

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

2. maj 2018 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – beskyttelse af Den Europæiske Unions finansielle interesser – artikel 4, stk. 3, TEU – artikel 325, stk. 1, TEUF – direktiv 2006/112/EF – BFI-konventionen – sanktioner – ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet – undladelse af at indbetale den moms, der fremgår af årsangivelsen, inden for de ved lov fastsatte frister – national lovgivning, der kun fastsætter frihedsstraf, når det ubetalte momsbeløb overstiger en bestemt strafgrænse – national lovgivning, der fastsætter en lavere strafgrænse for undladelse af at betale indeholdt kildeskat af indkomst«

I sag C-574/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunale di Varese (retten i Varese, Italien) ved afgørelse af 30. oktober 2015, indgået til Domstolen den 9. november 2015, i straffesagen mod

**Mauro Scialdone,**

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, A. Tizzano, afdelingsformændene L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J.L. da Cruz Vilaça (refererende dommer), A. Rosas, C.G. Fernlund og C. Vajda samt dommerne C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, E. Jarašiūnas, M. Vilaras og E. Regan,

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: fuldmægtig R. Schiano,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 21. marts 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocati dello Stato G. Galluzzo og E. De Bonis,
- den tyske regering ved T. Henze og J. Möller, som befuldmægtigede,
- den nederlandske regering ved M.K. Bulterman, B. Koopman og L. Noort, som befuldmægtigede,
- den østrigske regering ved G. Eberhard, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved E. Traversa, P. Rossi og C. Cattabriga, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. juli 2017, afsagt følgende

## **Dom**

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 3, TEU, artikel 325, stk. 1 og 2, TEUF, Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) og konventionen udarbejdet på grundlag af artikel K.3 i traktaten om Den Europæiske Union om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser, undertegnet i Bruxelles den 26. juli 1995 (EFT 1995, C 316, s. 49, herefter »BFI-konventionen«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en straffesag mod Mauro Scialdone, som i sin egenskab af enedirektør for Siderlaghi Srl er tiltalt for at have undladt at indbetale den merværdiafgift (moms), der fremgår af dette selskabs årsangivelse for skatteåret 2012, inden for de ved lov fastsatte frister.

## **Retsforskrifter**

### **EU-retten**

#### *BFI-konventionen*

3 BFI-konventionens artikel 1 med overskriften »Generelle bestemmelser« bestemmer i stk. 1:

»I denne konvention betragtes som svig, der skader [Unionens] finansielle interesser:

[...]

b) for så vidt angår indtægter, enhver forsætlig handling eller undladelse vedrørende:

– Anvendelse eller forelæggelse af falske, urigtige eller ufuldstændige erklæringer eller dokumenter, som medfører en uretmæssig formindskelse af indtægterne på [Unionens] almindelige budget eller på budgetter, der forvaltes af eller for [Unionen]

– manglende indberetning af en oplysning ved tilsidesættelse af en specifik oplysningspligt, med samme følge

– uretmæssig udnyttelse af en lovligt opnået fordel, med samme følge.«

4 Konventionens artikel 2 med overskriften »Sanktioner« fastsætter i stk. 1:

»Hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at den i artikel 1 nævnte adfærd samt medvirken, anstiftelse eller forsøg i forbindelse med den i artikel 1, stk. 1, nævnte adfærd kan straffes med strafferetlige sanktioner, der er effektive, står i et rimeligt forhold til overtrædelsen og har en afskrækkende virkning, herunder, i hvert fald i grove tilfælde af svig, frihedsstraf, der kan medføre udlægning, idet der ved grove tilfælde af svig forstås svig, som vedrører et mindstebeløb, der fastsættes i hver medlemsstat. Dette mindstebeløb kan ikke fastsættes højere end 50 000 [EUR].

#### *Momsdirektivet*

5 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, fastlægger, hvilke transaktioner der er momspligtige.

6 Dette direktivs artikel 206 bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for momsen, skal indbetale momsens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den i artikel 350 omhandlede momsangivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acontobeløb.«

7 Nævnte direktivs artikel 250, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.«

8 Samme direktivs artikel 273 fastsætter:

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

[...]«

## **Italiensk ret**

9 Artikel 13, stk. 1, i decreto legislativo 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 [lovdekret nr. 471 om reform af administrative skatte- og afgiftssanktioner vedrørende direkte skatter, merværdiafgift og skatte- og afgiftsopkrævning i overensstemmelse med artikel 3, stk. 133, litra q), i lov nr. 662 af 23.12.1996], af 18. december 1997 (det almindelige tillæg til GURI nr. 5 af 8.1.1998, herefter »lovdekret nr. 471/97«) har følgende ordlyd:

