



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. BOBEK

fremsat den 13. juli 2017¹

Sag C-574/15

Mauro Scialdone

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunale di Varese (retten i Varese, Italien))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112 – artikel 4, stk. 3, TEU – princippet om loyalt samarbejde – artikel 325 TEUF – beskyttelse af Unionens finansielle interesser – konventionen om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser (BFI-konventionen) – national lov, der fastsætter strafferetlige sanktioner for manglende indbetaling af indeholdt kildeskat og moms inden for den lovbestemte frist – højere beløbsgrænse for momsrelaterede overtrædelser – national lov, hvorefter det strafferetlige ansvar bortfalder, hvis momsen betales – medlemsstaternes forpligtelse til at fastsætte sanktioner, der er effektive, står i et rimeligt forhold til overtrædelser og har en afskrækkende virkning – Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – chartrets artikel 49, stk. 1 – legalitetsprincippet – anvendelse med tilbagevirkende kraft af den mildeste straf – retssikkerhed«

Indhold

I. Indledning	3
II. Retsforskrifter	3
A. EU-retten	3
1. Chartret	3
2. Artikel 325 TEUF	4
3. BFI-konventionen	4
4. Momsdirektivet	5
5. Forordning nr. 2988/95	5
B. Italiensk ret	5

¹ – Originalsprog: engelsk.

III. De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål	6
IV. Bedømmelse	8
A. De EU-retlige bestemmelser, der finder anvendelse på den foreliggende sag	8
1. BFI-konventionen	8
a) BFI-konventionen og moms	9
b) Begrebet svig i henhold til BFI-konventionen	11
2. Artikel 325 TEUF	12
a) Spørgsmålet om, hvorvidt Unionens finansielle interesser skades	13
b) Spørgsmålet om, hvorvidt artikel 325, stk. 1 og 2, TEUF finder anvendelse	14
c) Artikel 325, stk. 1, TEUF, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU	16
3. Momsdirektivet og princippet om loyalt samarbejde	16
4. Foreløbig konklusion	17
B. Besvarelse af de præjudicielle spørgsmål	18
1. Det tredje spørgsmåls første led: BFI-konventionen	18
2. Det første spørgsmål: differentierede grænser og forpligtelsen til at fastsætte ensartede sanktioner	18
a) Hvad er den »analoge« nationale ordning?	19
b) Er differentieringen berettiget?	20
3. Det andet spørgsmål og det tredje spørgsmåls andet led: bortfald af strafansvar samt sanktioner, der virker effektivt og afskrækkende	21
a) Den nye grund til bortfald af strafansvar	22
b) Relevansen af den grænse på 50 000 EUR, der er fastsat i BFI-konventionen	24
c) Foreløbig konklusion	25
C. Virkningerne af en eventuel uforenelighed mellem den nationale lovgivning og EU-retten	25
1. »Kernen« i legalitetsprincippet: forbuddet mod tilbagevirkende kraft	26
2. Den bredere fortolkning af legalitetsprincippet: lex mitior og retssikkerhed i straffesager	27
3. Konsekvenserne af lex mitior-princippet og retssikkerheden i den foreliggende sag	30
V. Forslag til afgørelse	33

I. Indledning

1. I Italien udløser det strafferetlige sanktioner, hvis moms, der er angivet korrekt, ikke indbetales inden for den lovbestemte frist. Mauro Scialdone, som var eneste direktør for et selskab, der undlod at indbetale moms inden for de fastsatte frister, blev derfor tiltalt for at have begået en strafbar handling.

2. Under straffesagen mod Mauro Scialdone blev den gældende nationale ret ændret. Ændringen betød for det første, at grænsen for, hvornår manglende indbetaling af moms betragtes som en strafbar handling, blev hævet betydeligt. Der blev også fastsat forskellige grænser for moms og indeholdt kildeskat. For det andet blev der tilføjet en ny grund til bortfald af strafansvar, hvis skatte- eller afgiftsgælden, herunder administrative sanktioner og renter, indbetales fuldt ud, inden der indgives erklæring om indledning af domsforhandlinger i første instans.

3. Efter at den nye ændring var trådt i kraft, ville Mauro Scialdones adfærd ikke længere have været strafbar i henhold til princippet om anvendelse med tilbagevirkende kraft af den mildeste straf. Det momsbeløb, som han ikke indbetalte rettidigt, ligger under den nye grænse. Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt ændringen er forenelig med artikel 4, stk. 3, TEU, artikel 325 TEUF, momsdirektivet² og konventionen om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser³. Opfylder den nye sanktionsordning for manglende momsindbetaling forpligtelsen til at fastsætte sanktioner for overtrædelser af EU-retten, som svarer til dem, der gælder for lignende overtrædelser i henhold til national ret? Overholder den medlemsstaternes forpligtelse til at fastsætte sanktioner, der virker afskrækkende og effektivt? Det er de centrale spørgsmål, som Domstolen anmodes om at besvare i den foreliggende sag.

4. Den forelæggende ret har dog også bemærket, at den omhandlede ændring bør ophæves, hvis den erklæres uforenelig med EU-retten. Hvis det sker, skal straffesagen mod Mauro Scialdone fortsætte. Den foreliggende sag rejser derfor en række grundlæggende problemer i forbindelse med legalitets- og retssikkerhedsprincippet og navnlig i forbindelse med princippet om anvendelse med tilbagevirkende kraft af den mildeste straf, som er fastsat i artikel 49, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. Chartret

5. Chartrets artikel 49 beskriver legalitetsprincippet og princippet om proportionalitet mellem lovovertrædelse og straf. Stk. 1 har følgende ordlyd: »Ingen kan kendes skyldig i et strafbart forhold på grund af en handling eller undladelse, som ikke udgjorde en forbrydelse efter national ret eller international ret på det tidspunkt, da den blev begået. Der kan heller ikke pålægges en strengere straf end den, der var anvendelig på det tidspunkt, da lovovertrædelsen blev begået. Hvis der, efter at en lovovertrædelse er begået, i loven fastsættes en mildere straf, skal denne anvendes.«

2 – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) (herefter »momsdirektivet«).

3 – Konvention udarbejdet på grundlag af artikel K.3 i traktaten om Den Europæiske Union (EFT 1995, C 316, s. 49) (herefter »BFI-konventionen«).

2. Artikel 325 TEUF

6. Det fremgår af artikel 325, stk. 1, TEUF, at »Unionen og medlemsstaterne bekæmper svig og enhver anden ulovlig aktivitet, der skader Unionens finansielle interesser, ved hjælp af foranstaltninger, der træffes i overensstemmelse med denne artikel, som virker afskrækkende og er af en sådan art, at de yder en effektiv beskyttelse i medlemsstaterne samt i Unionens institutioner, organer, kontorer og agenturer«.

7. Artikel 325, stk. 2, TEUF bestemmer, at »[m]edlemsstaterne træffer de samme foranstaltninger til bekæmpelse af svig, der skader Unionens finansielle interesser, som til bekæmpelse af svig, der skader deres egne finansielle interesser«.

3. BFI-konventionen

8. BFI-konventionens artikel 1 bestemmer følgende:

»1. I denne konvention betragtes som svig, der skader De Europæiske Fællesskabers 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 De Europæiske Fællesskabers almindelige budget eller på budgetter, der forvaltes af eller for De Europæiske Fællesskaber
- manglende indberetning af en oplysning ved tilsidesættelse af en specifik oplysningspligt, med samme følge
- uretmæssig udnyttelse af en lovligt opnået fordel, med samme følge.

2. Med forbehold af artikel 2, stk. 2, træffer hver medlemsstat de fornødne, egnede foranstaltninger for at gennemføre bestemmelserne i stk. 1 i deres nationale strafferet på en sådan måde, at den deri omhandlede adfærd betragtes som en strafbar handling.

[...]

4. Hvorvidt en handling eller undladelse som omhandlet i stk. 1 og 3 er forsætlig, vil kunne udledes af faktiske, objektive forhold.«

9. Det fremgår af BFI-konventionens artikel 2, stk. 1, at »[h]ver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at den i artikel 1 nævnte adfærd samt medvirken, anstiftelse eller forsøg i forbindelse med den 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 udlevering, 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]«.

4. Momsdirektivet

10. Det fremgår af momsdirektivets artikel 206, at »[e]nhver afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for momsen, skal indbetale momsens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den i artikel 250 omhandlede momsangivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acontobeløb«.

11. Momsdirektivets artikel 250, stk. 1, bestemmer følgende: »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.«

12. I henhold til momsdirektivets artikel 273 kan »[m]edlemsstaterne [...] 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«.

5. Forordning nr. 2988/95

13. Ifølge artikel 1, stk. 2, i forordning (EF, Euratom) nr. 2988/95 om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser⁴ »[betragtes] [s]om uregelmæssighed [...] enhver overtrædelse af en fællesskabsbestemmelse, som kan tilskrives en økonomisk beslutningstagers handling eller undladelse, der skader eller kunne skade De Europæiske Fællesskabers almindelige budget eller budgetter, der forvaltes af De Europæiske Fællesskaber, enten ved formindskelse eller bortfald af indtægter, der stammer fra de egne indtægter, der opkræves direkte for Fællesskabernes regning, eller ved afholdelse af en uretmæssig udgift«.

B. Italiensk ret

14. Artikel 10a og 10b i lovdekret nr. 74/2000⁵ bestemte på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag og indtil den 21. oktober 2015 følgende:

»Artikel 10a

Enhver, der ikke inden for fristen for indberetning af den afgiftsmæssige stedfortræders årsangivelse indbetaler den indeholdte kildeskat, som fremgår af den til de afgiftspligtige udstedte attester, straffes med fængsel fra seks måneder til to år, forudsat at det omhandlede beløb overstiger 50 000 EUR pr. skatteperiode.

Artikel 10b

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.«

4 – Rådets forordning af 18.12.1995 (EFT 1995, L 312, s. 1) (herefter »forordning nr. 2988/95«).

5 – Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (lovdekret nr. 74 af 10.3.2000 om ny regulering af lovovertrædelser vedrørende indkomstskat og merværdiafgift i henhold til artikel 9 i lov nr. 205 af 25.6.1999) (GURI nr. 76 af 31.3.2000) (herefter »lovdekret nr. 74/2000«).

15. Der kunne ifølge artikel 13, stk. 1, i lovdekret nr. 74/2000 pålægges lavere sanktioner som følge af formildende omstændigheder i form af nedsættelse af bøden med op til en tredjedel og udelukkelse af tillægsstraffe, såfremt skatte- eller afgiftsgælden blev betalt og bortfaldt, inden der blev indgivet erklæring om indledning af domsforhandlinger i første instans.

16. Artikel 10a og 10b i lovdekret nr. 74/2000 har i kraft af de ændringer, der skete ved henholdsvis artikel 7 og 8 i lovdekret nr. 158/2015⁶, fået følgende ordlyd (med virkning fra den 22.10.2015):

»Artikel 10a

Enhver, der ikke inden for fristen for indberetning af den afgiftsmæssige stedfortræders årsangivelse indbetaler den indeholdte kildeskat, som er skyldig i henhold til årsangivelsen eller fremgår af den til de afgiftspligtige udstedte attesting, straffes med fængsel fra seks måneder til to år, forudsat at det omhandlede beløb overstiger 150 000 EUR pr. skatteperiode.

Artikel 10b

Enhver, der ikke inden for fristen for indbetaling af acontobeløbet for den efterfølgende afgiftsperiode indbetaler den moms, som er skyldig i henhold til årsangivelsen, straffes med fængsel fra seks måneder til to år, forudsat at det omhandlede beløb overstiger 250 000 EUR pr. afgiftsperiode.«

17. Lovdekret nr. 158/2015 ændrede også artikel 13, stk. 1, i lovdekret nr. 74/2000. Der blev tilføjet en ny grund til bortfald af strafansvar, som har følgende ordlyd: »Overtrædelserne i artikel 10a, 10b og 10c, stk. 1, straffes ikke, såfremt den pågældende skatte- eller afgiftsgæld, herunder administrative sanktioner og renter, er blevet indfriet gennem fuld betaling af de skyldige beløb [...], inden der indgives erklæring om indledning af domsforhandlinger i første instans.«

18. Hertil kommer en særlig bestemmelse om administrative skatte- og afgiftssanktioner, nemlig artikel 13, stk. 1, i lovdekret nr. 471/1997⁷: »Enhver, der ikke inden for de fastsatte frister betaler eller kun delvist betaler rater, acontobeløb, udligningsbeløb eller den skattesaldo, som følger af angivelsen, i de nævnte tilfælde fratrasket aconto- og ratebeløb, 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 fejlregninger, der er konstateret ved kontrollen af årsangivelsen, fremgår, at skatten er større, eller at det fradragsberettigede overskud er mindre. [...]«

III. De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

19. Agenzia delle Entrate (skattemyndighederne, herefter »Agenzia«) aflagde et kontrolbesøg hos selskabet Siderlaghi Srl. Selskabet havde angivet sin moms for regnskabsåret 2012 på behørig vis. Den samlede skyldige moms udgjorde 175 272 EUR. Ifølge national ret skulle dette beløb have været indbetalt ved udløbet af betalingsfristen for den efterfølgende afgiftsperiode, dvs. den 27. december 2013. Kontrollen viste, at Siderlaghi Srl ikke havde indbetalt den skyldige moms inden fristens udløb.

