanske det tydligaste utflödet av denna princip. De praktiska konsekvenserna av unionsrättens företräde måste dock i enskilda fall vägas mot och göras förenliga med den allmänna rättssäkerhetsprincipen och, särskilt inom ramen för straffrätten, legalitetsprincipen. Medlemsstaternas skyldighet att säkerställa uppbörd av unionens medel kan trots allt inte strida mot rättigheterna i stadgan,[69] som också föreskriver grundläggande principer om legalitet, *lex mitior* och rättssäkerhet.

145. I den efterföljande bedömningen föreslår jag att legalitetsprincipen, som inte ska förstås restriktivt (1), utan i vidsträckt bemärkelse, så att den också omfattar principen om *lex mitior* och ett krav på ökad rättssäkerhet i straffrättsliga frågor (2), i förevarande mål kräver att det inte är möjligt att bortse från de lindrigare bestämmelserna i lagstiftningsdekret nr 158/2015. Denna slutsats står fast, oavsett om de nationella bestämmelserna strider mot unionens primärrätt (artikel 325.1 FEUF) eller mervärdesskattedirektivet.

68 Se, exempelvis, dom av den 9 mars 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:2016:49, punkt 17), samt dom av den 14 juni 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2016:348, punkt 73) och där angiven rättspraxis.

69 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punkt 23).

1. Legalitetsprincipens ”kärna”: förbudet mot retroaktiv lagstiftning

146. Legalitetsprincipen, som har fastställts i artikel 49.1 i stadgan, innebär först och främst ett förbud mot retroaktiv lagstiftning. Detta förbud regleras i artikelns två första meningar.[70] Det motsvarar, på samma sätt som artikel 52.3 i stadgan, artikel 7 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (nedan kallad Europakonventionen).

147. Legalitetsprincipen är det starkaste och mest specifika uttrycket för rättssäkerhetsprincipen,[71] och legalitetsprincipens kärna kan sägas omfatta endast de *materiella* aspekterna av definitionen av brott och straff. Denna princip innebär att brotten och de påföljder som de leder till tydligt måste definieras i lag vid den tidpunkt då den straffbara gärningen eller underlåtelsen begicks. Detta villkor är uppfyllt när en enskild av den relevanta bestämmelsens lydelse och, vid behov, med hjälp av domstolarnas tolkning av lydelsen, kan utläsa vilka handlingar och vilken underlåtenhet som leder till straffrättsligt ansvar.[72] Dessa krav kan dock inte tolkas som ett förbud mot det gradvisa klargörandet av bestämmelserna om straffrättsligt ansvar i rättspraxis, förutsatt att en sådan tolkning i rättspraxis i rimlig grad kan förutses.[73]

148. Detta innebär att om den nationella rätten, i dess vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet gällande lydelse, inte innehöll uttryckliga bestämmelser som fastställde straffrättsligt ansvar för ett visst beteende ”är det, enligt principen om laglighet i fråga om straff som anges i artikel 49.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna förbjudet att ådöma en straffrättslig påföljd för sådant agerande, även i det fall då den nationella bestämmelsen strider mot unionsrätten”.[74]

149. Enligt kärnan i legalitetsprincipen, såsom den återspeglas i artikel 49.1 första och andra meningen i stadgan, förbjuds därför retroaktiv tillämpning av nya straffrättsliga regler angående bedömning av brott och straff som inte var i kraft när den straffbara gärningen begicks. Två aspekter ska betonas i detta sammanhang: det faktum att principen är begränsad till de *materiella* aspekterna av gärningen och straffet, med avseende på *en särskild tidpunkt* – när gärningen eller underlåtelsen begicks.

2. Den vidare innebörden av legalitetsprincipen: lex mitior och rättssäkerhet i straffrättsliga fall

150. Det skydd som garanteras enligt artikel 49.1 går dock längre än så. Enligt min uppfattning är det ett vidare skydd som garanteras enligt artikel 49.1, både när det gäller de materiella och tidsmässiga dimensionerna som angavs ovan.