»Enhver, der ikke inden for den fastsatte frist betaler eller kun delvist betaler acontobeløb, rater, udligningsbeløb eller den skattesaldo, som fremgår af angivelsen, i de nævnte tilfælde fratrasket rate- og acontobeløb, selv om de ikke er blevet betalt, pålægges en administrativ sanktion, der andrager 30% af hvert ubetalt beløb, også når det, efter en berigtigelse af materielle fejl eller fejlberegninger, der er konstateret ved kontrollen af årsangivelsen, fremgår, at skatten er større, eller at det fradragsberettigede overskud er mindre. [...]«

10 Artikel 10a med overskriften »Manglende indbetaling af skyldig eller attesteret kildeskat« i decreto legislativo 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 (lovdekret nr. 74 om ny regulering af lovovertrædelser vedrørende indkomstskat og merværdiafgift i henhold til artikel 9 i lov nr. 205 af 25.6.1999) af 10. marts 2000 (GURI nr. 76 af 31.3.2000, s. 4, herefter »lovdekret nr. 74/2000«) i den affattelse, der var gældende på det tidspunkt, hvor de faktiske omstændigheder i hovedsagen fandt sted, og til og med den 21. oktober 2015 bestemte:

»Enhver person, der ikke inden for fristen for den betalende tredjemands indberetning af den

skattepligtige persons årsangivelse indbetaler den indeholdte kildeskat, som fremgår af den attestering, der er udstedt til den skattepligtige, i hvis sted denne tredjemand træder, straffes med fængsel fra seks måneder og op til to år, forudsat at det omhandlede beløb overstiger 50 000 EUR pr. skatteperiode.«

11 På samme tidspunkt bestemte dette lovdekrets artikel 10b med overskriften »Manglende indbetaling af moms«:

»Bestemmelsen i artikel 10a finder tilsvarende anvendelse inden for de deri fastsatte grænser for enhver, der ikke indbetaler den moms, som er skyldig i henhold til årsangivelsen, inden for fristen for indbetaling af acontobeløbet for den efterfølgende afgiftsperiode.«

12 Nævnte lovdekrets artikel 13 med overskriften »Formildende omstændigheder. Betaling af skatte- og afgiftsgæld« fastsatte i stk. 1:

»De sanktioner, der er fastsat for de overtrædelser, der er omhandlet i dette dekret, nedsættes med op til en tredjedel [...] såfremt skatte- og afgiftsgælden blev betalt og bortfaldt, inden der blev indgivet erklæring om indledning af domsforhandlinger i første instans [...]«

13 Lovdekret nr. 74/2000 blev ændret ved decreto legislativo n. 158 – Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (lovdekret nr. 158 om revision af sanktionsreglerne i henhold til artikel 8, stk. 1, i lov nr. 23 af 11.3.2014) af 24. september 2015 (almindeligt tillæg til GURI nr. 233 af 7.10.2015, herefter »lovdekret nr. 158/2015«) med virkning fra den 22. oktober 2015.

14 Siden da har artikel 10a i lovdekret nr. 74/2000, som ændret ved lovdekret nr. 158/2015, bestemt:

»Enhver, der ikke inden for fristen for den betalende tredjemands indberetning af den skattepligtige persons årsangivelse indbetaler den indeholdte kildeskat, som fremgår af denne angivelse eller af den attestering, der er udstedt til den skattepligtige, i hvis sted denne tredjemand træder, straffes med fængsel fra seks måneder og op til to år, forudsat at det omhandlede beløb overstiger 50 000 EUR pr. skatteperiode.«

15 Artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000, som ændret ved lovdekret nr. 158/2015, fastsætter:

»Enhver, der ikke inden for fristen for acontobetaling vedrørende den efterfølgende afgiftsperiode indbetaler den moms, som skyldes i medfør af den årlige afgiftsangivelse, straffes med fængsel fra seks måneder og op til to år, forudsat at det omhandlede beløb overstiger 250 000 EUR pr. skatteperiode.«

16 Artikel 13 i lovdekret nr. 74/2000, som ændret ved lovdekret nr. 158/2015, med overskriften »Bortfaldsgrund. Betaling af gælden« har følgende ordlyd:

»1. De lovovertrædelser, der er omhandlet i artikel 10a, 10b [...] straffes ikke, såfremt den pågældende skatte- og afgiftsgæld, herunder administrative sanktioner og renter, er blevet indfriet ved fuld betaling af de skyldige beløb, inden der indgives erklæring om indledning af domsforhandlinger i første instans, herunder hvor indfrielse sker som følge af særlige mæglings- og forligsprocedurer og i overensstemmelse med den i henhold til skattelovgivningen foretagne vurdering eller ved frivillig indbetaling.

[...]

