CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL M. DARMON van 8 december 1987 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Het antwoord op de eerste twee vragen van de Corte d'appello te Genua ligt eigenlijk al besloten in de rechtspraak van het Hof, met name in de twee Schul-arresten [1] en in het arrest Bergeres-Becque. [2] Verdachte in het hoofdgeding, de Italiaanse regering en de Commissie zijn het hierover trouwens eens. Het Hof heeft de derde vraag daarentegen nog niet eerder behandeld, althans niet rechtstreeks, ook al wijzen bepaalde elementen in andere arresten reeds in de richting van het antwoord.

2. Het belang van deze zaak ligt dus in de laatste vraag. Daarin verzoekt de verwijzende rechter het Hof in wezen om te verduidelijken, in hoeverre het op grond van het gemeenschapsrecht verboden is om onderscheid te maken, wat de aard en de omvang betreft, tussen de sancties bij ontduiking van de BTW bij invoer aan de ene kant, en die bij een zuiver binnenlandse handeling ter zake van hetzelfde goed aan de andere kant, terwijl het belastingtarief ingevolge het gemeenschapsrecht in beide gevallen gelijk is. Naast deze principiële vraag doet zich ook nog de wat meer bijzondere vraag voor, of in de nationale wetgeving ontduiking van de BTW bij invoer kan worden gekwalificeerd als het douanerechtelijke delict smokkel, waarop strafrechtelijke sancties zijn gesteld, terwijl andere sancties worden voorzien voor ontduiking van de BTW bij binnenlandse transacties, wat door de verwijzende rechter wordt gekwalificeerd als een „soortgelijke overtreding".

3. In prejudiciële zaken is het Hof gebonden aan de door de verwijzende rechter gegeven kwalificaties van zijn eigen nationale recht. De kernvraag is dus, of in deze twee situaties verschillende sancties mogen worden toegepast.

4. Volgens verdachte in het hoofdgeding en volgens de Commissie moet iedere overtreding met betrekking tot de BTW, of het nu gaat om ontduiking van de belasting bij invoer of om fraude bij een binnenlandse handeling, met dezelfde sancties bestraft worden. De Italiaanse regering voert daarentegen aan, dat er tussen beide soorten van overtreding verschillen bestaan die in het eerste geval strengere straffen rechtvaardigen.

5. Maar alvorens deze vraag te behandelen, moet worden ingegaan op het betoog van de Italiaanse regering over de mogelijke invloed van het gemeenschapsrecht op het nationale strafrecht in geval van belastingfraude. Zij is namelijk van mening, dat het gemeenschapsrecht op dit gebied enkel de naleving kan afdwingen van de materiële Verdragsbepalingen, met name van artikel 95, en van de harmonisatierichtlijnen, en niets te maken heeft met de bestraffing op nationaal vlak van overtredingen van

* Vertaald uit het Frans.

1 — Arrest van 5 mei 1982, zaak 15/81, Jurispr. 1982, blz. 1409. Arrest van 21 mei 1985, zaak 47/84, Jurispr. 1985, blz. 1491.

2 — Arrest van 23 januari 1986, zaak 39/85, Jurispr. 1986, blz. 259.

deze bepalingen, waarvoor de autoriteiten van de Lid-Staten bij uitsluiting bevoegd zijn.

6. Deze stelling kan niet worden aanvaard. De gemeenschapsregels op fiscaal gebied staan niet los van het vrije verkeer van goederen en personen. Worden deze regels of de nationale uitvoeringsmaatregelen daarvan geschonden, dan is het gemeenschapsrecht daarbij nauw betrokken. Al kan het gemeenschapsrecht zelf weliswaar niet de ter zake toepasselijke sancties bepalen, dan wil dit echter nog niet zeggen dat het aan de nationale strafvordering geen grenzen zou kunnen stellen.

7. Blijkens 's Hofs rechtspraak blijft het strafrecht, van welke aard het ook is, niet volledig buiten bereik van het gemeenschapsrecht. Het Hof heeft in het arrest Sail [3] uitdrukkelijk vastgesteld dat:

„de doeltreffendheid van het gemeenschapsrecht niet mag verschillen naar gelang van de onderscheiden gebieden van het nationale recht, waarbinnen het zijn werking kan doen gevoelen",

en in de zaak Ratti [4], dat nationale nog niet aan een richtlijn aangepaste wetgeving — ook indien deze strafbedreigingen bevat — na het verstrijken van de voor de uitvoering van de richtlijn gestelde termijn niet meer van toepassing is.

