

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

2 mei 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Bescherming van de financiële belangen van de Unie – Artikel 4, lid 3, VEU – Artikel 325, lid 1, VWEU – Richtlijn 2006/112/EG – PIF-overeenkomst – Sancties – Gelijkwaardigheidsbeginsel en doeltreffendheidsbeginsel – Verzuim om binnen de bij de wet gestelde termijn de btw af te dragen die is verschuldigd op grond van de jaarlijkse aangifte – Nationale regeling die alleen voorziet in een vrijheidsstraf wanneer het bedrag van de niet-betaalde btw een bepaalde strafbaarheidsdrempel overschrijdt – Nationale regeling waarbij een lagere strafbaarheidsdrempel wordt vastgesteld ten aanzien van het verzuim om bronbelasting af te dragen in het kader van de inkomstenbelasting”

In zaak C-574/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunale di Varese (rechter in eerste aanleg Varese, Italië) bij beslissing van 30 oktober 2015, ingekomen bij het Hof op 9 november 2015, in de strafzaak tegen

Mauro Scialdone,

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president, A. Tizzano, vicepresident, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça (rapporteur), A. Rosas, C. G. Fernlund en C. Vajda, kamerpresidenten, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, E. Jarašiūnas, M. Vilaras en E. Regan, rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: R. Schiano, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 21 maart 2017,

gelet op de opmerkingen van:

- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door G. Galluzzo en E. De Bonis, avvocati dello Stato,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en J. Möller als gemachtigden,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. K. Bulterman, B. Koopman en L. Noort als gemachtigden,
- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door G. Eberhard als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door E. Traversa, P. Rossi en C. Cattabriga als

gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 juli 2017,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, lid 3, VEU, artikel 325, leden 1 en 2, VWEU, richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”) en de op 26 juli 1995 te Brussel ondertekende Overeenkomst opgesteld op grond van artikel K.3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen (PB 1995, C 316, blz. 49; hierna: „PIF-overeenkomst”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een strafzaak tegen Mauro Scialdone wegens het verzuim om als enige bestuurder van Siderlaghi Srl binnen de bij de wet gestelde termijn de belasting over de toegevoegde waarde (btw) te betalen die is verschuldigd op grond van de aangifte van die vennootschap voor het belastingjaar 2012.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

PIF-overeenkomst

3 Artikel 1 van de PIF-overeenkomst, met als opschrift „Algemene bepalingen”, bepaalt in lid 1: „Voor de toepassing van deze Overeenkomst wordt onder fraude waardoor de financiële belangen van de [Unie] worden geschaad, verstaan:

[...]

- b) wat de ontvangsten betreft, elke opzettelijke handeling of elk opzettelijk nalaten waarbij:
- valse, onjuiste of onvolledige verklaringen of documenten worden gebruikt of overgelegd, met als gevolg dat de middelen van de algemene begroting van de [Unie] of van de door of voor de [Unie] beheerde begrotingen wederrechtelijk worden verminderd;
 - met hetzelfde gevolg, in strijd met een specifieke verplichting informatie wordt achtergehouden;
 - met hetzelfde gevolg, van een rechtmatig verkregen voordeel misbruik wordt gemaakt.”

4 Artikel 2 van deze overeenkomst heeft als opschrift „Sancties” en bepaalt in lid 1:

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

Btw-richtlijn

5 In artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn is bepaald welke handelingen aan btw zijn onderworpen.

6 Artikel 206 van deze richtlijn luidt:

„Iedere belastingplichtige die tot voldoening van de belasting is gehouden, moet het nettobedrag van de btw bij de indiening van de in artikel 250 bedoelde aangifte voldoen. De lidstaten kunnen echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.”

7 Artikel 250, lid 1, van deze richtlijn is als volgt verwoord:

„Iedere belastingplichtige moet een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.”

8 In artikel 273 van die richtlijn is bepaald:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

[...]”

Italiaans recht

9 Artikel 13, lid 1, van 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 [besluit nr. 471 tot hervorming van de niet-strafrechtelijke fiscale sancties op het gebied van de directe belastingen, de belasting over de toegevoegde waarde en de belastinginning overeenkomstig artikel 3, lid 133, onder q), van wet nr. 662 van 23 december 1996] van 18 december 1997 (gewoon supplement bij GURI nr. 5 van 8 januari 1998; hierna: „besluit nr. 471/97”) bepaalt:

„Aan eenieder die geheel of gedeeltelijk in gebreke blijft met de betaling, binnen de vastgestelde termijnen, van voorschotten, periodieke betalingen, de vereffeningsbetaling of het blijkens de aangifte nog verschuldigde bedrag aan belasting – na aftrek in deze gevallen van het bedrag van de periodieke betalingen en voorschotten, ook al zijn deze niet voldaan – wordt per onbetaald gebleven bedrag een bestuurlijke sanctie ten belope van 30 % daarvan opgelegd, ook wanneer na correctie van materiële vergissingen of berekeningsfouten die bij de controle van de jaarlijkse aangifte zijn vastgesteld, blijkt dat de belasting hoger of het aftrekbare overschot lager is. [...]”