151. Utan att inleda en detaljerad diskussion om exakt vad detta skydd *materiellt* omfattar, kan det vara värt att erinra om att den exakta omfattningen av artikel 7.1 i Europakonventionen också är långt ifrån klar. Framför allt har begreppet ”straff” och räckvidden för detta begrepp utvecklats i doktrinen. Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (nedan kallad Europadomstolen) erinrade nyligen om att skillnaden mellan ett ”straff” (det ”materiella” som bör omfattas av artikel 7.1 i

70 Innan stadgan trädde i kraft ansågs principen att straffrättsliga bestämmelser inte ska ha retroaktiv verkan vara en allmän rättsprincip, vars tillämpning skulle säkerställas av domstolen. Se, exempelvis, dom av den 10 juli 1984, Kirk (63/83, EU:C:1984:255, punkt 22), dom av den 13 november 1990, Fédesa m.fl. (C-331/88, EU:C:1990:391, punkt 42), dom av den 7 januari 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punkt 63), dom av den 15 juli 2004, Gerekens och Procola (C-459/02, EU:C:2004:454, punkt 35), samt dom av den 29 juni 2010, E och F (C-550/09, EU:C:2010:382, punkt 59).

71 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juni 2008, Intertanko m.fl. (C-308/06, EU:C:2008:312 punkt 70), och dom av den 28 mars 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punkt 162).

72 Se, exempelvis, dom av den 3 maj 2007, Advokcaten voor de Wereld (C-303/05, EU:C:2007:261, punkt 50), dom av den 31 mars 2011, Aurubis Balgaria (C-546/09, EU:C:2011:199, punkt 42), och dom av den 28 mars 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punkt 162)

73 Se dom av den 28 mars 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punkt 167 och där angiven rättspraxis).

74 Se, exempelvis, dom av den 27 januari 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punkt 63), och dom av den 28 juni 2012, Caronna (C-7/11, EU:C:2012:396, punkt 55).

Europakonventionen) och en åtgärd som avser verkställande eller tillämpning av ett straff (som ligger närmare de processuella aspekterna) inte är helt tydlig.[75] Europadomstolen genomförde en vidare bedömning som bland annat omfattade åtgärdens art och syfte, dess karakterisering enligt nationell rätt och dess verkningar.

152. Det är mycket som talar för en sådan effektbaserad bedömning, som i mindre utsträckning beaktar finesserna i enskilda skatteordningar, vilka naturligtvis kan skilja sig åt mellan medlemsstaterna, och i större utsträckning beaktar reglernas funktion konkretare. Framför allt kanske den bäst fångar vad som borde stå i centrum för ett effektivt skydd för de grundläggande rättigheterna – den enskilda personen och regelns inverkan på hans eller hennes situation – snarare än de skattemässiga etiketter som den åsätts i olika nationella rättssystem.

153. Av denna anledning anser jag inte, trots att artikel 49.1 tredje meningen talar om ”lindrigare straff”, att bestämmelsen kan tolkas så, att den endast och uteslutande hänvisar till ett straffs svårhetsgrad. Den ska också tolkas så, att den åtminstone också omfattar alla konstituerande aspekter av ett brott. Skälet till detta är enkelt. Om en ny lag antas efter det att brottet begicks och detta ändrar brottets definition till förmån för den tilltalade, bör detta innebära att gärningen inte längre skulle vara straffbar. Om den inte längre är straffbar skulle detta innebära att straff inte längre kan utdömas. *Inget* straff utgör definitivt ett *lindrigare* straff. Det skulle helt enkelt inte vara logiskt att under sådana omständigheter framhålla det faktum att den nya lagen tekniskt sett inte direkt reglerar ”straff”.

154. Den viktigare aspekten i förevarande mål är dock kanske den andra aspekten – den *tidsmässiga* dimensionen av det skydd som garanteras enligt legalitetsprincipen. I detta avseende framgår det redan tydligt av artikel 49.1 tredje meningen i stadgan att principen också har att göra med tiden *efter* det att brottet begicks. Den tredje meningen fastställer nämligen principen om retroaktiv tillämpning av lindrigare strafflagstiftning: *lex mitior*.