8. De invloed van het gemeenschapsrecht op het nationale strafrecht is tweeërlei: wanneer de verbodsnorm of de ten laste gelegde norm onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht, dan valt de wettelijke grondslag van de inbreuk weg; wanneer in de nationale wet op schending van gemeenschaps- of nationale regels straffen zijn gesteld die zo zwaar zijn dat zij de uitoefening van een door het Verdrag toegekende vrijheid belemmeren, dan moeten zij afgeschaft ofwel verzacht worden. [5]

9. In het arrest Casati [6] heeft het Hof weliswaar vastgesteld dat

„de strafwetgeving en de regels inzake de strafvordering in beginsel nog steeds tot de bevoegdheid van de Lid-Staten behoren",

maar tevens herinnerd aan de eerdere uitspraken, inhoudende dat

„het gemeenschapsrecht grenzen stelt aan de controlemaatregelen die de Lid-Staten krachtens dit recht in het kader van het vrije verkeer van goederen en personen mogen handhaven".

Het Hof heeft in ditzelfde arrest met name benadrukt dat

„administratieve en strafrechtelijke maatregelen niet verder mogen gaan dan strikt noodzakelijk is, de controle niet op zodanige wijze mag zijn geregeld, dat de door het Verdrag beoogde vrijheid wordt beperkt, en er geen straf mag worden opgelegd die zozeer onevenredig is aan de ernst van de overtreding, dat zij de vrijheid gaat belemmeren".

3 — Arrest van 21 maart 1972, zaak 82/71, Jurispr. 1972, blz. 119, 136, r. o. 5.

4 — Arrest van 5 april 1979, zaak 148/78, Jurispr. 1979, blz. 1629.

5 — Deze beginselen vloeien voor wat betreft het vrije verkeer van goederen voort uit de arresten van 7 juli 1976, zaak 118/75, Watson, Jurispr. 1976, blz. 1185; 14 juli 1977, zaak 8/77, Sagulo, Jurispr. 1977, blz. 1495; en 3 juli 1980, zaak 157/79, Pieck, Jurispr. 1980, blz. 2171; en voor wat betreft het vrije verkeer van personen uit de arresten van 15 december 1976, zaak 41/76, Donckerwolcke, Jurispr. 1976, blz. 1921; 30 november 1977, zaak 52/77, Cayrol, Jurispr. 1977, blz. 2261; en 28 maart 1979, zaak 179/78, Rivoira, Jurispr. 1979, blz. 1147.

6 — Arrest van 11 november 1981, zaak 203/80, Jurispr. 1981, blz. 2595, 2618, r. o. 27.

Uiteindelijk stelt de rechtspraak dus de eis, dat de in het nationale recht voorziene sancties „passend" [7] en „redelijk" [8] zijn, met andere woorden evenredig zijn aan de aard van de overtreding.

10. Dezelfde beginselen gelden bij de sanctionering van overtredingen van de nationale BTW-regels. Ik wil eraan herinneren dat de heffing van BTW, zowel bij binnenlandse handelingen als bij invoer, is geregeld in de Zesde richtlijn. [9] Ook breng ik in herinnering, dat volgens 's Hofs rechtspraak de BTW geen heffing van gelijke werking als een invoerrecht in de zin van de artikelen 12 en 13 EEG-Verdrag is, maar een binnenlandse belasting als bedoeld in artikel 95 [10], en dat dit oordeel is bevestigd in het arrest Profant [11] betreffende de invoer van een motorvoertuig, waarop de onderhavige zaak ook betrekking heeft.

11. Men kan niet goed volhouden, zoals de Italiaanse regering doet, dat het communautaire belastingrecht alleen de plicht met zich brengt om de materiële gemeenschapsregels te eerbiedigen en dat het zich niet uitstrekt tot bijkomende aspecten van de uitvoering daarvan. De Commissie verwijst dan ook terecht naar het arrest Commissie/Ierse Republiek [12], waarin het Hof vaststelde dat deze Lid-Staat de krachtens artikel 95, eerste alinea, op hem rustende verplichtingen niet was nagekomen door het verlenen van betalingstermijnen voor de accijns op bepaalde in Ierland vervaardigde alcoholhoudende dranken, die gunstiger waren dan die voor dezelfde produkten, die uit andere Lid-Staten werden ingevoerd. Dit betekent dat, anders dan de Italiaanse regering stelt, het fiscale discriminatieverbod ook elementen omvat die met de belastinginning in verband staan.