10 Artikel 10 bis („Verzuim van betaling van de verschuldigde bronbelasting of de bronbelasting waarvoor een certificaat is afgegeven”) van 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 (besluit nr. 74 houdende nieuwe bepalingen betreffende fiscale delicten op het gebied van de inkomstenbelasting en de belasting over de toegevoegde waarde, overeenkomstig

artikel 9 van wet nr. 205 van 25 juni 1999) van 10 maart 2000 (GURI nr. 76 van 31 maart 2000, blz. 4; hierna: „besluit nr. 74/2000”) luidde, in de versie die van kracht was ten tijde van de feiten van het hoofdgeding en tot en met 21 oktober 2015, als volgt:

„Eenieder die voor een bedrag van meer dan 50 000 EUR per belastingtijdvak verzuimt om binnen de termijn voor de indiening van de jaarlijkse belastingaangifte van de inhoudingsplichtige, bronbelasting af te dragen die verschuldigd is blijktens het aan de belastingplichtigen afgegeven certificaat, wordt gestraft met gevangenisstraf van zes maanden tot twee jaar.”

11 Artikel 10 ter van besluit nr. 74/2000, met als opschrift „Verzuim om btw te betalen”, luidde in diezelfde periode:

„Artikel 10 bis is, binnen de daarin vastgestelde grenzen, ook van toepassing op eenieder die verzuimt om de [btw], zoals deze is verschuldigd op basis van de jaarlijkse aangifte, af te dragen binnen de termijn voor de betaling van het voorschot voor het daaropvolgende belastingtijdvak.”

12 Artikel 13 van dat besluit, met als opschrift „Verzachtende omstandigheid. Betaling van de belastingschuld”, bepaalde in lid 1:

„De straffen die zijn gesteld op de in dit besluit vermelde strafbare feiten, worden tot maximaal één derde verminderd [...] indien de belastingschuld die verband houdt met die strafbare feiten, volledig is vereffend voordat de inhoudelijke behandeling in de procedure in eerste aanleg is begonnen [...]”.

13 Bij decreto legislativo n. 158 – Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (besluit nr. 158 tot herziening van het stelsel van de op grond van artikel 8, lid 1, van wet nr. 23 van 11 maart 2014 opgelegde sancties) van 24 september 2015 (gewoon supplement bij GURI nr. 233 van 7 oktober 2015; hierna: „besluit nr. 158/2015”) is besluit nr. 74/2000 met ingang van 22 oktober 2015 gewijzigd.

14 Sinds deze datum luidt artikel 10 bis van besluit nr. 74/2000, zoals gewijzigd bij besluit nr. 158/2015, als volgt:

„Eenieder die voor een bedrag van meer dan 150 000 EUR per belastingtijdvak verzuimt om binnen de termijn voor de indiening van de jaarlijkse belastingaangifte van de inhoudingsplichtige, bronbelasting af te dragen die verschuldigd is blijktens die aangifte of het aan de belastingplichtigen afgegeven certificaat, wordt gestraft met gevangenisstraf van zes maanden tot twee jaar.”

15 Artikel 10 ter van besluit nr. 74/2000, zoals gewijzigd bij besluit nr. 158/2015, luidt als volgt:

„Eenieder die voor een bedrag van meer dan 250 000 EUR per belastingtijdvak verzuimt om binnen de termijn voor de betaling van het voorschot voor het daaropvolgende belastingtijdvak de [btw] af te dragen die op grond van de jaarlijkse aangifte verschuldigd is, wordt gestraft met gevangenisstraf van zes maanden tot twee jaar.”

16 In artikel 13 („Strafuitsluitingsgrond. Betaling van de schuld”) van besluit nr. 74/2000, zoals gewijzigd bij besluit nr. 158/2015, is het volgende bepaald:

„1. De in de artikelen 10 bis [en] 10 ter [...] bedoelde inbreuken zijn niet strafbaar indien de belastingschuld, met inbegrip van administratieve geldboeten en rente, is vereffend door volledige voldoening van de verschuldigde bedragen voordat de inhoudelijke behandeling in de procedure in eerste aanleg is begonnen, ook wanneer deze vereffening plaatsvindt na bijzondere verzoeningsprocedures en in overeenstemming met de beoordelingsmethode waarin de

belastingregels voorzien of in geval van vrijwillige betaling.

[...]