155. Principen om *lex mitior* hade redan erkänts av domstolen som en allmän unionsrättslig princip som vilar på medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner.[76] Faktum är att rättspraxis på detta område, tillsammans med artikel 49.1 i stadgan, har haft betydelse för utvecklingen av Europadomstolens rättspraxis. Europadomstolen förefaller ha avvikit från sin tidigare praxis, som innebar att principen om *lex mitior* inte omfattades av artikel 7 i Europakonventionen, och erkänt att den utgjorde en underförstådd aspekt av den bestämmelsen, även detta på grund av påverkan av det vidare skydd som garanterades enligt unionsrätten.[77]

156. Principen om *lex mitior* utgör i praktiken ett undantag från förbudet mot retroaktiv tillämpning av strafflagstiftning. Den tillåter retroaktiv tillämpning av strafflagstiftning till den tilltalades fördel (*in bonam partem*). Det är därför logiskt att retroaktiv tillämpning av strafflagstiftning till den tilltalades nackdel (*in malam partem*) är förbjuden.

75 Se Europadomstolen för de mänskliga rättigheternas dom av den 21 oktober 2013, Del Río Prada/Spanien [GC], (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, 85 § och följande paragrafer, som bland annat hänvisade till Europadomstolens dom av den 12 februari 2008, Kafkaris/Cypern [GC] CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, 142 §).

76 Se, dom av den 3 maj 2005, Berlusconi m.fl. (C-387/02, C-391/02 och C-403/02, EU:C:2005:270, punkt 68), dom av den 8 mars 2007, Campina (C-45/06, EU:C:2007:154, punkt 32), dom av den 11 mars 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, punkt 59), samt dom av den 4 juni 2009, Mickelsson och Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, punkt 43).

77 Europadomstolen för de mänskliga rättigheterernas dom (stora kammaren) av den 17 september 2009, Scoppola/Italien (nr 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 105–109 §).

157. Enligt aktuella domar från Europadomstolen innebär principen om retroaktiv tillämpning av lindrigare strafflagstiftning att ”när det finns en skillnad mellan den lagstiftning som gällde vid tidpunkten för brottet och den lagstiftning som gäller när domen meddelas skall de bestämmelser tillämpas som är mest gynnsamma för den tilltalade”.[78] För Europadomstolen utgör denna skyldighet att ”av alla de olika versionerna av strafflagen tillämpa den version som är mest förmånlig för den tilltalade ett klargörande av bestämmelserna om succession av strafflagar, som överensstämmer med andra aspekter i artikel 7, nämligen förutsebarhet av straff”. I likhet med förbudet mot retroaktiv tillämpning av strafflagstiftning gäller principen om *lex mitior* bestämmelser som fastställer brott och straff.[79]

158. Den närmare innebörden av principen om *lex mitior* är dock långt ifrån klar. Bakom principen ligger tanken att ”att det, över tid, föreligger flera på varandra följande lagar och vilar på konstaterandet att lagstiftaren har ändrat inställning till brottsrubriceringen eller till det straff som ska utdömas för ett brott”.[80] Detta har lett till betraktelsesätt som betonar olika motiv för förbudet mot retroaktiv tillämpning av strafflagstiftning och principen om *lex mitior*. Enligt dessa betraktelsesätt bygger principen om *lex mitior* inte på kraven på förutsebarhet och rättssäkerhet, utan vilar endast på skälighetshänsyn och återspeglar lagstiftarens ändrade uppfattning i fråga om rättsstridigt beteende.[81]

159. Oavsett vad de exakta värderingarna bakom principen om *lex mitior* är, är principens funktion inte svår att förstå. Om det inte finns uppenbart egennyttig lagstiftning,[82] eller till och med har förekommit missbruk av lagstiftningsförfarandet, är principen om *lex mitior*, per definition, en ”enkelbiljett” till en lindrigare destination. Det innebär att efter det att gärningen begicks, kan de nya straffrättsliga bestämmelserna endast tillämpas till gärningsmannens fördel. I relativt osannolika scenarier kan detta till och med ske *upprepade gånger* till den tilltalades fördel. Detta är också förenligt med ordalydelsen och andemeningen i artikel 49.1 tredje meningen i stadgan. Däremot skulle det enligt min uppfattning inte vara förenligt med denna bestämmelse att återgå till den strängare bestämmelsen, när principen om *lex mitior* riktigt har utlösts, eller att anta nya strängare straffrättsliga bestämmelser och tillämpa dem retroaktivt. Om detta vore fallet, skulle principen om *lex mitior* vara en osäker, reversibel bestämmelse, som tillåter omväxlande strängare eller lindrigare ändringar i straffrättsliga bestämmelser, efter det att gärningen begicks.