20. Agenzia sendte en påmindelse om gælden til Siderlaghi Srl. Selskabet valgte at betale afgiften i rater. Dette betød ifølge national ret, at de gældende administrative sanktioner kunne nedsættes med to tredjedele.

6 – Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (lovdekret nr. 158 af 24.9.2015 om revision af sanktionsreglerne i henhold til artikel 8, stk. 1, i lov nr. 23 af 11.3.2014) (GURI nr. 233 af 7.10.2015 – almindeligt tillæg nr. 55) (herefter »lovdekret nr. 158/2015«).

7 – Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 [lovdekret af 18.12.1997 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] (GURI nr. 5 af 8.1.1998 – almindeligt tillæg nr. 4).

21. Da Mauro Scialdone er eneste direktør for Siderlaghi og juridisk repræsentant for dette selskab, indledte anklagemyndigheden en straffesag mod ham for manglende indbetaling af moms inden for den fastsatte frist. Anklagemyndigheden rejste tiltale mod Mauro Scialdone for den strafbare handling, der er omhandlet i artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000. Den anmodede Tribunale di Varese (retten i Varese, Italien) (den forelæggende ret) om at pålægge ham en bødestraf på 22 500 EUR.

22. Lovdekret nr. 158/2015, der ændrede artikel 10a og 10b i lovdekret nr. 74/2000 og desuden indsatte en grund til bortfald af strafansvar i artikel 13 i lovdekret nr. 74/2000, blev vedtaget, efter at straffesagen mod Mauro Scialdone var blevet indledt.

23. Disse ændringer har for det første medført, at grænserne for, hvornår manglende indbetaling af skatter og afgifter udgør en strafbar handling, er blevet højere. Den oprindelige grænse, der lå på 50 000 EUR for overtrædelser vedrørende manglende indbetaling af indeholdt kildeskat og moms (grænsen var ens for kildeskat og moms), blev hævet til 150 000 EUR for indeholdt kildeskat og 250 000 EUR for moms. For det andet straffes overtrædelserne ikke, hvis skatte- eller afgiftsgælden, herunder de administrative sanktioner og renter, indbetales, inden der indgives erklæring om indledning af domsforhandlinger i første instans.

24. Den nationale ret har forklaret, at Mauro Scialdone i den foreliggende sag er tiltalt for ikke at have indbetalt moms svarende til et beløb på 175 272 EUR. De ændringer, der skete ved lovdekret nr. 158/2015, bevirker, at hans adfærd ikke længere anses for strafbar, eftersom dette beløb er lavere end det nye mindstebeløb på 250 000 EUR. Da den seneste bestemmelse er gunstigere for den tiltalte, er det den, der finder anvendelse. Hvis de nye regler erklæres uforenelige med EU-retten, skal disse regler imidlertid ophæves. Den tiltaltes adfærd vil derfor stadig kunne resultere i en straffedom.

25. Hvad angår den nye grund til bortfald af strafansvar har den nationale ret forklaret, at betalingen sandsynligvis vil finde sted, inden domsforhandlingerne indledes, fordi Siderlaghi Srl har valgt at betale gælden i rater. Anklagemyndighedens anmodning om et bødepålæg vil derfor ikke kunne efterkommes. Hvis den nye grund til bortfald af strafansvar anses for at være uforenelig med EU-retten, vil den nationale ret imidlertid kunne træffe afgørelse om tiltaltes strafansvar.

26. Hvis EU-retten fortolkes som beskrevet af den forelæggende ret, vil medlemsstaterne desuden være forpligtet til at straffe manglende indbetaling af moms for et beløb på mindst 50 000 EUR med frihedsstraf. Dette vil ifølge denne ret indebære, at overtrædelserne i den foreliggende sag skal anses for at være af særlig grov karakter. Den nationale ret vil således kunne forkaste anklagemyndighedens anmodning om bødeforlæg, for så vidt som den foreslåede sanktion, der er bindende for den nationale ret, udelukker frihedsstraf. Denne udelukkelse gør efter den nationale rets opfattelse sanktionen langt mindre effektiv.

27. Tribunale di Varese (retten i Varese) har i denne faktiske og retlige sammenhæng udsat sagen og forelagt følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

- »1) Kan EU-retten, og navnlig artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med artikel 325 TEUF og direktiv 2006/112/EF, 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 direktiv 2006/112, som forpligter medlemsstaterne til at fastsætte sanktioner, der er effektive, har en afskrækkende virkning og står i et rimeligt forhold til overtrædelserne, 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, for 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?»

28. Den tyske, den italienske, den nederlandske og den østrigske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Disse interesserede parter – med undtagelse af den østrigske regering – afgav mundtlige indlæg under retsmødet den 21. marts 2017.

IV. Bedømmelse

29. De tre spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, skal afklare, om de ændringer, der blev foretaget ved lovdekret nr. 158/2015 vedrørende manglende indbetaling af angivet moms, er forenelige med EU-retten. Den forelæggende ret har henvist til artikel 4, stk. 3, TEU, artikel 325 TEUF, BFI-konventionen og momsdirektivet i sine spørgsmål.

30. De lovgivningsmæssige rammer for den foreliggende sag er temmelig komplekse. Jeg vil derfor først undersøge, hvilke specifikke EU-retlige bestemmelser, som den nationale ret har gjort gældende, der finder anvendelse på den foreliggende sag (afsnit A), før jeg foreslår, hvordan den forelæggende rets tre spørgsmål kan besvares (afsnit B). Afslutningsvis vil jeg se på de konsekvenser, som det kan (eller rettere ikke bør) få i hovedsagen, hvis det konkluderes, at ændringerne er uforenelige med EU-retten (afsnit C).

A. De EU-retlige bestemmelser, der finder anvendelse på den foreliggende sag

1. BFI-konventionen

31. De interesserede parter, der har afgivet indlæg for Domstolen, mener alle, at BFI-konventionen ikke finder anvendelse i den foreliggende sag. Der er imidlertid forskellige grunde til, at de har draget denne konklusion.

32. Den nederlandske regering har gjort gældende, at BFI-konventionen ikke gælder for moms. De øvrige interesserede parter, der har afgivet indlæg (og subsidiært den nederlandske regering), har anført, at den overtrædelse i form af manglende momsindbetaling, der er omhandlet i den foreliggende sag, ikke er omfattet af begrebet »svig« i henhold til BFI-konventionen.

33. Der er således fremført to forskellige argumenter. Med det første gøres det gældende, at BFI-konventionen i almindelighed ikke gælder for moms som sådan. Det andet argument går ud på, at BFI-konventionen måske nok omfatter moms, men ikke den specifikke adfærd, der er tale om i den foreliggende sag. Jeg vil undersøge disse to argumenter enkeltvis.

a) BFI-konventionen og moms

34. I dommen i sagen Taricco m.fl. bemærkede Domstolen, at begrebet »svig«, der er defineret i BFI-konventionens artikel 1, »omfatter [...] provenuet af anvendelsen af en ensartet sats på de harmoniserede momsberegningsgrundlag, der er fastlagt i henhold til EU-retlige regler«⁸.

35. Den nederlandske regering har i den foreliggende sag anmodet Domstolen om at efterprøve denne konklusion. Den mener ikke, at moms indgår i begrebet »indtægter« i BFI-konventionen. Ifølge den nederlandske regering har medlemsstaterne som parter i BFI-konventionen aftalt at anlægge en autentisk fortolkning af rækkevidden af begrebet »indtægter« i henhold til artikel 31 i Wienerkonventionen om traktatretten⁹ inden for rammerne af en forklarende rapport¹⁰. Det fremgår udtrykkeligt af denne rapport, at moms falder uden for begrebet »indtægter« i BFI-konventionens artikel 1, stk. 1¹¹. Den nederlandske regering har videre gjort gældende, at Domstolen allerede har taget hensyn til erklæringer og forklarende rapporter i forbindelse med autoritative fortolkninger, og at den også bør gøre det i den foreliggende sag.

36. Jeg kan ikke tilslutte mig antagelsen om, at den forklarende rapport fra 1997 repræsenterer en form for »autentisk fortolkning« af en konvention, som medlemsstaterne havde underskrevet to år tidligere. Den nederlandske regerings argumenter kan efter min opfattelse afvises, uden at Domstolen behøver at tage stilling til det komplicerede spørgsmål om, hvilken rolle Wienerkonventionen spiller for fortolkningen af konventioner mellem medlemsstaterne¹².

8 – Dom af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 41).

9 – Indgået den 23.5.1969, *United Nations Treaty Series*, bind 1155, s. 331. Den nederlandske regering har gjort gældende, at en traktat skal fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål. Ud over sammenhængen skal der bl.a. også tages hensyn til en eventuel aftale mellem deltagerne vedrørende anvendelsen af traktatens bestemmelser [Wienerkonventionens artikel 31, stk. 1 og stk. 3, litra a)]. Den har ligeledes henvist til Wienerkonventionens artikel 31, stk. 4, hvorefter der skal tillægges et udtryk en særlig betydning, hvis det er godtgjort, at dette var deltagernes hensigt.

10 – Forklarende rapport vedrørende konventionen om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser (tekst godkendt af Rådet den 26.5.1997) (EFT 1997, C 191, s. 1).

11 – Ifølge afsnit 1.1 i denne rapport skal der »[v]ed indtægter forstås indtægter, der udgør provenuet af de to første kategorier af egne indtægter i artikel 2, stk. 1, i Rådets afgørelse 94/728/EF af 31.10.1994 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter [...] De omfatter ikke de indtægter, der udgør provenuet af anvendelsen af den ensartede sats på medlemsstaternes momsberegningsgrundlag, idet moms ikke er en egen indtægt, som opkræves direkte til Fællesskaberne. De omfatter heller ikke indtægter, der udgør provenuet af anvendelsen af en ensartet sats på summen af medlemsstaternes BNI«.

12 – Domstolen har allerede fastslået, at Wienerkonventionen, selv om den ikke er bindende for hverken Den Europæiske Union eller for samtlige medlemsstater, afspejler den folkeretlige sædvaneret, der som sådan binder EU's institutioner. Bestemmelserne heri er en del af Den Europæiske Unions retsorden – jf. bl.a. dom af 25.2.2010, Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, præmis 42 og 43 samt den deri nævnte retspraksis), eller senest dom af 21.12.2016, Rådet mod Front Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973, præmis 86). Jf. vedrørende en generel undersøgelse f.eks. P.J. Kuijper, »The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story«, i E. Cannizzaro (red.), *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, OUP, 2011, s. 256-278. Domstolen har dog oftest henvist til Wienerkonventionen i forbindelse med traktater med tredjelande. Domstolen har også udtalt, at bestemmelserne i Wienerkonventionen finder anvendelse på en aftale indgået mellem medlemsstaterne og en international organisation (dom af 11.3.2015, Oberto og O'Leary, C-464/13 og C-465/13, EU:C:2015:163, præmis 36). Der er mig bekendt kun blevet henvist til Wienerkonventionen én gang i forbindelse med en konvention mellem medlemsstaterne indgået i henhold til den tidligere artikel 220 EØF. Det skete i dom af 27.2.2002, Weber (C-37/00, EU:C:2002:122, præmis 29), hvori der var tale om den geografiske anvendelse af konventionen af 27.9.1968 om retternes kompetence og om fuldbyrdelse af retsafgørelser i borgerlige sager, herunder handelssager (EFT 1978, L 304, s. 36; som ændret ved de successive tiltrædelseskonventioner for nye medlemsstater).

37. Overordnet set er jeg enig med den nederlandske regering i, at lovgivers vilje eller hensigt spiller en *klar* rolle for fortolkningen inden for EU's retssystem¹³. Hensigten med en retsakt kan udtrykkes i det samme dokument, eksempelvis en præambel, eller i et særskilt dokument. Domstolen har tidligere bl.a. henvist til forarbejder¹⁴, erklæringer knyttet til traktaterne¹⁵ eller visse forklarende dokumenter vedrørende fortolkningen af den primære ret¹⁶.