3. Såfremt denne skatte- og afgiftsgæld, inden der indgives erklæring om indledning af

domsforhandlinger i første instans, er ved at blive indfriet ved ratevis betaling, f.eks. i henhold til artikel 13a, gives der en frist på tre måneder til betaling af den resterende gæld. I så fald suspenderes forældelsesfristen. Retten har mulighed for at forlænge denne frist én gang med højst tre måneder, såfremt retten finder det nødvendigt, uden at dette berører suspensionen af forældelsesfristen.«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

17 Agenzia delle Entrate (skatte- og afgiftsmyndighed, Italien) foretog en skatte- og afgiftskontrol hos Siderlaghi. Denne kontrol afslørede, at selskabet havde undladt at indbetale moms i henhold til dets årsangivelse for skatteåret 2012 inden for de ved lov fastsatte frister, hvilket beløb sig til 175 272 EUR. Skatte- og afgiftsmyndigheden gav Siderlaghi meddelelse om denne uregelmæssighed og anmodede selskabet om at berigtige forholdet ved at betale den skyldige afgift, morarenter, og i henhold til artikel 13, stk. 1, i lovdekret nr. 471/97, en bøde på 30% af dets skatte- og afgiftsgæld. Idet dette selskab forpligtede sig til at betale den ubetalte moms i rater inden for en frist på 30 dage efter denne meddelelse fik selskabet nedsat den fastsatte bøde med to tredjedele.

18 Den 29. maj 2015 anlagde Procura della Repubblica (anklagemyndigheden, Italien) endvidere sag ved den forelæggende ret, Tribunale di Varese (retten i Varese, Italien) med påstand om, at Mauro Scialdone blev dømt til at betale en bøde på 22 500 EUR. Denne påstand var støttet på det forhold, at undladelsen af at indbetale den pågældende moms udgjorde en lovovertrædelse, som var omfattet af og strafbar ved artikel 10a og 10b i lovdekret nr. 74/2000, bl.a. for så vidt som det ubetalte momsbeløb oversteg den strafgrænse på 50 000 EUR, fra hvilken en sådan undladelse var strafpålagt med en sanktion i henhold til disse bestemmelser, og på det forhold, at denne lovovertrædelse kunne tilregnes Mauro Scialdone i sin egenskab af enedirektør i Siderlaghi.

19 Den 22. oktober 2015 trådte lovdekret nr. 158/2015 i kraft. Den forelæggende ret har anført, at de ændringer, som dette dekret medførte for lovdekret nr. 74/2000, finder anvendelse med tilbagevirkende kraft på forhold, som tilskrives Mauro Scialdone, idet disse bestemmelser er de mest fordelagtige bestemmelser. Følgelig udgør de pågældende forhold ikke længere en strafbar handling, idet artikel 10b i sidstnævnte lovdekret, som ændret ved lovdekret nr. 158/2015, nu fastsætter en strafgrænse på 250 000 EUR for undladelse af indbetaling af moms, og idet Mauro Scialdone's skatte- og afgiftsgæld er på et lavere beløb end denne nye grænse. I øvrigt kan Mauro Scialdone omfattes af den strafbortfaldsgrund, der findes i artikel 13 i lovdekret nr. 74/2000, som ændret ved lovdekret nr. 158/2015, idet Siderlaghi og skatte- og afgiftsmyndigheden har opnået enighed om en ratevis betaling af den skyldige moms, den pålagte bøde og morarenterne.

20 Den forelæggende ret er dog i tvivl om, hvorvidt de ændringer, der er indført i italiensk lovgivning med lovdekret nr. 158/2015, er forenelige med EU-retten, navnlig idet denne ret, såfremt disse ændringer ikke måtte være forenelige med EU-retten, ser sig forpligtet til ikke at anvende dem og at gå tilbage til den oprindelige version af lovdekret nr. 74/2000 således, at Mauro Scialdone stadig vil kunne idømmes en strafferetlig sanktion.

21 I denne henseende har den forelæggende ret dels anført, at i medfør af artikel 10a og 10b i lovdekret nr. 74/2000 i dets oprindelige affattelse, fandt samme strafgrænse på 50 000 EUR anvendelse på både undladelse af at betale indeholdt kildeskat af indkomst og undladelse af at indbetale moms. Siden ændringen af lovdekret nr. 74/2000 ved lovdekret nr. 158/2015 er denne grænse derimod steget til 150 000 EUR for undladelse af at betale indeholdt kildeskat af indkomst i henhold til den nye artikel 10a, og til 250 000 EUR for undladelse af at indbetale den angivne moms i henhold til den nye artikel 10b. Denne ret finder det imidlertid tvivlsomt, om en sådan forskel er forenelig med de krav, der følger af artikel 4, stk. 3, TEU, og artikel 325 TEUF samt

momsdirektivet, idet den, efter den forelæggende rets opfattelse, indebærer en bedre beskyttelse af de nationale finansielle interesser i forhold til Den Europæiske Unions finansielle interesser.