3. Wanneer de belastingschuld, onder meer op grond van artikel 13 bis, in termijnen wordt vereffend voordat de inhoudelijke behandeling in de procedure in eerste aanleg is begonnen, wordt een termijn van drie maanden toegestaan om de resterende schuld te betalen. In dit geval wordt de verjaring geschorst. De rechter kan, onverminderd de schorsing van de verjaring, die termijn eenmaal met ten hoogste drie maanden verlengen wanneer hij dat nodig acht.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

17 De Agenzia delle Entrate (belastingdienst, Italië) heeft een belastingcontrole uitgevoerd bij Siderlaghi. Bij deze controle is gebleken dat deze vennootschap had verzuimd om binnen de bij de wet gestelde termijn de btw af te dragen die verschuldigd was op grond van haar aangifte voor het belastingjaar 2012 en 175 272 EUR bedroeg. De belastingdienst heeft deze onregelmatigheid ter kennis gebracht van Siderlaghi en haar verzocht haar situatie te regulariseren door voldoening van de verschuldigde belasting, de vertragingsrente en, zoals bepaald in artikel 13, lid 1, van besluit nr. 471/97, een geldboete ten belope van 30 % van haar belastingschuld. Aangezien deze vennootschap zich ertoe verbonden had de niet-betaalde btw in termijnen te betalen binnen 30 dagen na deze kennisgeving, werd het voorgenomen boetebedrag met twee derde verminderd.

18 Bovendien heeft de Procura della Repubblica (openbaar ministerie, Italië) op 29 mei 2015 gevorderd dat de verwijzende rechter – de Tribunale di Varese (rechter in eerste aanleg Varese, Italië) – Scialdone zou veroordelen tot een geldboete van 22 500 EUR. Deze vordering was gebaseerd op het feit dat het in het geding zijnde verzuim om btw af te dragen het in de artikelen 10 bis en 10 ter van besluit nr. 74/2000 bedoelde en bij deze bepalingen strafbaar gestelde feit opleverde, onder meer omdat het bedrag van de onbetaalde btw hoger was dan de strafbaarheidsdrempel van 50 000 EUR waarboven een dergelijk verzuim kan worden bestraft met de sanctie waarin die bepalingen voorzien, en op het feit dat deze inbreuk kon worden toegerekend aan Scialdone als enige bestuurder van Siderlaghi.

19 Op 22 oktober 2015 is besluit nr. 158/2015 in werking getreden. De verwijzende rechter merkt op dat de wijzigingen die bij dit besluit zijn aangebracht in besluit nr. 74/2000, met terugwerkende kracht van toepassing zijn op de feiten die Scialdone ten laste worden gelegd, aangezien het gaat om een gunstigere regeling. De feiten in kwestie zijn bijgevolg niet langer strafbaar aangezien artikel 10 ter van besluit nr. 74/2000, zoals gewijzigd bij besluit nr. 158/2015, thans bepaalt dat de strafbaarheidsdrempel bij het verzuim om btw af te dragen 250 000 EUR bedraagt, en de belastingschuld van Siderlaghi lager is dan deze nieuwe drempel. Voorts kan Scialdone zich beroepen op de strafuitsluitingsgrond die thans is neergelegd in artikel 13 van besluit nr. 74/2000, zoals gewijzigd bij besluit nr. 158/2015, aangezien Siderlaghi en de belastingdienst zijn overeengekomen dat de verschuldigde btw, de opgelegde geldboete en de vertragingsrente in termijnen worden betaald.

20 De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af of de bij besluit nr. 158/2015 in de Italiaanse regeling aangebrachte wijzigingen verenigbaar zijn met het Unierecht, temeer daar hij van oordeel is dat hij deze wijzigingen, indien zij niet in overeenstemming zouden zijn met dat recht, buiten toepassing zou moeten laten en de oorspronkelijke versie van besluit nr. 74/2000 zou moeten toepassen, zodat nog steeds een strafrechtelijke sanctie zou kunnen worden opgelegd aan Scialdone.

21 In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat volgens de artikelen 10 bis en 10 ter van de oorspronkelijke versie van besluit nr. 74/2000 een strafbaarheidsdrempel van 50 000 EUR van

toepassing was op zowel het verzuim om bronbelasting af te dragen in het kader van de inkomstenbelasting als het verzuim om btw af te dragen. Sedert besluit nr. 74/2000 is gewijzigd bij besluit nr. 158/2015, bedraagt deze drempel evenwel 150 000 EUR bij het verzuim om bronbelasting af te dragen, overeenkomstig het nieuwe artikel 10 bis, en 250 000 EUR bij het verzuim om de aangegeven btw af te dragen, overeenkomstig het nieuwe artikel 10 ter. De verwijzende rechter betwijfelt of dit verschil verenigbaar is met de vereisten die voortvloeien uit artikel 4, lid 3, VEU, artikel 325 VWEU en de btw-richtlijn, omdat het volgens hem ertoe leidt dat de nationale financiële belangen beter worden beschermd dan die van de Europese Unie.