38. To betingelser – en institutionel og en tidsmæssig – skal imidlertid være til stede, for at disse dokumenter eller erklæringer kan anses for at tilkendegive forfatterens hensigt. *Institutionelt* skal dokumenterne have været drøftet eller godkendt af de samme parter eller organer, som vedtog det endelige instrument eller var med til at vedtage det. *Tidsmæssigt* skal dokumenterne normalt udformes enten i forbindelse med udarbejdelsen af instrumentet eller senest på tidspunktet for dets vedtagelse for reelt at afspejle forfatterens/forfatternes tanker under beslutningsprocessen.

39. Problemet med den nederlandske regerings argument er, at ingen af disse betingelser er opfyldt. Den forklarende rapport fra 1997, der er omhandlet i den foreliggende sag, blev ikke vedtaget af de samme parter, dvs. medlemsstaterne. Den blev godkendt af Rådet, som ikke er part i konventionen¹⁷. Konventionen blev desuden underskrevet i 1995. Den forklarende rapport stammer fra 1997.

40. Selv om den forklarende rapport ikke kan tillægges »autentisk« fortolkningsmæssig værdi i den foreliggende sag, kan en sådan forklarende rapport alligevel virke ret *overbevisende*. Den forklarende rapport blev trods alt godkendt af den institution, som var ansvarlig for udarbejdelsen af det udkast, der skulle forelægges for medlemsstaterne som kontraherende parter¹⁸. Domstolen har lagt forklarende rapporter til grund ved flere tidligere lejligheder og i lignende situationer¹⁹. Den har bl.a. taget hensyn til forklarende rapporter, som Rådet har udarbejdet i forbindelse med konventioner, der ligesom BFI-konventionen er vedtaget på grundlag af artikel K.3 TEU²⁰.

41. Den fortolkningsmæssige værdi af lignende forklarende rapporter er imidlertid ikke ens. Forklarende rapporter udgør ikke *den eneste* »autentiske« fortolkning, men *et af* de fortolkningsargumenter, der kan tages i betragtning og dernæst afvejes med og mod andre argumenter, der følger af den fortolkede bestemmelses indhold, logik, bredere sammenhæng og formål. Hvorom mere er, vil den fortolkede lovbestemmelses indhold sætte klare grænser for brugen af sådanne argumenter. En sådan rapport kan således ikke lægges til grund for en fortolkning, der strider mod en bestemmelses ordlyd og dens systematiske og teleologiske fortolkning.

42. Som generaladvokat Kokott allerede har beskrevet det klart i sit forslag til afgørelse i sagen Taricco m.fl.²¹, vil dette være resultatet, hvis Domstolen tiltræder den nederlandske regerings argument.

13 – I det EU-retlige system adskiller denne rolle sig imidlertid klart fra enhver *bindende* autentisk fortolkning som den, der er omhandlet i Wienerkonventionens artikel 31, stk. 2, og artikel 31, stk. 3, litra a) og b) (jf. vedrørende disse bestemmelser f.eks. M.E. Villinger, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff, Leiden, 2009, s. 429-432).

14 – Jf. bl.a. dom af 27.11.2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, præmis 135), og af 3.10.2013, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mod Parlamentet og Rådet (C-583/11 P, EU:C:2013:625, præmis 59).

15 – Jf. bl.a. dom af 2.3.2010, Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104, præmis 40).

16 – Jf. navnlig forklaringerne til chartret om grundlæggende rettigheder (EUT 2007, C 303, s. 17), der oprindeligt blev udarbejdet under præsidiets for den forsamling, der udarbejdede Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.

17 – Det kan for fuldstændighedens skyld tilføjes, at det samme vil gøre sig gældende, hvis den nederlandske regering fremsætter et argument med støtte i Wienerkonventionens artikel 31, stk. 3, litra a), eller stk. 4 (fodnote 9 ovenfor).

18 – BFI-konventionen blev vedtaget på grundlag af artikel K.3, stk. 2, litra c), TEU (som affattet ved Maastrichttraktaten), hvorefter Rådet kunne udarbejde konventioner, som det anbefalede, at medlemsstaterne vedtog i overensstemmelse med deres forfatningsmæssige bestemmelser.

19 – Jf. bl.a. dom af 26.5.1981, Rinkau (157/80, EU:C:1981:120, præmis 8), af 17.6.1999, Unibank (C-260/97, EU:C:1999:312, præmis 16 og 17), af 11.7.2002, Gabriel (C-96/00, EU:C:2002:436, præmis 41 ff.), og af 15.3.2011, Koelzsch (C-29/10, EU:C:2011:151, præmis 40).

20 – Domstolen har også henvist til forklarende rapporter om konventioner vedtaget på grundlag af denne bestemmelse (hvoraf nogle aldrig trådte i kraft), der tjente som inspirationskilde for efterfølgende sekundære retsakter. Jf. bl.a. dom af 8.5.2008, Weiss und Partner (C-14/07, EU:C:2008:264, præmis 53), af 1.12.2008, Leymann og Pustovarov (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, præmis 74), af 15.7.2010, Purrucker (C-256/09, EU:C:2010:437, præmis 84 ff.), af 11.11.2015, Tecom Mican og Arias Domínguez (C-223/14, EU:C:2015:744, præmis 40 og 41), og af 25.1.2017, Vilkas (C-640/15, EU:C:2017:39, præmis 50).

21 – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:293, punkt 99-102).

43. Det fremgår således ikke af BFI-konventionens ordlyd, at moms falder uden for begrebet »indtægter« i definitionen af svig i denne konvention. BFI-konventionen tager tværtimod afsæt i en bred fortolkning af begrebet »indtægter« i artikel 1, stk. 1, litra b), hvori der henvises generelt til »indtægterne på De Europæiske Fællesskabers almindelige budget eller på budgetter, der forvaltes af eller for De Europæiske Fællesskaber«. Momsen indgår i EU's egne indtægter, som udgør kernen i begrebet »indtægter«²². BFI-konventionen indeholder heller ingen betingelse om, at indtægterne skal opkræves direkte for Den Europæiske Unions regning²³. Denne brede fortolkning understøttes af de formål, der er fastsat i præamblen til konventionen, hvori parterne »konstaterer, at svig, der skader De Europæiske Fællesskabers indtægter og udgifter, i mange tilfælde ikke er begrænset til et enkelt land og ofte begås af kriminelle organisationer«, erklærer, at »beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser kræver, at svigagtig adfærd, der skader disse interesser, forfølges strafferetligt«, og tilføjer, at det er nødvendigt, at »en sådan adfærd betragtes som en strafbar handling, som kan straffes med strafferetlige sanktioner, der er effektive, står i et rimeligt forhold til overtrædelsen og har en afskrækkende virkning«. Sådanne erklæringer kan alt taget i betragtning anses for også at være møntet på momssystemet. Når der henvises til overtrædelser af »afgiftslovgivningen« i BFI-konventionen, indikerer det endelig også, at moms ikke falder uden for begrebet Unionens finansielle interesser²⁴.

44. Den forklarende rapport kan som følge heraf ikke anvendes til at ændre en bestemmelses rækkevidde væsentligt i strid med dens ordlyd, ordningen og de formål, der er fastsat i BFI-konventionen. Hvis et af elementerne i ordningen for EU's egne indtægter udelukkes fra BFI-konventionens anvendelsesområde på grund af en sådan rapport, vil der være tale om langt mere end en »forklaring«. Der vil reelt være tale om en ændring af BFI-konventionens anvendelsesområde.

45. Det skal tilføjes, at en sådan ændring naturligvis var mulig. Hvis de kontraherende parter virkelig havde ønsket at udelukke moms fra konventionens anvendelsesområde, kunne de uden problemer have indsat en ændret definition af begrebet »indtægter« i en efterfølgende protokol. Der er således vedtaget to specifikke protokoller²⁵ ved to forskellige lejligheder, hvor det ansås for nødvendigt at ændre konventionens anvendelsesområde.

46. Jeg ser derfor ingen grund til at fravige konklusionen om, at moms falder inden for BFI-konventionens anvendelsesområde.

b) Begrebet svig i henhold til BFI-konventionen

47. De parter, der har afgivet indlæg for Domstolen, er enige om, at manglende indbetaling af behørigt angivet moms ikke udgør svig som omhandlet i BFI-konventionens artikel 1, stk. 1, litra b). Den italienske regering har i sine skriftlige og mundtlige indlæg også præciseret, at overtrædelser som følge af manglende indberetning eller afgivelse af falske oplysninger samt andre overtrædelser vedrørende svigagtig adfærd er omfattet af andre bestemmelser i lovdekret nr. 74/2000.

48. Jeg tilslutter mig synspunktet om, at den overtrædelse, der er nævnt i artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000 (både før og efter ændringen ved lovdekret nr. 158/2015), ikke kan henføres til begrebet svig i BFI-konventionen.

22 – Rådets afgørelse af 21.4.1970 angående udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med Fællesskabernes egne indtægter (70/243/EKSF, EØF, Euratom) (EFT 1970 I, s. 224). Jf. den nugældende bestemmelse, dvs. artikel 2, stk. 1, litra b), i Rådets afgørelse 2014/335/EU, Euratom af 26.5.2014 om ordningen for Den Europæiske Unions egne indtægter (EUT 2014, L 168, s. 105). Det anslås, at provenuet af »traditionelle egne indtægter« tegnede sig for 12,8% af det samlede provenu af egne indtægter i 2015, og at momsindtægter tegnede sig for 12,4%. Jf. Europa-Kommissionen, *Integrated Financial Reporting Package*, 2015.

23 – Dom af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 41). Det er tilfældet i artikel 1, stk. 2, i forordning nr. 2988/95, hvori der tales om »indtægter, der stammer fra de egne indtægter, der opkræves direkte for Fællesskabernes regning«.

24 – BFI-konventionens artikel 5, stk. 3.

25 – Protokol udarbejdet på grundlag af artikel K.3 i traktaten om Den Europæiske Union, til konventionen om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser (EFT 1996, C 313, s. 2) og anden protokol udarbejdet på grundlag af artikel K.3 i traktaten om Den Europæiske Union, til konventionen om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser (EFT 1997, C 221, s. 12).

49. BFI-konventionens artikel 1, stk. 1, litra b), definerer svig i henhold til denne konvention. Med hensyn til indtægter henvises der til tre former for forsætlige handlinger eller undladelser, som medfører en uretmæssig formindskelse af EU's indtægter: i) anvendelse eller forelæggelse af falske, urigtige eller ufuldstændige erklæringer eller dokumenter, ii) manglende indberetning af en oplysning ved tilsidesættelse af en specifik oplysningspligt og iii) uretmæssig udnyttelse af en lovligt opnået fordel.

50. Ingen af de tre former for svig, der er opregnet, svarer til den adfærd, der er tale om i den foreliggende sag. Artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000 vedrører manglende indbetaling af behørigt angivet moms inden for den lovbestemte frist. Selv om en sådan manglende indbetaling kan være forsættelig og medføre lavere afgiftsindtægter, resulterer denne adfærd ikke i falske, urigtige eller ufuldstændige erklæringer eller dokumenter eller manglende indberetning af oplysninger. Alle oplysninger blev angivet korrekt. Af en eller anden grund blev den korrekte angivelse imidlertid ikke efterfulgt af en tilsvarende korrekt, dvs. rettidig, indbetaling. Det kan i øvrigt ikke påstås, at manglende indbetaling af behørigt angivet moms svarer til »uretmæssig udnyttelse af en lovligt opnået fordel«. Det er pr. definition ulovligt ikke at indbetale momsen inden for den lovbestemte frist.

51. Jeg mener af disse grunde ikke, at begrebet svig i BFI-konventionens artikel 1, stk. 1, litra b), kan anses for at omfatte en overtrædelse som den, der er omhandlet i hovedsagen, dvs. manglende indbetaling af behørigt angivet moms inden for den lovbestemte frist. Jeg er derfor enig i, at BFI-konventionen ikke finder anvendelse i den foreliggende sag.

2. Artikel 325 TEUF

52. Artikel 325 TEUF udgør en konsolidering af Unionens og medlemsstaternes forpligtelser til at beskytte Unionens finansielle interesser. Den fastlægger også Unionens beføjelser på dette område.

53. Artikel 325, stk. 1, TEUF forpligter EU og medlemsstaterne til at bekæmpe *svig* og *enhver anden ulovlig aktivitet*, der skader Unionens finansielle interesser, ved hjælp af foranstaltninger, som både virker afskrækkende og er effektive. Det fremgår af artikel 325, stk. 2, TEUF, at medlemsstaterne skal træffe de samme foranstaltninger til bekæmpelse af *svig*, der skader Unionens finansielle interesser, som til bekæmpelse af svig, der skader deres egne finansielle interesser.