22 Dels har den nævnte ret af disse bestemmelser og af BFI-konventionen udledt, at medlemsstaterne kan have pligt til at sanktionere undladelser af at indbetale moms såsom de i hovedsagen omhandlede, med frihedsstraf, såfremt det ubetalte beløb overstiger 50 000 EUR. I så fald ville artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000, som ændret ved lovdekret nr. 158/2015, ikke være forenelig med EU-retten, for så vidt som den sanktion, der er fastsat i denne artikel, kun finder anvendelse på undladelser, der vedrører et beløb på 250 000 EUR eller derover. Af lignende grunde finder samme ret det tvivlsomt, at en strafbortfaldsgrund af samme type som den, der er fastsat i artikel 13 i lovdekret nr. 74/2000, som ændret ved lovdekret nr. 158/2015, er forenelig med EU-retten.

23 På denne baggrund har Tribunale di Varese (retten i Varese) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan EU-retten, og navnlig artikel 4, stk. 3, TEU sammenholdt med artikel 325 TEUF og [momsdirektivet], som fastlægger medlemsstaternes pligt til ligestilling med hensyn til sanktionspolitikker, fortolkes således, at den er til hinder for vedtagelse af nationale bestemmelser, hvorefter manglende indbetaling af moms er strafbar ved overskridelse af et mindstebeløb, som er højere end det, der er fastsat med hensyn til manglende indbetaling af direkte indkomstskatter?

2) Kan EU-retten, og navnlig artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med artikel 325 TEUF og [momsdirektivet], som forpligter medlemsstaterne til at fastsætte sanktioner, der er effektive, har en afskrækkende virkning og står i et rimeligt forhold til overtrædelsen, med henblik på at beskytte Unionens finansielle interesser, fortolkes således, at den er til hinder for vedtagelse af en national bestemmelse, som indrømmer straffrihed for den tiltalte (uanset om der er tale om direktøren, den juridiske repræsentant, den befuldmægtigede til skattemæssige funktioner eller den medvirkende til overtrædelsen), såfremt den juridiske person, hvortil den pågældende er knyttet, har foretaget forsinket indbetaling af moms og administrative sanktioner, på trods af at den afgiftsmæssige undersøgelse allerede er gennemført, straffesagen er anlagt, tiltale er rejst, det er konstateret, at den kontradiktoriske procedure er indledt, og så længe der ikke er indgivet erklæring om indledning af domsforhandlinger, i en ordning, som ikke fastsætter nogen anden sanktion, end ikke af administrativ karakter, for den førnævnte direktør, den juridiske repræsentant, den befuldmægtigede og den medvirkende til overtrædelsen?

3) Skal begrebet svig som omhandlet i BFI-konventionens artikel 1 fortolkes således, at begrebet også omfatter manglende, delvis og forsinket indbetaling af moms, og i konsekvens heraf således, at den nævnte konventions artikel 2 pålægger medlemsstaten at sanktionere manglende, delvis og forsinket indbetaling af moms for beløb over 50 000 EUR med fængselsstraf? Hvis spørgsmålet besvares benægtende, skal bestemmelsen i artikel 325 TEUF, som forpligter medlemsstaterne at pålægge sanktioner, også strafferetlige, der har en afskrækkende virkning, står i et rimeligt forhold til overtrædelsen og er effektive, da fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, som fritager direktørerne og de juridiske repræsentanter for juridiske personer, herunder deres befuldmægtigede og de medvirkende til overtrædelsen, det strafferetlige og administrative ansvar for manglende, delvis og forsinket indbetaling af moms for beløb, som er tre eller fem gange større end det mindstebeløb, som fastsættes i tilfælde af svig, svarende til 50 000 EUR?

## **Om de præjudicielle spørgsmål**

### **Om det første og det tredje spørgsmål**

## *Indledende bemærkninger*

24 Med det første og det tredje spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten, navnlig artikel 4, stk. 3, TEU, artikel 325 TEUF, momsdirektivet og BFI-konventionen er til hinder for en national lovgivning, som dels fastsætter, at undladelse af at indbetale den moms, der fremgår af årsangivelsen for et givent skatteår, inden for de ved lov fastsatte frister udgør en strafbar handling, som kun straffes med frihedsberøvelse, når de ubetalte momsbeløb overskrider en strafgrænse på 250 000 EUR, dels fastsætter en strafgrænse på 150 000 EUR for overtrædelse i form af manglende betaling af indeholdt kildeskat af indkomst.