22 Voorts leidt de verwijzende rechter uit die bepalingen en de PIF-overeenkomst af dat de lidstaten ertoe gehouden zouden kunnen zijn verzuimen om btw af te dragen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, te bestraffen met een vrijheidsstraf wanneer het onbetaalde bedrag hoger is dan 50 000 EUR. Alsdan zou artikel 10 ter van besluit nr. 74/2000, zoals gewijzigd bij besluit nr. 158/2015, niet in overeenstemming zijn met het Unierecht, aangezien de sanctie waarin dat artikel voorziet, alleen van toepassing is op verzuimen waarmee een bedrag van ten minste 250 000 EUR is gemoeid. Om soortgelijke redenen betwijfelt de verwijzende rechter of een strafuitsluitingsgrond als die welke is neergelegd in artikel 13 van besluit nr. 74/2000, zoals gewijzigd bij besluit nr. 158/2015, verenigbaar is met het Unierecht.

23 Daarom heeft de Tribunale di Varese de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

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

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

3) Moet het begrip ‚fraude‘ in artikel 1 van de PIF-overeenkomst aldus worden uitgelegd dat het ook de gevallen van verzuimde, gedeeltelijke, te late voldoening van de [btw] omvat, en legt artikel 2 van [deze] overeenkomst aldus aan de lidstaten op om verzuimde, gedeeltelijke, te late voldoening van de btw voor bedragen boven 50 000 EUR te bestraffen met gevangenisstraffen? Indien de vraag ontkennend wordt beantwoord, rijst de vraag of het vereiste van artikel 325 VWEU voor de lidstaten om sancties op te leggen, met inbegrip van strafsancities, die afschrikkend, evenredig en doeltreffend zijn, aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling die de strafrechtelijke en bestuurlijke aansprakelijkheid van de bestuurders en

de wettelijke vertegenwoordigers van de rechtspersonen of hun gemachtigden voor die functie en de medeplichtigen aan de strafbare feiten, uitsluit in geval van verzuimde, gedeeltelijke of te late voldoening van de btw voor bedragen die drie- tot vijfmaal hoger zijn dan de minimumdrempels die gelden in geval van fraude, ter hoogte van 50 000 EUR.”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en derde vraag

Opmerkingen vooraf

24 Met zijn eerste en zijn derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht – met name artikel 4, lid 3, VEU, artikel 325 VWEU, de btw-richtlijn en de PIF-overeenkomst – zich verzet tegen een nationale regeling waarbij ten eerste wordt bepaald dat het verzuim om binnen de bij de wet gestelde termijn de btw af te dragen die is verschuldigd op grond van de aangifte voor een bepaald belastingjaar, alleen een strafbaar feit is dat met een vrijheidsstraf wordt bestraft wanneer het bedrag van de onbetaalde btw een strafbaarheidsdrempel van 250 000 EUR overschrijdt, en ten tweede wordt bepaald dat de strafbaarheidsdrempel bij het verzuim om bronbelasting af te dragen in het kader van de inkomstenbelasting 150 000 EUR bedraagt.

25 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de btw-richtlijn de sancties op het gebied van btw niet harmoniseert. Dit gebied behoort in beginsel tot de bevoegdheid van de lidstaten.

26 Niettemin volgt om te beginnen uit de artikelen 2 en 273 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU, dat de lidstaten verplicht zijn alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te waarborgen dat de btw op hun respectieve grondgebied volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden (arrest van 20 maart 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Voorts moeten de lidstaten krachtens artikel 325, lid 1, VWEU fraude en alle andere onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, bestrijden met doeltreffende en afschrikkende maatregelen. De financiële belangen van de Unie omvatten onder meer de btw-ontvangsten (arrest van 20 maart 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Ten slotte is het vaste rechtspraak van het Hof dat de lidstaten erop moeten toezien dat overtredingen van het Unierecht, waaronder de geharmoniseerde regels van de btw-richtlijn, onder gelijke materiële en formele voorwaarden worden bestraft als soortgelijke en even ernstige overtredingen van het nationale recht. Zij zijn daarbij vrij in hun keuze van de op te leggen sancties, maar deze moeten hoe dan ook doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn (zie in die zin arresten van 21 september 1989, Commissie/Griekenland, 68/88, EU:C:1989:339, punt 24; 8 juli 1999, Nunes en de Matos, C?186/98, EU:C:1999:376, punt 10, en 3 mei 2005, Berlusconi e.a., C?387/02, C?391/02 en C?403/02, EU:C:2005:270, punt 65).