54. De parter, der har afgivet indlæg, er uenige om, hvorvidt artikel 325, stk. 1 og 2, TEUF finder anvendelse i den foreliggende sag.

55. Den tyske regering hævder, at artikel 325, stk. 1 og 2, TEUF ikke finder anvendelse. Det skyldes for det første, at momsen er angivet korrekt, og at Unionens finansielle interesser derfor ikke skades. For det andet falder den overtrædelse, der er omhandlet i den foreliggende sag, endvidere ikke inden for anvendelsesområdet for artikel 325, stk. 2, TEUF, der kun omfatter »svig«. For det tredje er overtrædelsen heller ikke omfattet af artikel 325, stk. 1, TEUF, fordi denne bestemmelse skal fortolkes systematisk i den forstand, at henvisningen til »anden ulovlig aktivitet« heri kun vedrører svigagtige handlinger af tilsvarende grovhed. Den nederlandske regering indtog en tilsvarende holdning under retsmødet.

56. Den italienske regering anførte under retsmødet, at artikel 325, stk. 1 og 2, TEUF ikke finder anvendelse på den overtrædelse, der er omhandlet i den foreliggende sag. Det hænger sammen med, at den adfærd, som der er tale om i artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000, ikke kan betragtes som en svigagtig handling i BFI-konventionens forstand.

57. Kommissionen har givet udtryk for det modsatte synspunkt. Den har gjort gældende, at artikel 325, stk. 2, TEUF skal fortolkes bredt. Denne bestemmelse indbefatter begrebet »anden ulovlig aktivitet«, som er nævnt i artikel 325, stk. 1, TEUF, og som kan omfatte overtrædelser eller uoverensstemmelser, der ikke er af svingagtig karakter.

58. Jeg mener, at den rette fortolkning af artikel 325, stk. 1 og 2, TEUF ligger et sted mellem disse to yderpunkter. For det første vil den overtrædelse, der er omhandlet i den foreliggende sag, kunne skade Unionens finansielle interesser [litra a)]. For det andet er overtrædelsen omfattet af anvendelsesområdet for artikel 325, stk. 1, TEUF, men ikke for artikel 325, stk. 2, TEUF [litra b)]. For det tredje følger forpligtelsen til at træffe foranstaltninger til beskyttelse af Unionens finansielle interesser som svarer til dem, der træffes til beskyttelse af nationale finansielle interesser ikke kun af artikel 325, stk. 2, TEUF, men også af en fortolkning af artikel 325, stk. 1, TEUF, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU [litra c)].

a) Spørgsmålet om, hvorvidt Unionens finansielle interesser skades

59. Domstolen har allerede præciseret, at udtrykket »Unionens fælles interesser« er vidtrækkende. Det omfatter indtægter og udgifter, der er opført på EU-budgettet og på budgettet for andre organer, kontorer og agenturer, som er oprettet ved traktaterne²⁶. Provenuet af anvendelsen af en ensartet sats på de harmoniserede momsregningsgrundlag, der er fastlagt i henhold til EU-retlige regler, indgår i EU's egne indtægter. Domstolen har på dette grundlag bekræftet, at der består en direkte forbindelse mellem opkrævning af momsindtægter under overholdelse af den gældende EU-ret og tilrådighedsstillelse for Unionens budget af tilsvarende momsindtægter, idet »enhver lakune i opkrævnings af momsindtægter potentielt kan føre til reduktion af de momsindtægter, der skal stilles til rådighed«²⁷.

60. Domstolen har således bemærket, at det ikke kun er pålæggelse af skattetillæg og strafforfølgning for skattesvig på grund af urigtige oplysninger afgivet på momsområdet²⁸, men mere generelt *korrekt opkrævning* af momsen, der er forbundet med beskyttelsen af Unionens finansielle interesser i overensstemmelse med artikel 325 TEUF²⁹. Domstolen har endvidere bekræftet, at nationale foranstaltninger vedrørende overtrædelser af momslovgivningen, som har til formål at sikre en korrekt opkrævning af momsen, såsom de italienske lovbestemmelser om manglende momsindbetaling, der er omhandlet i den foreliggende sag, udgør en gennemførelse af artikel 325 TEUF og dermed af chartrets artikel 51, stk. 1³⁰.

61. Den overtrædelse, der er omhandlet i den foreliggende sag, vedrører *manglende* indbetaling. Det kan derfor indvendes, at Unionens finansielle interesser reelt ikke skades, da indbetalingen er forsinket, men sker senere. Da der også skal tillægges renter til det skyldige beløb i forbindelse med betalingen, vil der i sidste instans ikke være sket nogen skade for Unionens indtægter. En sådan overtrædelse kan derfor ikke være omfattet af artikel 325, stk. 1, TEUF.

26 – Dom af 10.7.2003, Kommissionen mod ECB (C-11/00, EU:C:2003:395, præmis 89), og Kommissionen mod EIB (C-15/00, EU:C:2003:396, præmis 120).

27 – Jf. dom af 15.11.2011, Kommissionen mod Tyskland (C-539/09, EU:C:2011:733, præmis 72), af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 26), af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 38), af 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, præmis 22), og af 16.3.2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, præmis 19).

28 – Dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 27).

29 – Jf. i denne retning dom af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 39).

30 – Jf. dom af 5.4.2017, Orsi og Baldetti (C-217/15 og C-350/15, EU:C:2017:264, præmis 16).

62. Det bør fremhæves, at overtrædelsen ikke kun vedrører *forsinkede* betalinger, men overordnet set vedrører *manglende* indbetaling uanset årsagen hertil. Det er således muligt, at de penge, der skyldes, vil blive betalt senere, men det er ikke sikkert. Situationen er ganske enkelt den, at de skyldige beløb ikke er blevet betalt. Den sunde fornuft tilsiger, at det kan skade en parts finansielle interesser, hvis vedkommende ikke får sine penge, navnlig henset til, at der, som Kommissionen med rette har påpeget, først er tale om en overtrædelse, når en bestemt – og ikke ubetydelig og marginal – grænse overskrides.

63. Den tyske regerings påstand om, at den »forsinkede indbetaling« af momsen ikke vil skade Unionens finansielle interesser, eftersom momsen er angivet korrekt, kan derfor ikke tages til følge.

b) Spørgsmålet om, hvorvidt artikel 325, stk. 1 og 2, TEUF finder anvendelse

64. På grund af dens komplekse tilblivelseshistorie³¹ er artikel 325 TEUF nok ikke den mest enkle bestemmelse i traktaten.

65. Det forhold, der har været drøftet mest indgående i den foreliggende sag, er forskellen i ordlyden af artikel 325, stk. 1 og 2, TEUF. I artikel 325, stk. 1, TEUF tales der om både »svig« og »anden ulovlig aktivitet«. I artikel 325, stk. 2, TEUF er det imidlertid kun »svig«, der er nævnt.

66. Ingen af disse begreber er defineret i traktaterne. Begrebet *svig* bør fortolkes som et selvstændigt EU-retligt begreb i lyset af det overordnede formål, der tilsigtes med artikel 325 TEUF, dvs. at sikre en solid beskyttelse af Unionens finansielle interesser³². Dette begrebs rækkevidde svarer ikke nødvendigvis til definitionen af svig i medlemsstaternes strafferet³³. Definitionen af »svig« i BFI-konventionen, som Domstolen henviste til i dommen i sagen Taricco m.fl.³⁴, kan være en god rettesnor i denne forbindelse, da det var den første definition, der blev fastsat i EU-retten. Begrebet svig i artikel 325 TEUF er dog ikke nødvendigvis begrænset til det tilsvarende begreb i BFI-konventionen eller i den sekundære lovgivning³⁵. Det overordnede begreb »svig« i artikel 325 TEUF vil på momsområdet også kunne omfatte forsætlige handlinger eller undladelser, som har til formål at opnå en uberettiget økonomisk eller afgiftsmæssig fordel til skade for EU's finansielle interesser³⁶.

31 – Artikel 209 A TEF (der blev indsat ved Maastrichttraktaten) indeholdt kun det nuværende stk. 2 og 3. Amsterdamtraktaten tilføjede det nuværende stk. 1 i den daværende artikel 280 TEF samt stk. 4, der indeholdt et retsgrundlag for vedtagelse af fællesskabsforanstaltninger, men bestemte, at »[d]isse foranstaltninger [...] ikke [måtte berøre] anvendelsen af medlemsstaternes strafferet eller retsplejeregler«. Denne begrænsning blev ophævet ved Lissabontraktaten. Udviklingen i denne bestemmelses ordlyd i de forskellige udgaver af traktaten, der gik forud for Lissabontraktaten, er beskrevet i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse Kommissionen mod ECB (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 – Jf. vedrørende det generelle begreb »svig« i artikel 325 TEUF f.eks.: C. Waldhoff, »AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]«, i C. Callies og Ruffert, EUV/AEUV Kommentar, 5. oplag, C.H. Beck, München, 2016, punkt 4, Magiera, »Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung«, i E. Grabitz, M. Hilf og M. Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, C.H. Beck, München, 2016, punkt 15 ff., Satzger, »AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]«, i Streinz, EUV/AEUV, C.H. Beck, München, 2012, punkt 6, samt H. Spitzer og U. Stiegel, »AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]«, i von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2015, punkt 12 ff.

33 – Jf. vedrørende problemerne med at definere »svig« f.eks. M. Delmas-Marty, »Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation: Rapport final du groupe d'experts chargé d'une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté«, i *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community*, Brussels, November 1993, Oak Tree Press Dublin, 1994. Jf. også den generelle oversigt i *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law*, RS 2011/07, endelig rapport af 4.5.2012.

34 – Dom af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 41).

35 – Jf. f.eks. definitionen i forslaget til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv om strafferetlig bekæmpelse af svig rettet mod Den Europæiske Unions finansielle interesser, COM(2012) 363 final. Det oprindelige retsgrundlag for forslaget var artikel 325, stk. 4, TEUF. Retsgrundlaget blev ændret under forhandlingerne om forslaget til artikel 83, stk. 2, TEUF (Rådets førstebehandlingsholdning, rådsdokument 6182/17 af 5.4.2017).

36 – Jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 39), af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 71), og af 17.7.2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, præmis 39).

67. Domstolen har ikke desto mindre bekræftet, at en forsinket indbetaling af moms ikke i sig selv kan sidestilles med momsunddragelse eller -svig³⁷.

68. Begrebet *enhver anden ulovlig aktivitet* i artikel 325, stk. 1, TEUF er uden tvivl et bredere begreb end svig. Efter en almindelig fortolkning vil dette begreb kunne omfatte enhver ulovlig, dvs. uretmæssig, adfærd, der skader Unionens finansielle interesser.

69. Jeg kan ikke se, hvorfor manglende indbetaling inden for den lovbestemte frist, hvilket i denne henseende er klart ulovligt, ikke skulle forstås som en anden ulovlig aktivitet. Som jeg allerede har forklaret i punkt 59-63 i dette forslag til afgørelse, kan manglende indbetaling selvfølgelig skade Unionens finansielle interesser som omhandlet i artikel 325, stk. 1, TEUF, når grænser som dem, der er fastsat i den nationale ret, er overskredet.

70. Begrebet »anden ulovlig aktivitet« optræder imidlertid ikke i artikel 325, stk. 2, TEUF, hvorefter medlemsstaterne skal træffe de samme foranstaltninger til bekæmpelse af *svig*, der skader Unionens finansielle interesser, som til bekæmpelse af svig, der skader deres egne finansielle interesser. Den forskellige ordlyd kan fortolkes på to måder.

71. Der kan på den ene side argumenteres for, at artikel 325, stk. 2, TEUF i lighed med artikel 325, stk. 1, TEUF omfatter både »svig« og »anden ulovlig aktivitet«. Med dette argument fremstilles artikel 325, stk. 1, TEUF som en »hovedregel«, der danner grundlag for samtlige bestemmelser i artikel 325 TEUF, herunder alle stykker. Det fremhæves, at artikel 325, stk. 1, TEUF pålægger Unionen og medlemsstaterne en generel forpligtelse til at bekæmpe svig og enhver anden ulovlig aktivitet »ved hjælp af foranstaltninger, der træffes i overensstemmelse med denne artikel«. Der peges også på denne bestemmelses komplekse tilblivelseshistorie³⁸, som gør det vanskeligt at drage klare konklusioner om lovgivers vilje, fordi bestemmelsen er blevet ændret så hurtigt og så mange gange.