160. Principen om *lex mitior* och rättssäkerhetsprincipen är därför inte begränsade till den tidpunkt då gärningen begicks. De följer varaktigheten för hela straffprocessen.[83]

78 Se följande domar från Europadomstolen för de mänskliga rättigheterna, vilka avgjorts av stora kammaren: dom av den 17 september 2009, Scoppola/Italien (nr 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 109 §), och dom av den 18 mars 2014, Öcalan/Turkiet (nr 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, 175 §). Se även Europadomstolen för de mänskliga rättigheternas dom av den 12 januari 2016, Gouarré Patte/Andorra (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, 28 §), av den 12 juli 2016, Ruban/Ukraina (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, 37 §), och dom av den 24 januari 2017, Koprivnikar/Slovenien (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, 49 §).

79 Europadomstolen för de mänskliga rättigheternas dom (stora kammaren) av den 17 september 2009, Scoppola/Italien (nr 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 108 §).

80 Dom av den 6 oktober 2016, Paoletti m.fl. (C-218/15, EU:C:2016:748, punkt 27).

81 Se, särskilt, domare Nicolaous delvis skiljaktiga mening, till vilken domarna Bratza, Lorenzen, Jočienė, Villiger och Sajó har anslutit sig, i domen i målet Scoppola (fotnot 77), samt domare Sajòs skiljaktiga mening i Europadomstolens dom av den 24 januari 2017, Koprivnikar/Slovenien (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). En vidsträcktare tolkning av principen erkändes dock i domare Pinto de Albuquerques anslutande mening, till vilken domaren Vučinić anslöt sig, i Europadomstolen för de mänskliga rättigheternas dom (stora kammaren) av den 18 juli 2013 Maktouf och Damjanović/Bosnien och Hercegovina (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208).

82 Således skulle missbruk av lagstiftningsprocessen och antagande av egennyttiga regler till förmån för vissa personer falla utanför en korrekt tillämpning av principen om *lex mitior*. Sådana personer kunde inte ha varit i god tro och därför inte ha haft berättigade förväntningar. Till skillnad från detta finns det, i fråga om de ”normala” målgrupperna för lagstiftningen, en koppling mellan tillämpbarheten av principen om *lex mitior*, rättssäkerheten och lagstiftningens förutsebarhet.

83 Det ska återigen anmärkas att Europadomstolen, vid sin bedömning av artikel 7.1 i Europakonventionen, har funnit att inte bara straffbudets formulering vid tidpunkten då gärningen begicks är relevant, utan också, i vissa fall, den tidpunkt då straffbudet antogs och tillkännagavs. Europadomstolen för de mänskliga rättigheternas dom av den 21 oktober 2013, Del Río Prada/Spanien (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, 112 och 117 §), som hänvisar till det faktum att ändringar i rättspraxis (som innebar en förlängning av ett frihetsberövande straff) inte kunde ha förutsetts av sökanden när hon dömdes och när hon underrättades om beslutet att kombinera hennes domar och utdöma maxstraffet.

161. Det ska erinras att tillämpningen av principen om *lex mitior* i sig ingår i den mer omfattande rättssäkerhetsprincipen, som kräver att bestämmelser ska vara klara och tydliga och att den enskilde kan förutse hur de kommer att tillämpas.[84] Enskilda ska nämligen på ett otvetydigt sätt kunna få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och kunna vidta åtgärder i enlighet därmed.[85]

162. Principen om *lex mitior* utgör därför en del av de grundläggande rättsregler som rör verkan i tiden av efterföljande straffbestämmelser. Kraven på förutsebarhet och rättssäkerhet omfattar därför också dess tillämpning som en del av de nationella och unionsrättsliga rättssystemen. Det skulle inte vara förenligt med dessa krav, som är så centrala för rättssäkerhetsprincipen, att bortse från en lindrigare straffbestämmelse efter det att den antagits och trätt i kraft, i syfte att låta den strängare strafflagstiftningen bli tillämplig igen, även om den var i kraft när gärningen begicks.