29 Uit al het voorgaande volgt dat de sancties die de lidstaten vaststellen om tegen te gaan dat de geharmoniseerde regels op het gebied van btw worden geschonden, weliswaar onder hun procedurele en institutionele autonomie vallen, maar dat deze autonomie – behalve door het evenredigheidsbeginsel, waarvan de toepassing in casu niet aan de orde is – wordt beperkt door ten eerste het gelijkwaardigheidsbeginsel, dat gebiedt dat die sancties vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor soortgelijke, even ernstige overtredingen van het nationale recht waardoor de nationale financiële belangen worden aangetast, en ten tweede het doeltreffendheidsbeginsel, dat vereist dat die sancties doeltreffend en afschrikkend zijn.

30 Bijgevolg moeten de eerste en de derde vraag worden beantwoord in het licht van deze laatste twee beginselen, waarbij eerst het doeltreffendheidsbeginsel en vervolgens het gelijkwaardigheidsbeginsel wordt onderzocht.

Doeltreffendheidsbeginsel

31 Blijkens de verwijzingsbeslissing voorziet de Italiaanse regeling in twee soorten sancties om op te treden tegen het feit dat verzuimd wordt binnen de bij de wet gestelde termijn de btw af te dragen die is verschuldigd op grond van de aangifte voor een bepaald belastingjaar. Ten eerste kunnen aan de in gebreke blijvende belastingplichtige op grond van artikel 13, lid 1, van besluit nr. 471/97 geldboeten ten belope van in beginsel 30 % van de verschuldigde belasting worden opgelegd en kan hij worden verplicht tot betaling van vertragingsrente. Ten tweede bepaalt artikel 10 ter van besluit nr. 74/2000, zoals gewijzigd bij besluit nr. 158/2015, dat wanneer het bedrag van de onbetaalde btw een strafbaarheidsdrempel van 250 000 EUR overschrijdt, natuurlijke personen kunnen worden gestraft met gevangenisstraf van zes maanden tot twee jaar.

32 Volgens de verwijzende rechter vereist het Unierecht mogelijkerwijs evenwel dat aan hen die verzuimen btw te betalen een vrijheidsstraf wordt opgelegd als het onbetaalde bedrag ten minste 50 000 EUR bedraagt.

33 In dit verband blijkt uit de punten 25 tot en met 29 van dit arrest dat de lidstaten krachtens het doeltreffendheidsbeginsel verplicht zijn om doeltreffende en afschrikkende sancties in te voeren teneinde tegen te gaan dat de geharmoniseerde voorschriften op het gebied van btw worden geschonden en teneinde de financiële belangen van de Unie te beschermen, ook al waren de op dat gebied toepasselijke sancties ten tijde van de feiten van het hoofdgeding niet geharmoniseerd. Dat beginsel vereist in principe evenwel niet dat die sancties bijzondere kenmerken hebben.

34 Het Hof heeft dan ook reeds meermaals geoordeeld dat om de volledige inning van de btw-ontvangsten en daardoor de bescherming van de financiële belangen van de Unie te waarborgen, de lidstaten vrij zijn in hun keuze van de toepasselijke sancties, die de vorm kunnen aannemen van bestuurlijke sancties, strafrechtelijke sancties of een combinatie van beide (arresten van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punt 34; 5 december 2017, M.A.S. en M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punt 33, en 20 maart 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punt 20).

35 Het is juist dat het Hof tevens heeft geoordeeld dat strafrechtelijke sancties absoluut noodzakelijk kunnen zijn om bepaalde gevallen van ernstige btw-fraude op een doeltreffende en afschrikkende wijze te bestrijden. De lidstaten zijn bijgevolg verplicht om ter zake doeltreffende en afschrikkende strafrechtelijke sancties vast te stellen (zie in die zin arrest van 5 december 2017, M.A.S. en M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punten 34 en 35).

36 De keuzevrijheid van de lidstaten wordt bovendien beperkt door de PIF-overeenkomst.

Volgens artikel 2, lid 1, van deze overeenkomst moeten diezelfde staten immers de nodige maatregelen nemen om ervoor te zorgen dat op gevallen van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad in de zin van artikel 1, lid 1, waaronder btw-fraude (arrest van 8 september 2015, Taricco, C-105/14, EU:C:2015:555, punt 41), strafrechtelijke sancties worden gesteld, met inbegrip, althans wat ernstige fraude betreft, van vrijheidsstraffen die aanleiding kunnen geven tot uitlevering; als ernstige fraude wordt aangemerkt fraude waarmee een door de lidstaten te bepalen minimumbedrag is gemoeid dat niet hoger mag zijn dan 50 000 EUR.

37 Niettemin zij opgemerkt dat een verzuim om btw af te dragen, zoals dat aan de orde in het hoofdgeding, wordt gekenmerkt door het feit dat de belastingplichtige die overeenkomstig artikel 250, lid 1, van de btw-richtlijn een volledige en juiste btw-aangifte heeft ingediend voor het betrokken belastingjaar, vervolgens de op grond van deze aangifte verschuldigde btw niet binnen de bij de wet gestelde termijn aan de schatkist betaalt, hetgeen in strijd is met de vereisten van artikel 206 van die richtlijn.