72. På den anden side kan det lige så vel gøres gældende, at der er klar forskel på ordlyden af artikel 325, stk. 1, TEUF og artikel 325, stk. 2, TEUF, og at artikel 325, stk. 2, TEUF kun omfatter foranstaltninger, der har til formål at bekæmpe svig, *men ikke* anden ulovlig aktivitet. De effektivitets- og assimileringsskrav, der er fastsat i disse to bestemmelser, er ikke lige vidtrækkende. Hvorfor formulerede traktaternes forfattere stk. 1 og 2 forskelligt, hvis de mente, at de skulle have den samme betydning? Hvis de mente, at de to begreber i artikel 325, stk. 1, TEUF skulle opfattes som en »hovedregel« for hele artiklen, hvorfor valgte de da ikke et tredje, fælles begreb, der dækkede dem begge (et overordnet retligt udtryk)? Der findes også andre systemiske argumenter: Den samme sondring fremgår klart af artikel 325, stk. 3 og 4, TEUF, men der henvises kun til svig. Det er derfor vanskeligt at opfatte den manglende henvisning til »anden ulovlig aktivitet« i artikel 325, stk. 2, TEUF som en ren »skrivefejl« begået af traktatens forfattere, medmindre disse forfattere selvfølgelig var meget distraerede og kom til at skrive noget forkert tre gange i den samme artikel.

73. Jeg mener samlet set, at den anden fortolkningstilgang er den mest sandsynlige. Jeg er under alle omstændigheder ikke sikker på, at Domstolen behøver at tage stilling til dette spørgsmål i den foreliggende sag. Selv om artikel 325, stk. 2, TEUF er blevet drøftet indgående, er denne bestemmelse ikke særlig relevant i denne sag. Ser man på omfanget af forpligtelsen i artikel 325, stk. 1, TEUF og sammenholder den med princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat i artikel 4, stk. 3, TEU, svarer den rent praktisk til den næsten identiske forpligtelse til at træffe de samme foranstaltninger til beskyttelse af medlemsstaternes og EU's finansielle interesser.

37 – Jf. i denne retning dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 74), og af 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, præmis 42).

38 – Fodnote 31 ovenfor.

c) Artikel 325, stk. 1, TEUF, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU

74. Selv om det vurderes, at artikel 325, stk. 2, TEUF ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, er det også nødvendigt at se på det tværgående princip om loyalt samarbejde, der er fastsat i artikel 4, stk. 3, TEU. Dette princip, sammenholdt med den generelle forpligtelse i artikel 325, stk. 1, TEUF, resulterer i forpligtelsen til at træffe foranstaltninger for at bekæmpe ulovlige aktiviteter, der skader EU's finansielle interesser, svarende til de foranstaltninger, der træffes for at bekæmpe ulovlige aktiviteter, der skader medlemsstaternes finansielle interesser.

75. Det store overlap mellem de forpligtelser, der pålægges ved artikel 325, stk. 2, TEUF, og princippet om loyalt samarbejde i artikel 4, stk. 3, TEU bunder i den førstnævnte bestemmelses tilblivelse. Artikel 325, stk. 2, TEUF udgør i virkeligheden en områdespecifik kodificering af Domstolens praksis vedrørende princippet om loyalt samarbejde³⁹.

76. Det har en yderligere konsekvens, at forpligtelserne i artikel 4, stk. 3, TEU er af tværgående karakter og berører EU's samlede retssystem. Forpligtelsen til at træffe foranstaltninger til bekæmpelse af ulovlige aktiviteter, der skader EU's finansielle interesser, svarende til de foranstaltninger, der træffes af hensyn til medlemsstaternes finansielle interesser, gælder ikke kun i sammenhæng med de forpligtelser, der pålægges ved artikel 325, stk. 1, TEUF. De gælder også i sammenhæng med de mere specifikke forpligtelser, der følger af momsdirektivet. Da bestemmelserne i momsdirektivet uden tvivl er mere detaljerede for så vidt angår indbetaling og opkrævning af afgifter, finder jeg det hensigtsmæssigt at basere min nærmere vurdering på bestemmelserne i dette direktiv. Jeg vil gennemgå disse bestemmelser i det følgende afsnit.

77. Afslutningsvis vil jeg dog gerne pege på én ting, nemlig at de *foranstaltninger*, der skal træffes for at bekæmpe svig og anden ulovlig aktivitet i henhold til artikel 325, stk. 1, TEUF og artikel 4, stk. 3, TEU, ikke behøver at være af strafferetlig karakter. Det er tilstrækkeligt, at foranstaltningerne er effektive og har en afskrækkende virkning. Det er derfor klart, at en sådan foranstaltning i sidste instans kan omfatte strafferetlige sanktioner. I den mildere ende af skalaen findes der imidlertid en lang række tiltag i form af administrative, civile eller organisatoriske foranstaltninger, som kan være tilstrækkelige til at bekæmpe svig og anden ulovlig aktivitet på en effektiv måde⁴⁰. De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i overensstemmelse med artikel 325 TEUF, er heller ikke begrænset til de foranstaltninger vedrørende kriminelle aktiviteter eller administrative uregelmæssigheder, der allerede er omfattet af EU's sektorlovgivning⁴¹.

3. Momsdirektivet og princippet om loyalt samarbejde

78. Det bestemmes i momsdirektivets artikel 206, at afgiftspligtige personer skal indbetale moms samtidig med indgivelsen af den momsangivelse, der er omhandlet i dette direktivs artikel 250. Det fremgår imidlertid, at medlemsstaterne kan fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen. Momsdirektivets artikel 273 giver medlemsstaterne mulighed for at træffe foranstaltninger for at sikre, at momsen indbetales – de kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig.

39 – Dom af 21.9.1989, Kommissionen mod Grækenland (68/88, EU:C:1989:339, præmis 24 og 25). Jf. vedrørende en bekræftelse af det store overlap dom af 8.7.1999, Nunes og de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, præmis 13), hvori der henvises til EF-traktatens artikel 5 og til EF-traktatens artikel 209 A, stk. 1.

40 – Jf. bl.a. dom af 29.3.2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, præmis 52), vedrørende artikel 325 TEUF i forbindelse med foranstaltninger til opkrævning af renter ved tilbagebetaling af fordele, der med urette er modtaget fra Den Europæiske Unions budget.

41 – Jf. i denne retning dom af 28.10.2010, SGS Belgium m.fl. (C-367/09, EU:C:2010:648, præmis 40 og 42).

79. Ud over disse bestemmelser indeholder momsdirektivet imidlertid ingen andre specifikke regler, som skal sikre en korrekt opkrævning. Det bestemmes ikke, hvilke konkrete foranstaltninger eller eventuelle sanktioner der skal iværksættes, hvis momsen ikke indbetales inden for den frist, som medlemsstaterne har fastsat i henhold til momsdirektivets artikel 206.

80. Medlemsstaterne har således et skøn med hensyn til valget af passende sanktioner. Dette skøn er dog ikke ubegrænset: Når der ikke findes en særlig bestemmelse om sanktioner for overtrædelser, skal medlemsstaterne ifølge artikel 4, stk. 3, TEU træffe effektive foranstaltninger med henblik på at forfølge adfærd, der skader EU's finansielle interesser⁴². Disse foranstaltninger skal anvendes efter de samme processuelle og materielle regler, som efter national ret gælder for overtrædelser af samme art og grovhed. De sanktioner, der pålægges ved disse foranstaltninger, bør under alle omstændigheder være effektive, stå i et rimeligt forhold til overtrædelserne og have en afskrækkende virkning⁴³.

81. Ser man på momsområdet, er medlemsstaterne forpligtet til at bekæmpe momssvig⁴⁴. Det følger overordnet set og efter fast retspraksis af momsdirektivets artikel 2, artikel 250, stk. 1, og artikel 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 område, opkræves i sin helhed⁴⁵. Medlemsstaterne har pligt til at kontrollere de afgiftspligtige personers angivelser, regnskaber og andre relevante dokumenter samt til at beregne og opkræve den skyldige afgift⁴⁶.

82. Det følger samlet set af disse betragtninger, at de forpligtelser, der pålægges ved momsdirektivet, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU, slet ikke er begrænset til forebyggelse af svig. De er af mere generel karakter og vedrører korrekt opkrævning af afgifter *i bred forstand*. De omfatter således ikke blot regler, som medlemsstaterne har vedtaget for at straffe overtrædelse af forpligtelser af rent formel karakter, herunder fejlagtige angivelser, men også forsinkede betalinger, så længe de ikke går videre end nødvendigt for at nå målene, der består i at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig⁴⁷.

83. Jeg vil gerne minde om, at den omstændighed, at disse nationale foranstaltninger er omfattet af de ovenfor nævnte regler i momsdirektivet, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU, efter min opfattelse ikke berører de nationale foranstaltningers karakter. Svarende til eller i endnu højere grad end artikel 325, stk. 1, TEUF⁴⁸ forpligter momsdirektivet ikke nødvendigvis medlemsstaterne til at pålægge sanktioner af strafferetlig karakter. Det overlades igen til medlemsstaterne at vælge, hvilke midler de vil anvende. EU-retten fokuserer på det faktiske resultat, dvs. foranstaltninger, som er effektive, står i et rimeligt forhold til overtrædelserne og har en afskrækkende virkning, og som sikrer en korrekt opkrævning og undgår svig.

4. Foreløbig konklusion

84. Jeg mener som følge heraf, at artikel 4, stk. 3, TEU, artikel 325, stk. 1, TEUF samt momsdirektivets artikel 206 og 273 er de bestemmelser, der finder anvendelse i den foreliggende sag.

42 – Jf. bl.a. dom af 28.10.2010, SGS Belgium m.fl. (C-367/09, EU:C:2010:648, præmis 41).

43 – Jf. bl.a. dom af 21.9.1989, Kommissionen mod Grækenland (68/88, EU:C:1989:339, præmis 24), og af 3.5.2005, Berlusconi m.fl. (C-387/02, C-391/02 og C-403/02, EU:C:2005:270, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

44 – Jf. dom af 26.2.2014, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 25), af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 36), og af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 41).

45 – Jf. i denne retning dom af 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

46 – Jf. bl.a. dom Kommissionen mod Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 37).

47 – Jf. i denne retning dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 69), af 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, præmis 38 ff.), og af 17.7.2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, præmis 46).

48 – Jf. punkt 77 i dette forslag til afgørelse.

B. Besvarelse af de præjudicielle spørgsmål

85. Jeg vil nu gennemgå de konkrete spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt, i lyset af de ovenfor nævnte EU-retlige bestemmelser, der finder anvendelse.

86. Jeg har valgt at strukturere min redegørelse på følgende måde: Jeg vil først behandle den forelæggende rets tredje spørgsmåls første led, der vedrører BFI-konventionen (afsnit 1). Dernæst vil jeg se på det første spørgsmål om forpligtelsen til at fastsætte ensartede sanktioner (afsnit 2). Til sidst vil jeg behandle den forelæggende rets andet spørgsmål og det tredje spørgsmåls andet led, der vedrører forpligtelsen til at fastsætte sanktioner for overtrædelser af EU-retten, som er effektive, har en afskrækkende virkning og står i et rimeligt forhold til disse overtrædelser (afsnit 3).

1. Det tredje spørgsmåls første led: BFI-konventionen

87. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om begrebet svig i BFI-konventionens artikel 1 omfatter manglende, delvis eller forsinket indbetaling af moms. Den har spurgt, om konventionens artikel 2 i konsekvens heraf pålægger medlemsstaten at idømme fængselsstraf for denne adfærd, når der er tale om beløb på over 50 000 EUR.

88. Dette spørgsmål må besvares benægtende. Som jeg har forklaret i punkt 48-51 i dette forslag til afgørelse, finder BFI-konventionen ikke anvendelse i den foreliggende sag. Efter min opfattelse kan den overtrædelse, der er omhandlet i den foreliggende sag, ikke henføres til begrebet svig i BFI-konventionens artikel 1, stk. 1, litra b).

89. Jeg foreslår derfor, at det tredje spørgsmåls første led besvares således: Begrebet svig i BFI-konventionens artikel 1, stk. 1, litra b), omfatter ikke en overtrædelse som den i hovedsagen omhandlede, der vedrører manglende indbetaling af korrekt angivet moms inden for den lovbestemte frist.

2. Det første spørgsmål: differentierede grænser og forpligtelsen til at fastsætte ensartede sanktioner

90. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000 (som ændret ved lovdekret nr. 158/2015), hvori der er fastsat en højere strafgrænse for manglende indbetaling af moms (250 000 EUR) end for manglende indbetaling af indeholdt kildeskat (150 000 EUR), er forenelig med EU-retten.