25 Det bemærkes i denne henseende, at momsdirektivet ikke harmoniserer sanktioner, der finder anvendelse på momsområdet. Dette område henhører principielt under medlemsstaternes kompetence.

26 Således følger det indledningsvis af momsdirektivets artikel 2 og 273, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU, at medlemsstaterne har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på deres respektive områder, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

27 Endvidere pålægger artikel 325 TEUF medlemsstaterne at bekæmpe svig og enhver anden ulovlig aktivitet, der skader Unionens finansielle interesser, ved hjælp af foranstaltninger, som virker effektive og afskrækkende. Unionens finansielle interesser omfatter bl.a. momsindtægter (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

28 Endelig har medlemsstaterne i henhold til Domstolens faste praksis et skøn med hensyn til valget af sanktioner, men de skal dog drage omsorg for, at overtrædelser af EU-retten, herunder de harmoniserede regler i momsdirektivet, sanktioneres efter samme materielle og processuelle regler, som efter national ret gælder for overtrædelser af samme art og grovhed, og sanktionen skal under alle omstændigheder være effektiv, stå i et rimeligt forhold til overtrædelsen og have en afskrækkende virkning (jf. i denne retning dom af 21.9.1989, Kommissionen mod Grækenland, 68/88, EU:C:1989:339, præmis 24, af 8.7.1999, Nunes og de Matos, C-186/98, EU:C:1999:376, præmis 10, og af 3.5.2005, Berlusconi m.fl., C-387/02, C-391/02 og C-403/02, EU:C:2005:270, præmis 65).

29 Det følger af det ovenstående, at selv om de sanktioner, som medlemsstaterne indfører for at bekæmpe overtrædelse af de harmoniserede regler på momsområdet henhører under deres processuelle og institutionelle autonomi, begrænses denne imidlertid – ud over af proportionalitetsprincippet, hvis anvendelse ikke er omhandlet i den foreliggende sag – dels af ækvivalensprincippet, som indebærer, at disse sanktioner pålægges efter samme regler, som efter national ret gælder for overtrædelser af samme art og grovhed, der skader medlemsstaternes finansielle interesser, dels af effektivitetsprincippet, som kræver, at de nævnte sanktioner har en effektiv og afskrækkende karakter.

30 Det første og det tredje spørgsmål skal derfor besvares i lyset af disse to sidstnævnte principper, idet effektivitetsprincippet undersøges først, og dernæst ækvivalensprincippet.

## *Om effektivitetsprincippet*

31 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, er der i den italienske lovgivning fastsat to typer af sanktioner for at bekæmpe manglende indbetaling af den moms, der fremgår af

momsangivelsen for et givent skatteår, inden for de ved lov fastsatte frister. For det første risikerer en afgiftspligtig person, der ikke overholder sine forpligtelser, i henhold til artikel 13, stk. 1, i lovdekret nr. 471/97 at blive pålagt bøder, der i princippet beløber sig til 30% af den skyldige afgift, samt morarenter. For det andet fastsætter artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000, som ændret ved lovdekret nr. 158/2015, at når det ubetalte momsbeløb overstiger en strafgrænse på 250 000 EUR, kan fysiske personer idømmes en straf på seks måneder og op til to års fængsel.

32 Ifølge den forelæggende ret kan det efter EU-retten dog muligvis være påkrævet, at personer, som har undladt at indbetale moms, idømmes frihedsstraf, når det ubetalte beløb er på 50 000 EUR eller derover.

33 Det fremgår i denne henseende af denne doms præmis 25-29, at uanset den manglende harmonisering af de sanktioner, der finder anvendelse på momsområdet, på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, kræver effektivitetsprincippet, at medlemsstaterne indfører effektive og afskrækkende sanktioner til bekæmpelse af overtrædelser af de harmoniserede regler på området og for at beskytte Unionens finansielle interesser, uden dog i princippet at kræve, at disse sanktioner skal være af en særlig karakter.

34 Således har Domstolen gentagne gange fastslået, at med henblik på at sikre den fulde opkrævning af momsindtægter og herved beskytte Unionens finansielle interesser kan medlemsstaterne frit vælge, hvilke sanktioner der skal finde anvendelse, idet disse kan have form af administrative sanktioner, strafferetlige sanktioner eller en kombination af de to (dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 34, af 5.12.2017, M.A.S. og M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, præmis 33, og af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 20).

35 Domstolen har ganske vist ligeledes fastslået, at strafferetlige sanktioner kan være af afgørende betydning for at bekæmpe visse alvorlige tilfælde af momssvig på effektiv og afskrækkende vis. Medlemsstaterne har følgelig pligt til at vedtage strafferetlige sanktioner på området, som er effektive og afskrækkende (jf. i denne retning dom af 5.12.2017, M.A.S. og M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, præmis 34 og 35).