38 Zoals wordt gesteld door alle partijen die opmerkingen hebben ingediend bij het Hof, is een dergelijk verzuim om btw af te dragen – ongeacht of dat verzuim al dan niet opzettelijk is – geen „fraude” in de zin van artikel 325 VWEU aangezien de belastingplichtige zijn aangifteverplichtingen inzake btw naar behoren is nagekomen.

39 Een verzuim om de aangegeven btw te betalen vormt evenmin „fraude” in de zin van de PIF-overeenkomst. In artikel 1, lid 1, onder b), van deze overeenkomst is immers bepaald dat voor de toepassing van deze overeenkomst „fraude” met betrekking tot de ontvangsten van de Unie impliceert dat „in strijd met een specifieke verplichting informatie wordt achtergehouden” of dat „valse, onjuiste of onvolledige verklaringen of documenten worden gebruikt of overgelegd”. Zoals blijkt uit punt 37 van dit arrest, is in casu geen sprake van dergelijke tekortkomingen in de nakoming van aangifteverplichtingen. Bovendien ziet deze bepaling weliswaar ook op situaties waarin „van een rechtmatig verkregen voordeel misbruik wordt gemaakt”, maar in navolging van de Duitse regering zij opgemerkt dat een belastingplichtige geen dergelijk voordeel verkrijgt wanneer hij de aangegeven btw niet binnen de bij de wet gestelde termijn betaalt, aangezien de belasting verschuldigd blijft en de belastingplichtige onrechtmatig handelt wanneer hij haar niet betaalt.

40 Daaruit volgt dat noch de uitlegging die het Hof met betrekking tot gevallen van btw-fraude heeft gegeven aan artikel 325, lid 1, VWEU, noch de PIF-overeenkomst van toepassing zijn op gevallen waarin verzuimd wordt om de aangegeven btw te betalen. Het in artikel 2, lid 1, van die overeenkomst vastgestelde bedrag van 50 000 EUR is in dergelijke gevallen dan ook irrelevant.

41 Daarenboven zij opgemerkt dat dergelijke gevallen van verzuim om de aangegeven btw te betalen minder ernstig zijn dan fraude met betrekking tot deze belasting.

42 Wanneer een belastingplichtige zijn aangifteverplichtingen naar behoren is nagekomen, beschikt de belastingdienst namelijk reeds over de gegevens die nodig zijn om vast te stellen welk bedrag aan btw verschuldigd is en of eventueel sprake is van een verzuim om die btw af te dragen.

43 Bijgevolg kunnen strafrechtelijke sancties weliswaar absoluut noodzakelijk zijn om bepaalde gevallen van ernstige btw-fraude op een doeltreffende en afschrikkende wijze te bestrijden, zoals in punt 35 van dit arrest in herinnering is gebracht, maar even zware sancties zijn niet onmisbaar om tegen te gaan dat verzuimd wordt de aangegeven btw af te dragen.

44 Dit neemt evenwel niet weg dat dergelijke gevallen van verzuim, met name wanneer zij voortvloeien uit een gedraging van de belastingplichtige die erin bestaat dat deze de met de

verschuldigde belasting overeenstemmende liquiditeiten te eigen behoefte aanwendt ten koste van de schatkist, „onwettige activiteiten” zijn die de financiële belangen van de Unie schaden in de zin van artikel 325, lid 1, VWEU en bijgevolg vereisen dat doeltreffende en afschrikkende sancties worden toegepast.

45 Aan deze uitlegging kan niet worden afgedaan door het argument van de Duitse en de Nederlandse regering dat de in artikel 325, lid 1, VWEU voorkomende zinsnede „alle andere onwettige activiteiten” enkel verwijst naar gedragingen die dezelfde aard hebben en even ernstig zijn als fraude. Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in de punten 68 en 69 van zijn conclusie, ziet het begrip „onwettige activiteiten” gewoonlijk op gedragingen die in strijd zijn met de wet, en wijst het gebruik van het adjectief „alle” erop dat alle met de wet strijdige gedragingen onder dat begrip vallen. Daarbij komt dat het begrip „onwettige activiteiten” – gelet op het gewicht dat toekomt aan de bescherming van de financiële belangen van de Unie, die een doelstelling van de Unie vormt (zie in die zin arrest van 18 november 1999, Commissie/Raad, C-209/97, EU:C:1999:559, punt 29) – niet restrictief mag worden uitgelegd.

46 Volgens de in punt 28 van dit arrest in herinnering gebrachte vaste rechtspraak moeten overigens doeltreffende, evenredige en afschrikkende sancties worden opgelegd voor elke schending van het Unierecht, daaronder begrepen de geharmoniseerde btw-voorschriften.