91. Dette spørgsmål handler i det væsentlige om forpligtelsen til at fastsætte tilsvarende eller ensartede sanktioner for overtrædelser af EU-retten som for lignende overtrædelser af national ret. I det foreliggende tilfælde udspringer denne forpligtelse af artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med artikel 325, stk. 1, TEUF og de ovenfor nævnte bestemmelser i momsdirektivet.

92. Domstolen har med særlig henvisning til princippet om loyalt samarbejde, der er forankret i artikel 4, stk. 3, TEU, fastslået, at medlemsstaterne skal drage omsorg for, at overtrædelser af EU-retten straffes efter samme processuelle og materielle regler, som »efter national ret gælder for overtrædelser af samme art og grovhed [...]«. De nationale myndigheder skal endvidere være »lige så agtpågivende ved overtrædelser af [EU-retten], som de er ved gennemførelsen af tilsvarende national lovgivning«⁴⁹.

49 – Jf. dom af 21.9.1989, Kommissionen mod Grækenland (68/88, EU:C:1989:339, præmis 24 og 25), og af 8.7.1999, Nunes og de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, præmis 10 og 11).

a) Hvad er den »analoge« nationale ordning?

93. Det vanskelige i den foreliggende sag er at afgøre, hvilke referencerammer forpligtelsen til at fastsætte tilsvarende sanktioner skal bedømmes ud fra. Hvilke overtrædelser af national ret er af *samme* art og grovhed? Hvilke andre nationale lovrammer kan tjene som referenceparameter i den foreliggende sag?

94. Det konkluderes i de indlæg, der er afgivet for Domstolen, at de differentierede grænser, der blev indført ved lovdekret nr. 158/2015, ikke strider mod forpligtelsen til at fastsætte tilsvarende eller ensartede sanktioner. Der er imidlertid forskellige grunde til, at der drages en sådan konklusion.

95. Den italienske regering har anført, at de to overtrædelser slet ikke er sammenlignelige. Kommissionen har gjort gældende, at de forskellige grænser, der er indført i artikel 10a og 10b i lovdekret nr. 74/2000, er sammenlignelige, men at forskellen er berettiget. Den østrigske regering har fremsat et nyere argument, nemlig at momsrådet pr. definition ikke kan give anledning til problemer i forhold til forpligtelsen til at fastsætte ensartede sanktioner. Momsen udgør en indtægt for både medlemsstaterne og Unionen. Unionens finansielle interesser i form af momsindtægter er derfor altid beskyttet på nøjagtig samme måde som medlemsstaternes finansielle interesser.

96. I den foreliggende sag skal det ved bedømmelsen af tilsvarende sanktioner i det væsentlige undersøges, om momssystemet kan sammenlignes med direkte beskatning i forbindelse med bedømmelsen af forpligtelsen til at fastsætte tilsvarende sanktioner.

97. Der kan anvendes to tilgange i denne forbindelse.

98. Den første og mere *snævre* tilgang, som den østrigske regering foretrækker, går ud på at betragte momsordningen som en isoleret størrelse⁵⁰. Dens enestående og særlige kendetegn og funktionsmåde betyder, at den ikke kan sammenlignes med andre beskatningssystemer eller indtægtskilder. Da moms er en indtægtskilde for medlemsstaterne og EU, vil forpligtelsen til at fastsætte tilsvarende sanktioner nødvendigvis altid være opfyldt.

99. Jeg kan godt forstå, hvorfor der foreslås en sådan tilgang i forbindelse med mere specifikke og konkrete spørgsmål, hvor kan være flere forskelle end ligheder inden for momssystemet og -opkrævningen. Efter den nuværende retstilstand vil en sådan tilgang imidlertid være problematisk og ulogisk. Den vil medføre, at det centrale krav om vedtagelse af tilsvarende eller lignende foranstaltninger – »assimileringskravet« – mister ethvert indhold. Det vil ikke længere være muligt at undersøge kravet om assimilering (ensartethed). Dets målestok vil reelt være cirkulær, fordi det undersøges særskilt i forhold til sig selv⁵¹.

100. Efter en anden og *bredere* tilgang til spørgsmålet om sammenligning placeres referencerammerne på et højere abstraktionsniveau, samtidig med at der søges efter den tættest mulige analogi til den relevante overtrædelse af EU-retten i det nationale retssystem. Når der anlægges en mere abstrakt og overordnet synsvinkel, bliver det også klart, at en afgift aldrig udgør en isoleret størrelse, men indgår i skattelandskabet som en del af en større helhed.

50 – Jf. den lignende tilgang i M. Delmas-Marty, »Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation«, op.cit., s. 97, C. Waldhoff, »AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]«, i C. Calliess og Ruffert, EUV/AEUV Kommentar, 5. oplag, C.H. Beck, München, 2016, punkt 10, samt H. Spitzer og U. Stiegel, »AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]«, i von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2015, punkt 44.

51 – Medmindre situationen selvfølgelig ændrer sig engang, og bedømmelsen af kravet om assimilering (eller ensartethed) ikke længere skal ske *internt* (i en medlemsstat), men *eksternt* (ved sammenligning af medlemsstaternes tilgange). I *pragmatisk henseende* vil en sådan lovændring måske blive nødvendig engang, hvis stadig flere nationale retsordener harmoniseres, og der ikke længere findes egnede nationale referenceparametre. I *systematisk henseende* vil en sådan metode til at bedømme, om procedurer eller midler er hensigtsmæssige, måske være mere fremmede for den lighedstanke, der bør indgå i den nationale håndhævelse af EU-retten, i stedet for en undersøgelse, der reelt fremhæver potentielle forskelle yderligere.

101. Efter min opfattelse kræver »assimileringskravet«, at der anlægges en sådan bredere synsvinkel på sammenligneligheden med henblik på at afdække relevante overtrædelser af national ret, der er af samme art og grovhed, navnlig i forbindelse med beskyttelse af Unionens finansielle interesser. Der må i sagens natur tages udgangspunkt i en strukturel og systemisk sammenligning. Et krav om fuldstændig identitet vil gøre det meget vanskeligt at finde ensartede indtægts- eller udgiftskilder i medlemsstaterne. Momsopkrævningssystemet er af særlig karakter, og overtrædelser af momsreglerne kan derfor aldrig sidestilles med overtrædelser af andre skatte- og afgiftsregler.

102. I enkeltsager, hvor princippet om forbud mod forskelsbehandling eller ækvivalensprincippet anvendes i forbindelse med særskilte processuelle regler eller midler, vil fokus derimod pr. definition være langt mere konkret og snæver. Hvis det er tilfældet, kan de konkrete og specifikke forskelle mellem direkte og indirekte beskatning vurderet på dette abstraktionsniveau meget vel gøre individuelle situationer usammenlignelige⁵².

103. Domstolen har under alle omstændigheder allerede anlagt en sådan bredere tilgang i dommen i sagen Taricco m.fl. Domstolen skulle vejlede den nationale ret med henblik på at vurdere, om reglerne om forældelsesfrister i sager om momssvig var ensartede, og henviste i den forbindelse til de forældelsesfrister, der gælder for punktafgifter på tobaksvarer⁵³.

104. I den foreliggende sag er den nærmeste analogi til den overtrædelse i form af manglende indbetaling af moms, der er omhandlet i artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000, den overtrædelse i form af den afgiftsmæssige stedfortræders manglende indbetaling af indeholdt kildeskat, der er omhandlet i samme dekrets artikel 10a. Der er flere lighedspunkter mellem de to overtrædelser. Det overordnede formål er således at sikre, at opkrævningen finder sted. Begge overtrædelser vedrører adfærd i forbindelse med manglende indbetaling inden for den lovbestemte frist. Den systemiske parallelitet mellem de to bestemmelser hidrører fra den italienske lovgivning, hvori man har valgt at regulere begge overtrædelser i den samme retsakt og i parallelle bestemmelser, der er tæt forbundet med hinanden.

105. Jeg mener derfor ikke, at det rent logisk er problematisk at betragte artikel 10a som den »analoge« bestemmelse til artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000. De to overtrædelser er sammenlignelige. Det rejser spørgsmålet om, hvorvidt den differentierede grænse, der er indeholdt i begge bestemmelser, er berettiget.

b) Er differentieringen berettiget?

106. Den italienske regering har forsøgt at forklare, hvorfor lovgiver valgte at fastsætte forskellige grænser for overtrædelser i form af manglende indbetaling af moms og indeholdt kildeskat.

107. For det første præciserede den italienske regering indledningsvis under retsmødet, at afgiftspligtige personer ikke er underlagt reglerne om strafbare handlinger i form af manglende indbetaling af direkte skatter. Den overtrædelse, der er omhandlet i artikel 10a, vedrører ikke den afgiftspligtige person, men den person, der er forpligtet til at indbetale den indeholdte kildeskat på dennes vegne.

52 – Corte costituzionale (forfatningsdomstol) har i en sådan specifik sammenhæng bemærket, at artikel 10a og 10b i det lovdekret, der er omhandlet i den foreliggende sag, ikke kan sammenlignes. Jf. Corte costituzionale dom af 12.5.2015 (100/2015, IT:COST:2015:100). Domstolen har også fastslået, at direkte og indirekte beskatning som udgangspunkt ikke kan sammenlignes, men i en anden sammenhæng (der var også tale om momsområdet, men sagen vedrørte den afgiftspligtige persons ret til tilbagebetaling og ikke sanktioner pålagt af medlemsstaterne). Jf. dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 44 og 45).

53 – Dom af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 48). I dom af 29.3.2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, præmis 52), udtalte dommen endvidere, at medlemsstaterne i medfør af artikel 325 TEUF og i mangel af specifikke EU-retlige bestemmelser, »når deres nationale lovgivning fastsætter opkrævning af renter i forbindelse med tilbagebetaling af samme type fordele, der med urette er modtaget fra deres eget nationale budget, [er] forpligtet til på samme måde at opkræve renter ved tilbagebetaling af fordele, der med urette er modtaget fra EU's budget«.

108. For det andet har den italienske regering fremført specifikke begrundelser for differentieringen, som rækker ud over de generelle strukturelle forskelle, der beror på beskatningens direkte og indirekte karakter. Den har bl.a. henvist til grovere overtrædelser og større vanskeligheder med at opdage dem og opkræve de skyldige beløb.

109. Hvad på den ene side angår manglende indbetaling af den indeholdte kildeskat, der fremgår af den til den afgiftspligtige udstedte attestation, har den italienske regering forklaret, at artikel 10a ikke kun vedrører manglende indbetaling, men også udstedelse af et urigtigt dokument. Det bliver vanskeligere at påvise den manglende indbetaling og at opkræve skatten, fordi stedfortræderen modtager en attest, der fritager denne for at betale skatten til forvaltningen.

110. Hvad på den anden side angår den manglende indbetaling af den indeholdte kildeskat, der fremgår af den afgiftsmæssige stedfortræders årsangivelse, har den italienske regering anført, at der er tale om en grovere handling på grund af de konsekvenser, som den manglende indbetaling kan få for de pågældende skattepligtige personer, der risikerer at skulle betale det skyldige skattebeløb to gange.

111. Den har i forbindelse med begge disse begrundelser anført, at den nationale lovgiver fandt, at vanskelighederne med at opdage overtrædelser⁵⁴ og de forskellige interesser, der beskyttes, berettigede de omhandlede differentierede grænser.

112. Nogle af de argumenter, som den italienske regering har fremført, virker selvfølgelig mere overbevisende end andre. Det er heller ikke klart, hvad der konkret havde ændret sig i 2015 og skabt et tvingende behov for at differentiere mellem grænserne for de to overtrædelser i forhold til tidligere, hvor begge overtrædelser var underlagt de samme regler.

113. Jeg mener imidlertid, at et spørgsmål som dette hører til de områder, hvor medlemsstaterne har ret til at træffe deres egne lovgivningsmæssige valg. Den italienske regering har efter min opfattelse fremlagt plausible begrundelser for, at den ønskede en differentiering. Den har ligeledes vist, at spørgsmålet var blevet overvejet på nationalt plan. Hvis den processuelle kompetence og institutionelle autonomi skal give nogen som helst mening på dette område, kan det ikke være Domstolens opgave at forudsige sådanne nationale lovgivningsmæssige valg, som endvidere indgår i de mere overordnede og komplekse regler i medlemsstaternes skattelovgivning.

114. Det må som følge heraf fastslås, at artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med artikel 325, stk. 1, TEUF og momsdirektivet, ikke er til hinder for nationale bestemmelser, hvori der med henblik på at afgøre, om den adfærd, der består i manglende indbetaling af en afgift inden for den lovbestemte frist, er strafbar, er fastsat en højere beløbsgrænse for moms end for indeholdt kildeskat.