12. Om te verklaren waarom ontduiking van de BTW bij invoer is gelijkgesteld aan een douanerechtelijke overtreding en dus de daarvoor geldende straffen kunnen worden opgelegd, meent de Italiaanse regering argumenten te kunnen vinden in de Zesde richtlijn. Zij beroept zich op de artikelen 10, lid 3, tweede en derde alinea, 11 B, lid 2, en 14, lid 1, respectievelijk met betrekking tot het belastbare feit en de verschuldigdheid van de BTW bij invoer, de maatstaf van heffing en de vrijstellingen bij invoer. De eerste twee artikelen bieden de Lid-Staten de mogelijkheid om voor wat betreft het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting, de vigerende bepalingen inzake invoerrechten toe te passen en om als maatstaf van heffing het waardebegrip te kiezen uit de verordening inzake de douanewaarde van goederen. [13]

13. Evenmin als het derde genoemde artikel inzake de vrijstellingen, zeggen deze bepalingen iets over het karakter van de BTW bij invoer en over de aard van de overtreding. Het gaat hier om een puur technische kop-

7 — Arrest van 8 april 1976, zaak 48/75, Royer, Jurispr. 1976, blz. 497, 514, r. o. 42.

8 — Zaak 8/77, reeds aangehaald, blz. 1505, r. o. 6 en blz. 1507, r. o. 12.

9 — Richtlijn van de Raad nr. 77/388 van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

10 — Zie zaak 15/81, reeds aangehaald.

11 — Arrest van 3 oktober 1985, zaak 249/84, Jurispr. 1985, blz. 3237.

12 — Arrest van 27 februari 1980, zaak 55/79, Jurispr. 1980, blz. 481.

13 — Het gaat om verordening nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968, PB 1968, L 148, blz. 6, vervangen door verordening nr. 1224/80 van de Raad van 28 mei 1980, PB 1980, L 134, blz. 1, gewijzigd bij verordening nr. 3193/80 van de Raad van 8 december 1980, PB 1980, L 333, blz. 1, bij verordening nr. 320/85 van de Raad van 6 februari 1985, PB 1985, L 34, blz. 33 en bij verordening nr. 1055/85 van de Raad van 23 april 1985, PB 1985, L 112, blz. 50.

peling die zonder belang is voor de bepaling van de sanctie. Bovendien is de koppeling niet volledig, getuige artikel 12, lid 5, van de Zesde richtlijn dat luidt:

„Het bij invoer van een goed toe te passen tarief is het tarief dat op de levering van een zelfde goed in het binnenland wordt toegepast."

Het is opvallend dat de Italiaanse regering voor het oordeel over de sanctieregeling totaal geen betekenis toekent aan deze laatste bepaling, terwijl zij de drie voornoemde bepalingen van bijna doorslaggevend belang acht.

14. De Italiaanse regering is bovendien van mening, dat de verplichtingen die op de aan binnenlandse BTW-betaling onderworpen belastingplichtigen rusten, zoals het doen van aangifte, de facturering en de boekhouding, een sanctieregeling rechtvaardigen die afwijkt van die bij invoer. Maar zij verwijst in het geheel niet naar artikel 23 van de Zesde richtlijn dat luidt: „De Lid-Staten stellen ter zake van de invoer van goederen de voorschriften vast voor de aangifte en voor de betaling welke daarop moet volgen." Op grond van dit artikel kunnen de Lid-Staten bepalen, dat de uit hoofde van de invoer verschuldigde BTW niet wordt betaald op het tijdstip van de invoer, maar pas daarna, mits is voldaan aan de voorwaarden ter zake van de aangifte. Overeenkomstig artikel 22, lid 4, moeten de belastingplichtigen die zijn onderworpen aan de „verplichtingen in het binnenlands verkeer", deze aangifte indienen met daarin alle gegevens die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting vast te stellen.

15. Men mag in het handelsverkeer tussen de Lid-Staten de BTW bij invoer niet gelijkstellen aan een invoerrecht en dus ook niet bij ontduiking van die BTW de sancties toepassen, die op het niet-betalen van invoerrechten staan. De bij invoer van toepassing zijnde regeling mag niet minder gunstig zijn dan de regeling voor soortgelijke in het binnenland verrichte handelingen. Wanneer fraude met de BTW bij invoer systematisch in de sfeer van het strafrecht wordt getrokken door de voor invoerrechten vastgestelde sancties van toepassing te verklaren, terwijl ontduiking van de binnenlandse BTW minder streng bestraft wordt, dan komt dit erop neer dat er een aparte betekenis aan de overschrijding van een intracommunautaire grens wordt gegeven, wat onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt.

16. Er bestaan inderdaad verschillen tussen de BTW bij invoer en de BTW bij levering van goederen binnen een Lid-Staat, met name ten aanzien van de belastingplichtigen en het belastbare feit. Maar deze verschillen lijken mij niet van dien aard, dat daardoor valt te rechtvaardigen dat de sancties die in beide gevallen respectievelijk kunnen worden opgelegd zo opvallend uiteenlopen. Het feit dat de opsporing van BTW-ontduiking moeilijkheden oplevert, mag niet van invloed zijn op de sanctieregeling, door strengere straffen op te leggen dan in geval van fraude met de BTW op binnenlandse handelingen.