47 In casu kunnen sancties als die waarin artikel 13, lid 1, van besluit nr. 471/97 voorziet – zoals alle partijen die opmerkingen hebben ingediend bij het Hof, hebben betoogd – worden geacht voldoende doeltreffend en afschrikkend te zijn, gelet op de beoordelingsruimte waarover de lidstaten ter zake beschikken.

48 In herinnering dient immers te worden gebracht dat die sancties de vorm aannemen van geldboeten ten belope van in beginsel 30 % van de verschuldigde belasting, waarbij de belastingplichtige evenwel mogelijkerwijs in aanmerking komt voor een vermindering van het bedrag van een dergelijke geldboete naargelang van de termijn waarbinnen hij zijn situatie regulariseert. Bovendien brengt de belastingdienst verdragingsrente in rekening.

49 Aangezien dergelijke geldboeten zwaar zijn (arrest van 20 maart 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punt 33), zijn de belastingplichtigen niet geneigd de betaling van de btw uit te stellen of te verzuimen, zodat die geldboeten afschrikkend zijn. Bovendien zetten deze geldboeten, alsook het verlagingsmechanisme en de verdragingsrente die daaraan gekoppeld zijn, de in gebreke blijvende belastingplichtigen ertoe aan de verschuldigde belasting zo snel mogelijk te betalen en kunnen zij derhalve in beginsel doeltreffend worden geacht (zie naar analogie arrest van 20 juni 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punt 40).

50 Ten slotte wordt aan de in punt 47 van dit arrest gegeven uitlegging niet afgedaan door de omstandigheid dat in een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, waarbij de belastingplichtige een rechtspersoon is, diezelfde sancties worden opgelegd aan deze rechtspersoon en niet aan de bestuurders ervan.

51 De vraag aan wie dergelijke sancties worden opgelegd, valt immers eveneens onder de procedurele en institutionele autonomie van de lidstaten. Het staat de lidstaten dus vrij te bepalen dat deze sancties worden opgelegd aan de belastingplichtige zelf dan wel – indien de belastingplichtige een rechtspersoon is – aan de bestuurders ervan of aan zowel de rechtspersoon als de bestuurders ervan, voor zover geen afbreuk wordt gedaan aan de doeltreffendheid van de bestrijding van de betreffende schending van het Unierecht. Wat betreft het verzuim om de aangegeven btw te betalen, lijken sancties als die welke worden beschreven in punt 48 van dit arrest, hun doeltreffendheid of hun afschrikkende karakter niet te verliezen wanneer zij enkel aan de belastingplichtige rechtspersoon worden opgelegd, gelet op de mogelijke gevolgen voor zijn

vermogen en dus ook voor zijn economische activiteit.

52 Gelet op al het voorgaande moet worden vastgesteld dat het doeltreffendheidsbeginsel zich niet verzet tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, waarbij wordt bepaald dat het verzuim om binnen de bij de wet gestelde termijn de btw af te dragen die is verschuldigd op grond van de aangifte voor een bepaald belastingjaar, alleen een strafbaar feit is dat met een vrijheidsstraf wordt bestraft wanneer het bedrag van de onbetaalde btw een strafbaarheidsdrempel van 250 000 EUR overschrijdt.

Gelijkwaardigheidsbeginsel

53 Zoals blijkt uit de punten 25 tot en met 29 van dit arrest wordt de keuzevrijheid waarover de lidstaten overeenkomstig hun institutionele en procedurele autonomie beschikken om overtredingen van het Unierecht te bestraffen, beperkt door hun verplichting om erop toe te zien dat deze sancties voldoen aan materiële en formele voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor soortgelijke en even ernstige overtredingen van het nationale recht.

54 In casu bepaalt de Italiaanse regeling dat het verzuim om bronbelasting af te dragen in het kader van de inkomstenbelasting – net zoals het verzuim om de aangegeven btw af te dragen – een strafbaar feit is dat wordt bestraft met een gevangenisstraf van zes maanden tot twee jaar wanneer het niet-betaalde bedrag een bepaalde drempel overschrijdt. Sinds de inwerkingtreding van artikel 10 ter van besluit nr. 74/2000, zoals gewijzigd bij besluit nr. 158/2015, bedraagt deze drempel 250 000 EUR bij het verzuim om btw af te dragen, terwijl hij overeenkomstig artikel 10 bis van besluit nr. 74/2000, zoals gewijzigd bij besluit nr. 158/2015, slechts 150 000 EUR bedraagt bij het verzuim om bronbelasting af te dragen in het kader van de inkomstenbelasting.

55 Om na te gaan of een verschil zoals het verschil tussen de drempels die zijn vastgesteld in respectievelijk artikel 10 bis en artikel 10 ter van besluit nr. 74/2000, zoals gewijzigd bij besluit nr. 158/2015, in overeenstemming is met het gelijkwaardigheidsbeginsel, moet overeenkomstig de overwegingen in punt 53 van dit arrest worden vastgesteld of het verzuim om bronbelasting af te dragen in het kader van de inkomstenbelasting, kan worden aangemerkt als een schending van het nationale recht die qua aard vergelijkbaar is met en van soortgelijke ernst is als het verzuim om de aangegeven btw af te dragen.