36 Medlemsstaternes valgfrihed begrænses desuden af BFI-konventionen. I henhold til denne konventions artikel 2, stk. 1, skal medlemsstaterne nemlig træffe de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at svig, der skader Unionens finansielle interesser som defineret i nævnte konventions artikel 1, stk. 1, herunder momssvig (dom af 8.9.2015, Taricco m.fl., C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 41), kan straffes med strafferetlige sanktioner, herunder, i hvert fald i grove tilfælde af svig – nemlig de tilfælde, der vedrører et mindstebeløb, som medlemsstaterne ikke kan fastsætte til mere end 50 000 EUR – frihedsstaf, der kan medføre udlevering.

37 Det skal dog bemærkes, at en undladelse af at indbetale moms som den i hovedsagen omhandlede, er særegen derved, at den afgiftspligtige person, efter at have indgivet en fuldstændig og korrekt momsangivelse for det pågældende skatteår som fastsat i momsdirektivets artikel 250, stk. 1, ikke betaler den moms, der fremgår af denne angivelse, til statskassen inden for de ved lov fastsatte frister, i strid med de krav, der følger af dette direktivs artikel 206.

38 Som samtlige parter, der har afgivet indlæg for Domstolen, har gjort gældende, udgør en sådan undladelse af at indbetale moms imidlertid ikke – for så vidt som den afgiftspligtige person behørigt har opfyldt sin pligt til angivelse af moms – »svig« som omhandlet i artikel 325 TEUF, og dette uafhængigt af, om denne undladelse er forsætlig eller ej.

39 På samme måde udgør en undladelse af at indbetale den angivne moms ikke »svig« som omhandlet i BFI-konventionen. I henhold til denne konventions artikel 1, stk. 1, litra b), indebærer

»svig« med Unionens indtægter i denne konvention nemlig »manglende indberetning af en oplysning ved tilsidesættelse af en specifik oplysningspligt« eller »anvendelse eller forelæggelse af falske, urigtige eller ufuldstændige erklæringer eller dokumenter«. Som det fremgår af denne doms præmis 37, vedrører den foreliggende sag imidlertid ikke en sådan manglende opfyldelse af angivelsespligten. Selv om denne bestemmelse i øvrigt ligeledes henviser til den »uretmæssig[e] udnyttelse af en lovligt opnået fordel« skal det i lighed med det af den tyske regering anførte bemærkes, at det omstændighed, at der ikke inden for de ved lov fastsatte frister indbetales den angivne moms, ikke giver den afgiftspligtige person en sådan fordel, idet afgiftsskylden fortsat består, og idet den pågældende ved ikke at betale afgiften, handler ulovligt.

40 Det følger heraf, at hverken Domstolens fortolkning af artikel 325, stk. 1, TEUF vedrørende tilfælde af momssvig eller BFI-konventionen finder anvendelse på tilfælde, hvor der undlades indbetaling af den angivne moms. Det beløb på 50 000 EUR, der er fastsat i denne konventions artikel 2, stk. 1, er derfor uden betydning i et sådant tilfælde.

41 Derudover skal det bemærkes, at sådanne undladelser af at indbetale den angivne moms ikke har samme grad af grovhed som svig med denne afgift.

42 Når den afgiftspligtige person behørigt har opfyldt sin angivelsespligt, råder denne myndighed nemlig allerede over de nødvendige oplysninger til bestemmelse af det skyldige momsbeløb, og ved, om der er tale om en eventuel undladelse af indbetaling heraf.

43 Selv om strafferetlige sanktioner følgelig kan være nødvendige for at bekæmpe visse alvorlige tilfælde af momssvig effektivt og afskrækkende, således som det er anført i denne doms præmis 35, er sådanne sanktioner ikke i samme grad absolut nødvendige for at bekæmpe undladelser af at indbetale den angivne moms.

44 Det forholder sig dog ikke desto mindre således, at disse undladelser, navnlig når de beror på den afgiftspligtige persons adfærd, hvor den pågældende til eget behov anvender de likvide midler svarende til den forfaldne afgift til skade for statskassen, udgør »ulovlige aktiviteter«, der kan skade Unionens finansielle interesser, som omhandlet i artikel 325, stk. 1, TEUF, som følgelig kræver anvendelsen af effektive og afskrækkende sanktioner.