17. De BTW is namelijk een „gecommunautariseerde nationale belasting", waarvan een gedeelte naar de gemeenschapsbegroting vloeit. De Gemeenschap heeft er dus alle belang bij dat belastingontduiking, zowel bij binnenlandse handelingen als bij invoer, effectief wordt bestreden. De Raad was zich overigens bewust van de problemen die belastingfraude en belastingontduiking veroorzaken, en heeft een richtlijn vastgesteld betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw, alsmede van landbouwheffingen en douanerechten. [14] De Raad heeft de richtlijn later gewijzigd en ook op de BTW van toepassing verklaard [15] vanwege de beperkte werkingssfeer van de nationale bepalingen op het ge-

14 — Richtlijn 76/308 van de Raad van 15 maart 1976, PB 1976, L 73, blz. 18.

15 — Richtlijn 79/1071 van de Raad van 6 december 1979, PB 1979, L 331, blz. 10.

bied van de invordering van deze belasting, wat een „hindernis voor de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt" vormt. [16] Ook heeft de Raad bij een richtlijn van 6 december 1979 [17] de werkingssfeer van de richtlijn betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen [18] uitgebreid tot de BTW om met betrekking tot de indirecte belastingen „voor een juiste vaststelling en een juiste heffing zorg te kunnen dragen" [19], waarbij erop wordt gewezen, dat „vooral met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde uitbreiding van de wederzijdse bijstand dringend nodig blijkt, zulks zowel omdat deze belasting het kenmerk van een algemene verbruiksbelasting bezit, als vanwege haar rol in het stelsel van eigen middelen van de Gemeenschap". [20]

18. Het is dus duidelijk, dat er geen enkele geldige reden is om ontduiking van de BTW bij invoer afkeurenswaardiger te vinden dan fraude met de binnenlandse BTW. Op overtredingen van dezelfde aard behoren vergelijkbare sancties te worden gesteld.

19. Het is waar, dat in het algemeen de sancties die op overtreding van de douanewetgeving staan, wegens de schade voor de openbare financiën zowel repressieve elementen bevatten als elementen van schadevergoeding. [21] Er is niets op tegen, dat op het niet-betalen van de BTW strafrechtelijke sancties worden gesteld, zolang deze maar niet zo overdreven of onevenredig streng zijn, dat zij daardoor als zodanig een belemmering vormen voor de uitoefening van de door het Verdrag ingestelde vrijheden.

20. Tot slot lijkt het mij nuttig om de aandacht van de verwijzende rechter te vestigen op twee, tijdens de mondelinge behandeling ter sprake gekomen richtlijnen van de Raad van 28 maart 1983, de ene betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap [22] en de andere betreffende belastingvrijstellingen bij definitieve invoer uit een Lid-Staat van persoonlijke goederen door particulieren. [23]

21. Op grond van 's Hofs rechtspraak en van al hetgeen ik hiervóór heb betoogd, geef ik U in overweging om op de door de Corte d'appello te Genua gestelde vragen te antwoorden als volgt:

„1) Het gemeenschapsrecht verbiedt om BTW te heffen op motorvoertuigen die uit andere Lid-Staten worden ingevoerd, zonder rekening te houden met het restant van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW, dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het goed begrepen is.

16 — Tweede overweging.

17 — Richtlijn 79/1070, PB 1979, L 331, blz. 8.

18 — Richtlijn 77/799 van de Raad van 19 december 1977, PB 1977, L 336, blz. 15.

19 — Derde overweging.

20 — Vierde overweging.

21 — Zie bij voorbeeld J. Pradel, *Droit pénal*, deel 1, Paris, Cujas, 3ème édition, 1981, blz. 313 en volgende, Cl. J. Berr en H. Tremeau, *Le droit douanier*, Paris, L. G. D. J., 2ème édition, 1981, blz. 423 en volgende.

22 — Richtlijn 83/182 van de Raad, PB 1983, L 105, blz. 59.

23 — Richtlijn 83/183 van de Raad, PB 1983, L 105, blz. 64.

2) De aldus door de Lid-Staat van invoer geheven BTW vormt, wanneer in die Lid-Staat geen BTW wordt geheven ter zake van een overdracht van dergelijke goederen tussen particulieren, een door artikel 95 van het Verdrag verboden binnenlandse belasting.

3) Het gemeenschapsrecht en met name artikel 95 EEG-Verdrag verzet zich ertegen, dat ontduiking van de BTW bij invoer met zwaardere sancties wordt gestraft dan het niet-betalen van de binnenlandse BTW op overdrachten van gelijksoortige goederen binnen de staat."