163. Sammanfattningsvis är det min uppfattning att principen om *lex mitior*, som garanteras genom artikel 49.1 tredje meningen i stadgan, utgör hinder för en tillämpning av tidigare, strängare bestämmelser rörande konstituerande aspekter av brott och straff, om den senare, vederbörligen antagna, nationella lagstiftningen skapade berättigade förväntningar i den tilltalades personliga sfär. En sådan garanti kan antingen anses skapa ett vidare skikt i legalitetsprincipen, eller en särskild rättighet som bygger på strafflagstiftningens rättssäkerhet och förutsebarhet.

164. Den grundläggande tanken bakom detta är tydlig: enskilda måste kunna förlita sig på vederbörligen promulgerade straffbestämmelser[86] och anpassa sitt beteende efter dessa. Det är fullt möjligt att en person som är föremål för en brottmålsprocess, eller personens ombud, med hänsyn till de lindrigare bestämmelserna som har tillkännagivits i nationell rätt, kunde ha fattat vissa processuella beslut eller ändrat sitt tillvägagångssätt på ett sätt som skulle vara relevant för den fortsatta utvecklingen av rättegången.

165. Visst är det riktigt att unionsrätten utgör en del av de nationella rättsordningarna. Den måste därför beaktas när det bedöms huruvida den nationella lagstiftningen har iakttagits. Det kan därför sägas att *ignoratia legis europae non excusat*. En fysisk person som inte betalar sin skatt kan inte ha en ”rätt att undgå straff” som garanteras genom nationell rätt som strider mot unionsrätten.

166. I situationer som den nu aktuella har jag svårt att ställa mig bakom en sådan uppfattning. Det finns många skäl till detta. Om man bara fokuserar på de praktiska följderna kan det verkligen vara rimligt att förvänta sig att enskilda själva kontinuerligt ska bedöma huruvida offentliggjorda nationella lagar är förenliga med unionsrätten och utifrån detta avgöra om deras straffrättliga ansvar? Även om det skulle påstås att detta verkligen kan förväntas när den nationella lagstiftningen anger att X gäller, medan den tydliga regeln i unionsrätten är att X inte gäller, kan det fortfarande förväntas i fråga om nationella reglers förenlighet med bestämmelser i unionsrätten som är ”textmässigt knapphändiga” (såsom artikel 325.1 FEUF) vars tolkning kräver (i praktiken upprepad) uppmärksamhet från domstolens stora avdelning?

84 Se, exempelvis, dom av den 13 oktober 2016, Polkomtel (C-231/15, EU:C:2016:769, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

85 Se, exempelvis, dom av den 9 mars 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, punkt 22 och där angiven rättspraxis), samt dom av den 28 mars 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punkt 161).

86 Till skillnad från domen i målet Anafe, rör förevarande mål inte en administrativ instruktion, utan strafflagstiftning. Se dom av den 14 juni 2012, *ANAFE* (C-606/10, EU:C:2012:348, punkt 70 och följande punkter), där domstolen inte godtog att det var möjligt att åberopa berättigade förvändningar hos innehavare av viseringar för förnyad inresa som hade utfärdats av den franska staten i strid med Schengenkodexen.

3. Verkan av principen om lex mitior och rättssäkerhetsprincipen i förevarande mål

167. Domstolen har redan i målet Berlusconi haft tillfälle att pröva frågan huruvida principen om retroaktiv tillämplig av lindrigare straffbestämmelser gäller i ett mål där straffet strider mot andra bestämmelser i unionsrätten.[87] Emellertid, eftersom detta mål rörde ett direktiv, byggde svaret på det faktum att bestämmelser i direktiv inte kan åberopas i syfte att skärpa eller fastställa enskildas straffrättsliga ansvar.[88]

168. I förevarande mål är de relevanta unionsbestämmelserna inte bara mervärdesskattedirektivet, jämfört med artikel 4.3 FEU, utan också primärrättsliga bestämmelser, nämligen artikel 325.1 FEUF som ”ålägger medlemsstaterna en skyldighet att uppnå ett precist resultat, och det finns inte något villkor därvidlag avseende tillämpningen av den regel som anges däri…”.[89] Domstolen har funnit att artikel 325.1 FEUF och 325.2 FEUF således har den verkan ”i förhållande till medlemsstaternas inhemska rätt att de medför att varje motstridande föreskrift i befintlig nationell lagstiftning blir automatiskt otillämplig i och med att nämnda bestämmelser trätt i kraft”.[90] Detta uttalande kvalificerades dock omedelbart som att den nationella domstolen i en sådan situation även måste säkerställa att de berörda personernas grundläggande rättigheter respekteras.[91]

169. Kravet att iaktta legalitetsprincipen – inbegripet principen om *lex mitior* – och rättssäkerhetsprincipen hindrar, enligt min uppfattning, att domstolen underlåter att tillämpa lindrigare nationella straffrättsliga bestämmelser i det nationella målet. Det finns, vid behov, två sätt att komma fram till denna slutsats i förevarande mål.