45 Denne fortolkning kan ikke drages i tvivl af den tyske og den nederlandske regerings argument om, at passussen »enhver anden ulovlig aktivitet« i artikel 325, stk. 1, TEUF alene henviser til handlinger af samme karakter og samme grovhed som svig. Som generaladvokaten har anført i punkt 68 og 69 i forslaget til afgørelse, betegner udtrykket »ulovlig aktivitet« sædvanligvis en handlemåde, der er i strid med loven, og anvendelsen af »enhver«, brugt adjektivistisk, indikerer således en hensigt om, at samtlige sådanne handlinger omfattes uden forskel. Under hensyn til den betydning, som skal tillægges beskyttelsen af Unionens finansielle interesser, som udgør et af Unionens formål (jf. i denne retning dom af 18.11.1999, Kommissionen mod Rådet, C-209/97, EU:C:1999:559, præmis 29), kan begrebet »ulovlig aktivitet« i øvrigt ikke fortolkes indskrænkende.

46 I henhold til fast retspraksis, som nævnt i denne doms præmis 28, skal enhver overtrædelse af EU-retten, herunder de harmoniserede regler på momsområdet, være genstand for sanktioner, der er effektive, står i et rimeligt forhold til overtrædelsen og har en afskrækkende virkning.

47 Som samtlige parter, der har afgivet indlæg for Domstolen, har gjort gældende, kan sanktioner som dem, der er fastsat i artikel 13, stk. 1, i lovdekret nr. 471/97 i den foreliggende sag – henset til den skønsmargen som medlemsstaterne råder over på området – anses for at være tilstrækkeligt effektive og afskrækkende.

48 Det bemærkes nemlig, at disse sanktioner pålægges i form af en bøde, hvis størrelse i princippet er på 30% af den skyldige afgift, idet den afgiftspligtige person ikke desto mindre kan opnå en nedsættelse af dette bødebeløb afhængigt af den frist, inden for hvilken den pågældende berigtiger forholdet. Skatte- og afgiftsmyndigheden pålægger desuden morarenter.

49 Henset til bødernes særdeles strenge karakter (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 33), kan disse bøder medføre, at de afgiftspligtige personer afstår fra ethvert tilløb til at forsinke eller undlade at betale moms, og har således en afskrækkende virkning. Disse bøder, sammenkoblet med ordningen om nedsættelse og morarenter, giver i øvrigt de afgiftspligtige personer, der ikke overholder deres forpligtelser, et incitament til hurtigst muligt at berigtige den skyldige afgift, og kan i princippet følgelig anses for at være effektive (jf. analogt dom af 20.6.2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, præmis 40).

50 Endelig kan den omstændighed, at disse samme sanktioner i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor den afgiftspligtige person er en juridisk person, anvendes over for denne juridiske person og ikke dens ledelse, ikke drage tvivl om den fortolkning, der er anlagt i denne doms præmis 47.

51 Fastlæggelsen af, hvem sådanne sanktioner kan pålægges, henhører således også under medlemsstaternes processuelle og institutionelle autonomi. Medlemsstaterne kan således frit fastsætte, at disse sanktioner vil finde anvendelse på den afgiftspligtige person selv, eller, når denne er en juridisk person, på dens ledelse, eller på begge disse to personkategorier, under forudsætning af, at effektiviteten af bekæmpelsen af den pågældende overtrædelse af EU-retten ikke bringes i fare. Hvad angår undladelse af at indbetale den angivne moms synes sanktioner som dem, der er beskrevet i denne doms præmis 48, imidlertid ikke at miste deres effektivitet eller afskrækkende virkning, når de alene pålægges en afgiftspligtig juridisk person under hensyn til de konsekvenser, som de kan få for dennes aktiver, og følgelig den erhvervsvirksomhed, som denne driver.

52 På baggrund af det ovenfor anførte skal det fastslås, at effektivitetsprincippet ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der fastsætter, at undladelse af at indbetale den moms, der fremgår af årsangivelsen for et givent skatteår, inden for de ved lov fastsatte frister, udgør en strafbar handling, som kun straffes med frihedsberøvelse, når de ubetalte momsbeløb overskrider en strafgrænse på 250 000 EUR.

#### *Om ækvivalensprincippet*

53 Som det fremgår af denne doms præmis 25-29, er den valgfrihed, som medlemsstaterne i henhold til deres processuelle og institutionelle autonomi råder over, til at sanktionere overtrædelser af EU-retten, begrænset af medlemsstaternes forpligtelse til at sikre, at disse sanktioner opfylder de samme materielle og processuelle regler, som efter national ret gælder for overtrædelser af samme art og grovhed.

54 I den foreliggende sag fastsætter den italienske lovgivning, at undladelse af at betale indeholdt kildeskat af indkomst, i lighed med undladelse af at indbetale den angivne moms, udgør en strafbar handling, der straffes med fængsel i seks måneder og op til to år, såfremt det ubetalte beløb overstiger en bestemt strafgrænse. Siden ikrafttrædelsen af artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000, som ændret ved lovdekret nr. 158/2015, er denne grænse imidlertid på 250 000 EUR for undladelse af at indbetale moms, mens den i henhold til artikel 10a i lovdekret nr. 74/2000, som ændret ved lovdekret nr. 158/2015, kun er på 150 000 EUR ved undladelse af at betale den nævnte indeholdte kildeskat af indkomst.