3. Det andet spørgsmål og det tredje spørgsmåls andet led: bortfald af strafansvar samt sanktioner, der virker effektivt og afskrækkende

115. Den nationale ret har også givet udtryk for tvivl om de virkninger, som de to ændringer, der blev indført ved lovdekret nr. 158/2015, kan få for effektiviteten og den afskrækkende virkning af de strafferetlige sanktioner, der er fastsat i lovdekret nr. 74/2000.

⁵⁴ – Jf. vedrørende det relevante i, at det er vanskeligt at opdage en overtrædelse, dom af 25.2.1988, Drexler (299/86, EU:C:1988:103, præmis 22 og 23).

116. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret for det første oplyst, om artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med artikel 325, stk. 1, TEUF og momsdirektivet, er til hinder for en national bestemmelse, som fritager personer, der varetager skattemæssige funktioner, for straf, hvis den enhed, de repræsenterer, indbetaler det skyldige momsbeløb med tillæg af renter og administrative sanktioner som følge af forsinket indbetaling, inden der indgives erklæring om indledning af domsforhandlinger i første instans. Den nationale ret har påpeget, at disse personer ikke pålægges nogen anden sanktion, end ikke af administrativ karakter, i henhold til den italienske ordning.

117. For det andet ønsker den forelæggende ret med det tredje spørgsmåls andet led oplyst, om bestemmelsen i artikel 325, stk. 1, TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, som fritager personer, der varetager skattemæssige funktioner, for 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 på 50 000 EUR, der er fastsat i BFI-konventionen.

118. Begge spørgsmål vedrører medlemsstaternes forpligtelse til at fastsætte sanktioner, der virker effektivt og afskrækkende. Jeg vil behandle dem enkeltvis i dette afsnit.

a) Den nye grund til bortfald af strafansvar

119. Kommissionen mener ikke, at det andet spørgsmål, som vedrører den nye grund til bortfald af strafansvar, der blev indført ved lovdekret nr. 158/2015 (den nye artikel 13, stk. 1, i lovdekret nr. 74/2000), bør antages til realitetsbehandling. Den har anført, at grænsen for den momsrelaterede overtrædelse (250 000 EUR) ikke er overskredet i den foreliggende sag (det skyldige beløb var på 175 272 EUR), og at denne grund derfor ikke kunne bringes i anvendelse i denne sag.

120. Det er jeg enig med den i. Hvis Domstolen vælger at besvare det første og det tredje spørgsmål, som jeg foreslår, behøver den faktisk ikke at besvare det andet spørgsmål. For at bistå Domstolen bedst muligt vil jeg imidlertid kort skitsere, hvordan det konkrete spørgsmål kan besvares, såfremt Domstolen drager en anden konklusion.

121. Overordnet set⁵⁵ følger forpligtelsen til at fastsætte sanktioner, som er effektive, har en afskrækkende virkning og står i et rimeligt forhold til overtrædelsen, for at beskytte Unionens finansielle interesser af to forskellige EU-retskilder. Pligten til loyalt samarbejde i artikel 4, stk. 3, TEU medfører en forpligtelse til at håndtere tilsidesættelser af forpligtelsen til at indbetale moms i henhold til momsdirektivets artikel 206 og 273 på en effektiv og afskrækkende måde. Medlemsstaterne har således en generel forpligtelse til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, der skyldes på deres respektive områder, opkræves i sin helhed⁵⁶. Det samme følger af artikel 325, stk. 1, TEUF, som forpligter medlemsstaterne til at bekæmpe svig og anden ulovlig aktivitet, der skader EU's finansielle interesser, ved hjælp af foranstaltninger, som virker effektivt og afskrækkende⁵⁷.

122. Efter min opfattelse strider den pågældende nye grund til bortfald af strafansvar ikke mod forpligtelsen til at pålægge sanktioner, der virker effektivt og afskrækkende.

55 – Jf. punkt 52-84 i dette forslag til afgørelse.

56 – Dom af 17.7.2008, Kommissionen mod Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 37), af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 25), og af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 36).

57 – Dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 26), og af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 37).

123. For det første indebærer forpligtelsen til at fastsætte sanktioner, der står i et rimeligt forhold til overtrædelsen, er effektive og har en afskrækkende virkning, på momsområdet ikke altid en forpligtelse til at pålægge strafferetlige sanktioner⁵⁸. I visse situationer er overtrædelserne så alvorlige, at kriminalisering er den eneste måde, hvorpå sanktionerne kan gøres effektive og afskrækkende⁵⁹. Ses der bort fra sådanne specifikke og alvorlige situationer, kan de sanktioner, der finder anvendelse, imidlertid have form af administrative sanktioner, strafferetlige sanktioner eller en kombination af disse⁶⁰.

124. I momssammenhæng kan manglende indbetaling af *korrekt* angivet afgift inden for den lovbestemte frist ikke anses for at være så alvorlig, at forpligtelsen til at træffe foranstaltninger, der virker effektivt og afskrækkende, nødvendigvis kræver, at der fastsættes strafferetlige sanktioner⁶¹. Medlemsstaterne kan selvfølgelig – under behørig hensyntagen til deres økonomiske og sociale situation – fastsætte sådanne sanktioner i tilfælde, som de anser for at være tilstrækkelig alvorlige, forudsat at de overholder proportionalitetsprincippet. Det kan imidlertid ikke anses for nødvendigt at kriminalisere en sådan adfærd i henhold til EU-retten.

125. For det andet skal den effektive og afskrækkende karakter af de foranstaltninger, der er fastsat i den italienske lovgivning for at sikre opkrævning af momsen, vurderes mere bredt og systemisk. Der skal tages passende hensyn til samspillet mellem de forskellige strafferetlige og administrative sanktioner, som anvendes, når momsen ikke indbetales inden for den lovbestemte frist⁶².

126. Som den italienske regering har forklaret, bestemmes det under alle omstændigheder i artikel 13, stk. 1, i lovdekret nr. 471/1997, at de enheder, der er forpligtet til at indbetale afgiften, er underlagt en ordning med administrative sanktioner, som kan udgøre op til 30% af det ubetalte beløb med renter. Det fremgår af den pågældende ændrings tilblivelseshistorie, at der tages behørigt hensyn til de administrative sanktioner, der fortsat gælder for situationer, hvor grænsen for strafferetlige sanktioner ikke er nået, i den ændring af grænsen for sanktioner vedrørende manglende momsindbetaling, der skete ved lovdekret nr. 158/2015,⁶³. I samme retning er den nye grund til bortfald af strafansvar i forbindelse med indbetaling udtryk for et lovgivningsmæssigt valg, som gør det muligt at undgå strafansvar, såfremt den enhed, der er ansvarlig for at indbetale afgiften, indfrier sin gæld, herunder den skyldige afgift og renterne, og betaler den administrative bøde. I denne situation har lovgiver også anset det for at være tilstrækkeligt at pålægge de enheder, der indbetaler afgiften, administrative sanktioner⁶⁴.

127. Selv om den ansvarlige direktør for den retlige enhed, der skylder afgiften, kan undgå strafansvar, hvis den retlige enhed ender med at indbetale afgiften, vil den hovedansvarlige retlige enhed stadig skulle betale renter og en administrativ bøde som følge af forsinket indbetaling.

58 – Jf. også punkt 77 og 83 ovenfor.

59 – Dom af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 39). Jf. også generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse Kommissionen mod Rådet (C-176/03, EU:C:2005:311, punkt 43).

60 – Dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 34), og af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 39).

61 – En sammenligning af medlemsstaterne viser, at de ikke alle anvender strafferetlige sanktioner for adfærd i forbindelse med manglende indbetaling af moms inden for den lovbestemte frist. Der er tilsyneladende stor variation på dette område.

62 – Det kan indskydes, at det relaterede spørgsmål om princippet *ne bis in idem* er genstand for den verserende Menci-sag. I lyset af de vigtige spørgsmål, der blev rejst i Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom af 15.11.2016, A og B mod Norge (CE:ECHR:2016:1115UD002413011, Storkammeret), i forbindelse med fortolkningen af chartrets artikel 50, er sagen blevet henvist til Store Afdeling, og den mundtlige forhandling er blevet genåbnet. Jf. kendelse afsagt af Domstolen (Store Afdeling) den 25.1.2017, Menci (C-524/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2017:64).

63 – Jf. forklaringen til artikel 8 (om ændring af artikel 10b i lovdekret nr. 74/2000) i begrundelsen for udkastet til lovdekretet om revision af sanktionsreglerne (Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio) af 26.6.2015.

64 – Jf. ibidem forklaringen til artikel 11 (om ændring af artikel 13 i lovdekret nr. 74/2000).

128. Lad os lige træde et skridt tilbage for at se skoven og ikke bare træerne. Hvad er formålet med at kriminalisere forsinket indbetaling af penge, der skyldes til statskassen? I modsætning til andre strafbare handlinger, hvor det ikke er muligt at rette op på den skade, der er sket, og hvor hovedformålet med sanktionen er at straffe og omvende gerningsmanden, er formålet i forbindelse med overtrædelser af skatte- eller afgiftsreglerne *også* at true med en strafferetlig sanktion for at få den pågældende til at betale i den konkrete sag og dermed generelt overholde reglerne i fremtiden. Kriminalisering er med andre ord ikke det eneste formål. Et andet formål med sanktionen vil sikkert være at opnå gode finanspolitiske resultater og at fremme overholdelse af reglerne. Efter denne logik går det faktisk ikke ud over håndhævelsens effektivitet, at gerningsmanden har fået en sidste chance for at rette sig efter reglerne, før retssagen går i gang, snarere tværtimod⁶⁵.

129. Det må på denne baggrund konstateres, at den grund til bortfald af strafansvar, der er indført i artikel 13 i lovdekret nr. 74/2000, forbedrer regeloverholdelsen og derfor fremmer håndhævelsessystemets effektivitet og afskrækkende virkning. Sanktioners effektivitet er forbundet med incitamentet til at betale afgiften. Den afskrækkende virkning opnås ved at kræve indbetaling af ikke bare hovedstolen, men også de påløbne renter og de tilsvarende administrative bøder.

130. Domstolen har som bekendt tidligere bemærket, at en progressiv sanktionsordning kan være med til at sikre, at de skyldige beløb berigtiges⁶⁶. Den har også fastslået, at renter kan udgøre en passende sanktion for overtrædelser af formel karakter⁶⁷.

131. Det skal endelig understreges, at medlemsstaterne også skal overholde proportionalitetsprincippet, når de fastsætter sanktioner, der virker effektivt og afskrækkende, inden for rammerne af EU-retten. Det fremgår af forarbejderne til lovdekret nr. 158/2015, at den italienske lovgiver har valgt at fastsætte en række progressive administrative og strafferetlige sanktioner. Af hensyn til proportionaliteten er strafferetlige sanktioner beholdt de groveste tilfælde. Den grund til bortfald af strafansvar, der er tale om i den foreliggende sag, kan i denne sammenhæng også anses for at indarbejde proportionalitetshensyn yderligere i den generelle håndhævelsesordning.

b) Relevansen af den grænse på 50 000 EUR, der er fastsat i BFI-konventionen

132. Med hensyn til det andet led af den forelæggende rets tredje spørgsmål mener jeg ikke, at grænsen i BFI-konventionen udgør et passende referenceparameter for vurdering af effektiviteten af sanktioner, som ligger uden for de rammer, der er fastsat i dette konkrete instrument.

133. Som jeg har forklaret i punkt 48-51 i dette forslag til afgørelse, mener jeg først og fremmest ikke, at den omhandlede overtrædelse er omfattet af BFI-konventionens anvendelsesområde. Den grænse, der er fastsat i BFI-konventionen, er kun relevant for den specifikke overtrædelse, der består i svig.

134. Rent subsidiært er den grænse på 50 000 EUR, der er nævnt i BFI-konventionens artikel 2, endvidere kun et kriterium for fastsættelsen af et mindstebeløb for, hvilke tilfælde af svig der anses for at være så grove, at de udløser *frihedsstraf, der kan medføre udlevering*. Grænsen på 50 000 EUR kan ikke engang betragtes som en generel grænse for kriminalisering som sådan.

135. Jeg mener derfor heller ikke, at der kan henvises til den grænse, som er nævnt i BFI-konventionen, inden for rammerne af en bredere analogi. Den er slet ikke relevant i en sag som den foreliggende.

65 – Det er måske grunden til, at der i flere medlemsstaters retssystemer findes udtrykkelige regler om, at den offentlige påtale for manglende indbetaling af afgifter, skatter eller socialsikringsbidrag opgives, hvis gælden betales fuldt ud, inden retssagen indledes.