170. För det första har lagändringen som ändrade gränsen för straffbarhet i fråga om underlåtelse att betala deklarerad mervärdesskatt (samtidigt som den införde en ny grund för bortfall av det straffrättliga ansvaret) enligt min uppfattning ändrat rekvisiten för en brottslig gärning. Fastställande av en beloppsgräns för att utlösa straffrättsligt ansvar är ett objektivt rekvisit för brott. Därmed kan denna ändring anses hamna inom vad som utgör den materiella ”kärnan” för legalitetsprincipen, jämförd med principen om *lex mitior*.

171. För det andra, även om en sådan efterföljande ändring skulle anses ligga utanför legalitetsprincipen i restriktiv mening, eftersom den, strängt taget, går längre än den tidpunkt då ursprungsgärningen begicks, skulle den absolut omfattas av den extensivare tolkningen av legalitetsprincipen. När det nya nationella lagtillägget trädde i kraft utlöste det principen om *lex mitior*, som har gett upphov till berättigade förväntningar i den tilltalades personliga sfär om att denna nya, lindrigare bestämmelse skulle vara tillämplig på honom.

172. Två ytterligare avslutande anmärkningar bör här göras.

173. För det första har det liten betydelse i ett mål som det förevarande huruvida de nationella bestämmelsernas oförenlighet med unionsrätten avser sekundärrätten eller primärrätten. De skäl jag angav ovan, och gränserna för artikel 49.1 i stadgan är tvärgående och ska tillämpas oavsett vilken nivå på unionslagstiftning som är aktuell.

87 Se dom av den 3 maj 2005, Berlusconi m.fl. (C-387/02, C-391/02 och C-403/02, EU:C:2005:270, punkt 70).

88 Se, exempelvis, dom av den 11 juni 1987, X (14/86, EU:C:1987:275, punkt 20), dom av den 8 oktober 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, EU:C:1987:431 punkt 13), dom av den 26 september 1996, Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363, punkt 37), dom av den 12 december 1996, X (C-74/95 och C-129/95, EU:C:1996:491, punkt 24), dom av den 7 januari 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punkt 61), samt dom av den 3 maj 2005, Berlusconi m.fl. (C-387/02, C-391/02 och C-403/02, EU:C:2005:270, punkt 74), dom av den 22 november 2005, Grøngaard och Bang (C-384/02, EU:C:2005:708, punkt 30). Se, även, avseende rambeslut, dom av den 16 juni 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punkt 45), och dom av den 8 november 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, punkt 64).

89 Dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 51).

90 Dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 52).

91 Dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 53).

174. Således har domstolen betonat att ”direkt tillämpliga regler i unionsrätten [medför] omedelbart rättigheter och skyldigheter för alla som de berör, oavsett om det gäller medlemsstater eller enskilda som är parter i rättsförhållanden som omfattas av unionsrätten. Dessa regler ska tillämpas fullt ut och på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater, från och med dagen för reglernas ikraftträdande och under hela giltighetstiden”. [92]

175. Samtidigt har dock domstolen också erkänt att förbudet mot att tillämpa vissa unionsrättsliga bestämmelser i syfte att fastställa eller skärpa straffansvar inte i sig är begränsat till direktiv. Ett liknande betraktelsesätt har åberopats med avseende på bestämmelser i en förordning som gav medlemsstaterna rätt att föreskriva straff för överträdelser av förordningen, just i syfte att uppfylla principerna om rättssäkerhet och förbudet mot retroaktiv bestraffning, såsom de fastställts i artikel 7 i Europakonventionen. [93]