55 Med henblik på at afgøre, om en forskel, som den, der består mellem de tærskelgrænser, der er fastsat i henholdsvis artikel 10a og artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000, i den ved lovdekret nr. 158/2015 ændrede udgave, overholder ækvivalensprincippet, skal der i henhold til de betragtninger, der er anført i denne doms præmis 53 tages stilling til, om undladelse af at betale indeholdt kildeskat af indkomst kan anses for at være en overtrædelse af national ret af samme art og grovhed, som en undladelse af at indbetale den angivne moms.

56 I denne forbindelse bemærkes, at undladelsen af at indbetale moms og undladelsen af at betale indeholdt kildeskat af indkomst ganske vist, uden forskel, kendetegnes ved den manglende overholdelse af betalingsforpligtelsen inden for de ved lov fastsatte frister af den angivne skat. Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at den italienske lovgiver ved at kriminalisere disse handlinger, forfulgte det samme formål, nemlig at sikre, at statskassen modtager skatten rettidigt, og at de samlede skatteindtægter således bevares.

57 Som den italienske regering har gjort gældende i den foreliggende sag, adskiller de overtrædelser, som er omfattet af og sanktioneret ved henholdsvis artikel 10a og artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000, som ændret ved lovdekret nr. 158/2015, sig imidlertid såvel med hensyn til deres gerningsindhold, som med hensyn til vanskelighederne ved at opdage dem.

58 Mens den anden overtrædelse angår momspligtige personers adfærd, vedrører den første overtrædelse nemlig ikke indkomstskattepligtige personers handlinger, men de handlinger, som foretages af en tredjemand, der skal betale den herved indeholdte kildeskat. Det fremgår i øvrigt af de sagsakter, som er forelagt Domstolen, at i henhold til italiensk skatteret skal den betalende tredjemand, når denne foretager indeholdelse af betalingspligtige personers indkomst, tilsende sidstnævnte personer et dokument, der benævnes »attestering«, som giver disse personer mulighed for over for skatte- og afgiftsmyndigheden at godtgøre, at nævnte indeholdelser er foretaget, og at de således har betalt den skat, der skyldes, og dét selv om den betalende tredjemand senere hen ikke indbetaler disse indeholdelser til statskassen. Under sådanne omstændigheder kan den betalende tredjemands undladelse af at indbetale de foretagne indeholdelser af kildeskat til skatte- og afgiftsmyndigheden, på grund af udstedelse af denne attestering, vise sig vanskeligere at opdage end undladelsen af at indbetale den angivne moms.

59 I lyset af disse forhold kan disse to overtrædelser ikke anses for at være af samme art og grovhed som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 28. Når to typer af overtrædelser er forskellige på flere punkter, både med hensyn til gerningsindholdet og sandsynligheden for, at de opdages, indebærer sådanne forskelle bl.a., at den pågældende medlemsstat ikke har pligt til at fastsætte ensartede bestemmelser for disse to typer (dom af 25.2.1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, præmis 22).

60 Følgelig er ækvivalensprincippet ikke til hinder for en forskel som den, der består mellem de tærskelgrænser, der er fastsat i henholdsvis artikel 10a og artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000, som ændret ved lovdekret nr. 158/2015.

61 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første og det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivet, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU og artikel 325, stk. 1, TEUF, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter, at undladelse af at indbetale den moms, der fremgår af årsangivelsen for et givent skatteår, inden for de ved lov fastsatte frister udgør en strafbar handling, som kun straffes med frihedsberøvelse, når de ubetalte momsbeløb overskrider en strafgrænse på 250 000 EUR, mens der er fastsat en strafgrænse på 150 000 EUR for overtrædelse i form af undladelse af at betale indeholdt kildeskat af indkomst.

## **Det andet spørgsmål**

62 Henset til besvarelsen af det første og det tredje spørgsmål er det uforholdende at besvare det andet spørgsmål.

## **Sagsomkostninger**

63 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

**Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU og artikel 325, stk. 1, TEUF, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter, at undladelse af at indbetale den merværdiafgift (moms), der fremgår af årsangivelsen for et givent skatteår, inden for de ved lov fastsatte frister udgør en strafbar handling, som kun straffes med frihedsberøvelse, når de ubetalte momsbeløb overskrider en strafgrænse på 250 000 EUR, mens der er fastsat en strafgrænse på 150 000 EUR for overtrædelse i form af undladelse af at betale indeholdt kildeskat af indkomst.**

Underskrifter

\*— Processprog: italiensk.