56 In dit verband zij opgemerkt dat zowel het verzuim om btw af te dragen als het verzuim om bronbelasting af te dragen in het kader van de inkomstenbelasting voorzeker als kenmerk heeft dat niet is voldaan aan de verplichting om de aangegeven belasting binnen de bij de wet gestelde termijn te betalen. Tevens blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de Italiaanse wetgever met de strafbaarstelling van deze gedragingen hetzelfde doel nastreefde, te weten garanderen dat de schatkist de belasting tijdig ontvangt en dat aldus de integriteit van de belastingopbrengsten wordt gehandhaafd.

57 Zoals de Italiaanse regering in casu stelt, verschillen de inbreuken die zijn omschreven en strafbaar gesteld in respectievelijk artikel 10 bis en artikel 10 ter van besluit nr. 74/2000, zoals gewijzigd bij besluit nr. 158/2015, echter met betrekking tot zowel hun bestanddelen als de moeilijkheid om de inbreuken te ontdekken.

58 De tweede inbreuk betreft immers de gedragingen van de btw-plichtigen, terwijl de eerste inbreuk geen betrekking heeft op de gedragingen van degenen die aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen, maar op die van de inhoudingsplichtigen die de daarmee samenhangende bronbelasting moeten afdragen. Voorts blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat een dergelijke inhoudingsplichtige, wanneer hij inhoudingen op de inkomsten van belastingplichtigen verricht, aan hen naar Italiaans belastingrecht een document met de benaming „certificaat” moet

verstrekken dat deze personen in staat stelt tegenover de belastingdienst aan te tonen dat die inhoudingen zijn verricht en dus dat zij de verschuldigde belasting hebben betaald, zelfs indien de inhoudingsplichtige de ingehouden bedragen vervolgens niet aan de schatkist betaalt. Het verzuim van de inhoudingsplichtige om de geïnde bronbelasting door te betalen aan de belastingdienst kan dan ook wegens de afgifte van dat certificaat moeilijker blijken om vast te stellen dan het verzuim om de aangegeven btw te betalen.

59 Gelet op het voorgaande kunnen deze twee inbreuken niet worden geacht qua aard vergelijkbaar en even ernstig te zijn in de zin van de in punt 28 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak. Wanneer twee categorieën van inbreuken zich van elkaar onderscheiden door verschillende omstandigheden die zowel de bestanddelen van de inbreuk als de meer of minder gemakkelijke opsporing ervan betreffen, volgt uit deze verschillen met name dat de betrokken lidstaat niet verplicht is om die twee categorieën aan dezelfde regeling te onderwerpen (arrest van 25 februari 1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, punt 22).

60 Derhalve verzet het gelijkwaardigheidsbeginsel zich niet tegen een verschil zoals het verschil tussen de drempels die zijn vastgesteld in respectievelijk artikel 10 bis en artikel 10 ter van besluit nr. 74/2000, zoals gewijzigd bij besluit nr. 158/2015.

61 Gelet op een en ander dient op de eerste en de derde vraag te worden geantwoord dat de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU en artikel 325, lid 1, VWEU, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich niet verzet tegen een nationale regeling waarbij wordt bepaald dat het verzuim om binnen de bij de wet gestelde termijn de btw af te dragen die is verschuldigd op grond van de aangifte voor een bepaald belastingjaar, alleen een strafbaar feit is dat met een vrijheidsstraf wordt bestraft wanneer het bedrag van de onbetaalde btw een strafbaarheidsdrempel van 250 000 EUR overschrijdt, terwijl een strafbaarheidsdrempel van 150 000 EUR is vastgesteld voor de inbreuk die bestaat in het verzuim om bronbelasting af te dragen in het kader van de inkomstenbelasting.

Tweede vraag

62 Gelet op het antwoord op de eerste en de derde vraag behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

63 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Grote kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU en artikel 325, lid 1, VWEU, moet aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzet tegen een nationale regeling waarbij wordt bepaald dat het verzuim om binnen de bij de wet gestelde termijn de belasting over de toegevoegde waarde (btw) af te dragen die is verschuldigd op grond van de aangifte voor een bepaald belastingjaar, alleen een strafbaar feit is dat met een vrijheidsstraf wordt bestraft wanneer het bedrag van de onbetaalde btw een strafbaarheidsdrempel van 250 000 EUR overschrijdt, terwijl een strafbaarheidsdrempel van 150 000 EUR is vastgesteld voor de inbreuk die bestaat in het verzuim om bronbelasting af te dragen in het kader van de

inkomstenbelasting.

ondertekeningen

* Procestaal: Italiaans.