176. Enligt min uppfattning kan det inte automatiskt förutsättas att fördragsbestämmelser som innebär en precis och ovillkorlig skyldighet för medlemsstaterna i fråga om det resultat som ska uppnås, såsom är fallet i fråga om artikel 325.1 FEUF och 325.2 FEUF, i varje situation automatiskt uppfyller principerna om legalitet och rättssäkerhet på det aktuella straffrättsliga området. [94]

177. Legalitetsprincipen kan inte tolkas som ett förbud mot gradvis klargörande av bestämmelserna om straffrättsligt ansvar, men den kan ”utgöra hinder för retroaktiv tillämpning av en ny tolkning av en bestämmelse om en överträdelse”. [95] Den avgörande aspekten är, återigen, huruvida den särskilda bestämmelsen i fråga är förutsebar.

178. Ur en mer allmän, systematisk synvinkel har jag svårt att se varför aktuell rättspraxis om varierande direkt effekt av fördragsbestämmelser, till skillnad från direktiv, som i sig är resultatet av en historiskt baserad utveckling av domstolens rättspraxis, snarare än ett principbundet val baserat på tydliga skillnader i ordalydelsen av denna unionsrättsliga lagstiftning, skulle vara en avgörande faktor i mål som det nu aktuella. Bör tidigare uttalanden i doktrinen, som kan vara svåra att förklara även för de mest engagerade studenterna av unionsrätten, verkligen vara avgörande för fastställande av (frånvaro av) straffrättsligt ansvar i mål som till största delen inte har något samband med den särskilda frågan om direkt effekt? Detta är i ännu högre grad aktuellt i mål som det förevarande, där innehållet i skyldigheterna på båda nivåerna (fördraget och mervärdesskattedirektivet) i praktiken är relativt likalydande, och de faktiskt bedöms gemensamt.

179. Vidare rör den bakomliggande frågan i förevarande mål de tidsmässiga aspekterna av domstolens avgöranden. [96] Såsom den nationella domstolen angav i beslutet om hänskjutande är den grundläggande regeln om tillämpning i tiden av domstolens beslut huvudsakligen en fråga om *oplanerad retrospektivitet*: domstolen gör en retroaktiv tolkning av bestämmelser i unionsrätten, som omedelbart blir tillämplig på alla pågående (och ibland även avslutade [97]) mål där bestämmelsen tillämpas. Det finns

92 Se dom av den 8 september 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

93 Se dom av den 7 januari 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punkterna 62 och 63).

94 Det kan dock finnas fördragsbestämmelser som tydligt definierar ”överträdelserna samt vilka sanktioner som kunde åläggas på grund av dessa och omfattningen av dessa” och därvid uppfyller kraven i artikel 49.1 i stadgan. Se dom av den 29 mars 2011, ThyssenKrupp Nirosta/kommissionen (C-352/09 P, EU:C:2011:191, punkt 82 och följande punkter) där domstolen förklarade att ”[v]id tiden för omständigheterna i målet utgjorde artikel 65.1 och 65.5 [i fördraget om upprättandet av Europeiska kol- och stålgemenskapen] en tydlig rättslig grund för den sanktion som har ålagts i förevarande mål. Klaganden kunde därför inte vara ovetande om konsekvenserna av företagets agerande.”

95 Se, exempelvis, dom av den 28 juni 2005, Dansk Rørindustri m.fl./kommissionen (C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P–C-208/02 P och C-213/02 P, EU:C:2005:408, punkt 217), eller dom av den 10 juli 2014, Telefónica and Telefónica de España/kommissionen (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, punkt 147).

96 Se, allmänt, om förhandsavgörandens begränsning i tiden, Düsterhaus, Dominik ”Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure”, *Yearbook of European Law*, vol. 35, 2016, s. 1–38).

97 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 januari 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17 punkt 28), och dom av den 18 juli 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punkt 63).

dock gränser för ett sådant betraktelsesätt, som även i detta avseende främst går ut på samma sak – förutsebarhet. Ju längre domstolen utvecklar lagen utanför den särskilda ordalydelsen i de bestämmelser som är föremål för tolkning, desto svårare kan det sägas vara att upprätthålla principen om full retroaktiv tillämpning av dessa rättsliga uttalanden. [98]

180. Det faktum att bestämmelser i nationell rätt anses oförenliga med unionsrätten innebär inte att de nationella bestämmelserna ska ses som en nullitet. [99] Omständigheten att nationella bestämmelser som sedan fastställs vara oförenliga med unionsrätten kan ha rättsverkningar, vilka i vissa fall har förmåga att skapa förväntningar, framgår av det faktum att domstolen vid vissa tillfällen har begränsat verkningarna av sina avgöranden i tiden i syfte att säkerställa de skyddskrav som följer av rättssäkerhetsprincipen. I detta sammanhang ska det erinras om att domstolen har angett att (endast) domstolen ”undantagsvis och av tvingande rättssäkerhetshänsyn” kan ”tillåta att det företräde som en regel i unionsrätten har i förhållande till nationell rätt som strider mot denna skjuts upp”. [100]

181. Det kan betonas att påståendet att det följer av unionsrätten att principen om *lex mitior* och kravet på rättssäkerhet i straffrättsliga ärenden hindrar att man bortser från lindrigare bestämmelser i nationell rätt inte skulle kräva en omfattande omvärdering av den förvisso relativt restriktiva inställningen till begränsningen i tiden av domstolens avgöranden. Det skulle bara skapa ett begränsat undantag för enskilda pågående brottmålsärenden men låta de allmänna normgivande konsekvenserna av de nationella bestämmelsernas oförenlighet med unionsrätten förbli orörda. Domstolens bedömning skulle naturligtvis kunna ge upphov till mål om fördragsbrott till följd av underlåtenhet att uppfylla de skyldigheter som följer av denna, [101] och skulle, i alla händelser, medföra en skyldighet att anpassa den nationella rättsordningen därefter för framtiden.

V. Förslag till avgörande

182. Mot bakgrund av vad som har anförts ovan föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Tribunale di Varese) (Distriktsdomstolen i Varese, Italien) på följande sätt:

– Begreppet bedrägeri i artikel 1.1 b i konventionen om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen omfattar inte ett brott såsom det som är aktuellt i det nationella målet, angående underlåtelse att betala korrekt deklarerad mervärdesskatt inom den lagstadgade tidsfristen.

– Artikel 4.3 FEU, jämförd med artikel 325.1 FEUF och mervärdesskattedirektivet, utgör inte hinder för nationella bestämmelser som, i syfte att avgöra huruvida underlåtelse att betala skatt inom den lagstadgade tidsfristen är straffbart, fastställer en högre beloppsgräns för mervärdesskatt än för källskatt.

98 Det kan tilläggas att detta inte är ett nytt problem och att det inte heller är begränsat till unionens rättsordning. För en jämförande översikt, se, exempelvis, Steiner, E., *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015 eller Popelier, P. m.fl. (red.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014.

99 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 1998, IN CO. GE ’90 m.fl. (C-10/94–C-22/97, EU:C:1998:498, punkt 21, och dom av den 19 november 2009, Filipak, C-314/08, EU:C:2009:719, punkt 83).

100 Se dom av den 28 juli 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 33), som hänvisar till dom av den 8 september 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 67).

101 Se, exempelvis, dom av den 21 september 1989, kommissionen/Italien (68/88, EU:C:1989:339, punkt 24), dom av den 18 oktober 2001, kommissionen/Irland (C-354/99, EU:C:2001:550, punkterna 46–48), samt dom av den 17 juli 2008, kommissionen/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 52).

– Skyldigheten enligt artikel 325.1 FEUF och artikel 4.3 FEU, jämförda med mervärdesskattedirektivet, att införa effektiva, avskräckande och proportionerliga påföljder för att säkerställa riktig uppbörd av mervärdesskatt hindrar inte nationell lagstiftning av det slag som är aktuellt i förevarande mål, som, samtidigt som den föreskriver ett system med administrativa påföljder, undantar fysiska personer som ansvarar för skatteärenden

– från straffrättsligt och administrativt ansvar för underlåtelse att betala korrekt deklarerad mervärdesskatt inom den lagstadgade tidsfristen med avseende på belopp som motsvarar tre eller fem gånger den minimigräns på 50 000 euro som har fastställts i PIF-konventionen,

– från straffrättsligt ansvar om den enhet avseende vilken de driver verksamhet har gjort en sen inbetalning av den utestående mervärdesskatten, jämte ränta och belopp som har pålagts som administrativa påföljder, innan processen i första instans har förklarats inledd.