66 – Dom af 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, præmis 40).

67 – Jf. med hensyn til overtrædelser af formkrav dom af 17.7.2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

c) Foreløbig konklusion

136. Jeg foreslår som følge heraf, at Domstolen besvarer det andet spørgsmål og det tredje spørgsmåls andet led på følgende måde: Forpligtelsen til at fastsætte sanktioner, der er effektive, har en afskrækkende virkning og står i et rimeligt forhold til overtrædelsen, for at sikre en korrekt opkrævning af momsen i overensstemmelse med artikel 325, stk. 1, TEUF og artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med momsdirektivet, er ikke til hinder for en national lovgivning som den, der er omhandlet i den foreliggende sag, hvori der er fastsat en ordning med administrative sanktioner, som fritager fysiske personer, der varetager skattemæssige funktioner:

- for det strafferetlige og administrative ansvar for manglende indbetaling af korrekt angivet moms inden for den lovbestemte frist vedrørende beløb, som er tre eller fem gange større end det mindstebeløb på 50 000 EUR, der er fastsat i BFI-konventionen
- for det strafferetlige ansvar, hvis den enhed, de handler på vegne af, har foretaget forsinket indbetaling af den skyldige moms med tillæg af renter og administrative bøder, inden der er indgivet erklæring om indledning af domsforhandlinger.

C. Virkningerne af en eventuel uforenelighed mellem den nationale lovgivning og EU-retten

137. Jeg har i dette forslag til afgørelse foreslået, at Domstolen besvarer den forelæggende rets spørgsmål med, at de relevante EU-retlige bestemmelser *ikke* er til hinder for de ændringer, der blev foretaget ved lovdekret nr. 158/2015. Drager Domstolen den samme konklusion, vil det ikke være nødvendigt at tage stilling til de potentielle (tidsmæssige) virkninger af en erklæring om uforenelighed i den foreliggende sag.

138. Hvis Domstolen træffer en anden afgørelse, skal der ses på virkningerne af den nationale rets uforenelighed med EU-retten. Det vil navnlig være nødvendigt at undersøge de praktiske konsekvenser, der følger af princippet om EU-rettens forrang, dvs. forpligtelsen til ikke at anvende nationale bestemmelser, der strider mod EU-retten. Det skal ske i lyset af det aktuelle scenario, hvor de pågældende nationale bestemmelser udgør *mildere* strafferetlige bestemmelser i en verserende straffesag.

139. For at bistå Domstolen bedst muligt vil jeg anstille en række afsluttende betragtninger om dette spørgsmål, som den forelæggende ret har henvist udtrykkeligt til, og som de interesserede parter drøftede under retsmødet.

140. Den nationale ret udtalte, at hvis de ændringer, der skete ved lovdekret nr. 158/2015, anses for at være uforenelige med EU-retten, vil den efterfølgende manglende anvendelse af de mildere regler hverken stride mod legalitetsprincippet eller lex mitior-princippet, der er fastsat i chartrets artikel 49, stk. 1. For det første vil den manglende anvendelse af de nationale bestemmelser, der blev ændret ved lovdekret nr. 158/2015, medføre, at den tidligere udgave af disse bestemmelser, der var gældende på tidspunktet for de relevante omstændigheder, (igen) finder anvendelse. For det andet vil de nye bestemmelser aldrig have været en lovlig del af den italienske retsorden, hvis de erklæres uforenelige med EU-retten. Da Domstolens afgørelser i præjudicielle sager har ex tunc-virkning, vil den fortolkede bestemmelse ifølge Domstolens retningslinjer også skulle gælde for retsforhold, som er stiftet før dommen, men endnu ikke er afsluttet.

141. Kommissionen og den italienske regering kom ind på disse argumenter under retsmødet. De synes at mene, at det ikke er muligt at undlade at anvende de mildere bestemmelser i national ret i den foreliggende sag, *selv om* disse bestemmelser erklæres uforenelige med EU-retten.

142. Jeg er enig med Kommissionen og den italienske regering. Legalitetsprincippet er efter min opfattelse til hinder for, at der ses bort fra mildere strafferetlige bestemmelser i løbet af verserende straffesager, selv om det fastslås, at disse mildere bestemmelser er uforenelige med EU-retten. I en sag som den foreliggende skal EU-retlige bestemmelser, som har forrang, og som forpligter medlemsstaterne til at vedtage effektive, afskrækkende og tilsvarende sanktioner, med andre ord anvendes på en måde, der er forenelig med andre ligeværdige regler i EU's retsorden. Dette følger i den specifikke strafferetlige sammenhæng både af *lex mitior*-princippet, der er fastsat i chartrets artikel 49, stk. 1, og af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet.

143. Det fremgår ubestridt af princippet om EU-rettens forrang, at traktatbestemmelser og bestemmelser i den sekundære ret, som gælder umiddelbart, alene i medfør af deres ikrafttræden bevirker, at modstridende nationale bestemmelser bliver uanvendelige⁶⁸.

144. Forpligtelsen til ikke at anvende de pågældende bestemmelser er måske den tydeligste udtryk for dette princip. De praktiske konsekvenser, som denne forrang har i det enkelte tilfælde, skal imidlertid afvejes mod og forliges med det generelle retssikkerhedsprincip og – på det strafferetlige område – med legalitetsprincippet. Medlemsstaternes forpligtelser til at sikre en effektiv opkrævning af EU's indtægter må under alle omstændigheder ikke tilsidesætte de rettigheder, der følger af chartret⁶⁹, som også omhandler de grundlæggende principper om legalitet, *lex mitior* og retssikkerhed.

145. Jeg vil i nedenstående vurdering forklare, at legalitetsprincippet, der ret beset ikke skal forstås minimalistisk (afsnit 1), men mere bredt, således at det også omfatter *lex mitior*-princippet og kravet om øget retssikkerhed i straffesager (afsnit 2), i den foreliggende sag indebærer, at det ikke er muligt at undlade at anvende de mildere bestemmelser i lovdekret nr. 158/2015 i den foreliggende sag (afsnit 3). Den sidstnævnte konklusion gælder, uanset om disse bestemmelser erklæres uforenelige med EU-retten med henvisning til den primære ret (artikel 325, stk. 1, TEUF) eller på grundlag af momsdirektivet.

1. »Kernen« i legalitetsprincippet: forbuddet mod tilbagevirkende kraft

146. Legalitetsprincippet, der er fastsat i chartrets artikel 49, stk. 1, indebærer først og fremmest et forbud mod tilbagevirkende kraft. Det fremgår af denne bestemmelses første og andet punktum⁷⁰. Forbuddet svarer som omhandlet i chartrets artikel 52, stk. 3, til artikel 7 i den europæiske menneskerettighedskonvention (EMRK).

147. »Kernen« i legalitetsprincippet, der er det stærkeste og mest specifikke udtryk for retssikkerhedsprincippet⁷¹, omfatter i en vis forstand kun de *materielle* aspekter af definitionen af overtrædelser og straffe. Det indebærer, at loven klart skal definere overtrædelserne og den straf, de medfører, på det tidspunkt, hvor den straffbare handling eller undladelse fandt sted. Denne betingelse er

68 – Jf. bl.a. dom af 9.3.1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, præmis 17), og af 14.6.2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, præmis 73 og den deri nævnte retspraksis).

69 – Jf. i denne retning dom af 29.3.2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, præmis 23).

70 – Før chartret trådte i kraft, blev princippet om, at straffebestemmelser ikke kan have tilbagevirkende gyldighed, også betragtet som et almindeligt retsprincip, som Domstolen skal sikre overholdelsen af. Jf. bl.a. dom af 10.7.1984, Kirk (63/83, EU:C:1984:255, præmis 22), af 13.11.1990, Fédesa m.fl. (C-331/88, EU:C:1990:391, præmis 42), af 7.1.2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, præmis 63), af 15.7.2004, Gereken og Procola (C-459/02, EU:C:2004:454, præmis 35), og af 29.6.2010, E og F (C-550/09, EU:C:2010:382, præmis 59).

71 – Jf. i denne retning dom af 3.6.2008, Intertanko m.fl. (C-308/06, EU:C:2008:312, præmis 70), og af 28.3.2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, præmis 162).

opfyldt, når borgerne ud fra den relevante bestemmelses ordlyd og om fornødent ved hjælp af retternes fortolkning heraf kan vide, hvilke handlinger eller undladelser der medfører strafansvar⁷². Disse krav forbyder imidlertid ikke en gradvis klarlægning af reglerne om straffeansvar ved en fortolkning i retspraksis, forudsat at en sådan fortolkning med rimelighed kunne forudses⁷³.

148. Det følger heraf, at hvis national ret i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, ikke indeholdt bestemmelser, der udtrykkeligt fastsatte et strafansvar for en bestemt adfærd, »forbyder det strafferetlige legalitetsprincip, som er sikret ved artikel 49, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, at der kan pålægges en strafferetlig sanktion for en sådan adfærd, selv i det tilfælde, hvor den nationale regel er i strid med EU-retten«⁷⁴.

149. »Kernen« i legalitetsprincippet, der fremgår af chartrets artikel 49, stk. 1, første og andet punktum, er således til hinder for, at nye strafferegler om fastlæggelse af overtrædelser og straffe, som ikke var gældende på det tidspunkt, hvor den strafbare handling blev begået, anvendes med tilbagevirkende kraft. Det er vigtigt at fremhæve to forhold her, nemlig at der udelukkende er tale om de *materielle* aspekter af den pågældende handling og straf, og at der fokuseres på *et bestemt tidspunkt* – hvor handlingen eller undladelsen fandt sted.

2. Den bredere fortolkning af legalitetsprincippet: *lex mitior* og retssikkerhed i straffesager

150. De garantier, der er fastsat i chartrets artikel 49, stk. 1, er imidlertid endnu mere vidtrækkende. Som jeg ser det, er indholdet af de garantier, der er fastsat i artikel 49, stk. 1, reelt bredere i begge de nævnte dimensioner, dvs. både materielt og tidsmæssigt.

151. Uden at gå nærmere ind på, hvad der præcist er omfattet *i materiel henseende*, kan der måske ganske enkelt mindes om, at den nøjagtige rækkevidde af EMRK's artikel 7, stk. 1, heller ikke er helt klar. Begrebet »straf« og dets rækkevidde har gennemgået en udvikling i retspraksis. Storkammeret i Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol (herefter »Menneskerettighedsdomstolen«) har senest i dommen i sagen Del Río Prada påpeget, at der ikke er nogen klar skillelinje mellem en »straf« (»realiteten«, der bør være omfattet af EMRK's artikel 7, stk. 1) og en foranstaltning, der vedrører fuldbyrdelsen eller håndhævelsen af en straf (hvilket peger mere i retning af »formaliteten«)⁷⁵. Menneskerettighedsdomstolen foretog en overordnet vurdering, der bl.a. var baseret på foranstaltningens art og formål, dens kvalificering efter national ret og dens virkninger.

152. Der er mange fordele ved en sådan effekt- eller virkningsorienteret vurdering, hvor der fokuseres mindre på detaljerne i de enkelte nationale taksonomier, som naturligvis varierer fra medlemsstat til medlemsstat, og ses mere konkret på, hvordan reglerne rent faktisk fungerer. Frem for alt afspejler den måske bedst, hvad en effektiv beskyttelse af grundlæggende rettigheder bør fokusere på, nemlig borgeren og den indvirkning, som en regel har på den pågældendes situation, og ikke de taksonomiske etiketter, den tildeles i den respektive nationale ret.

153. Selv om der i chartrets artikel 49, stk. 1, tredje punktum, tales om en »mildere straf«, mener jeg derfor ikke, at denne bestemmelse kan fortolkes således, at der ene og alene henvises til straffens grovhed. Den skal fortolkes således, at den som minimum også omfatter en strafbar handlingssamlede gerningsindhold, af den simple grund, at tiltaltes handling ikke længere vil være strafbar, hvis der

72 – Jf. bl.a. dom af 3.5.2007, *Advocaten voor de Wereld* (C-303/05, EU:C:2007:261, præmis 50), af 31.3.2011, *Aurubis Bulgaria* (C-546/09, EU:C:2011:199, præmis 42), og af 28.3.2017, *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236, præmis 162).

73 – Jf. dom af 28.3.2017, *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236, præmis 167 og den deri nævnte retspraksis).

74 – jf. bl.a. dom af 7.1.2004, *X* (C-60/02, EU:C:2004:10, præmis 63), og af 28.6.2012, *Caronna* (C-7/11, EU:C:2012:396, præmis 55).

75 – Jf. Menneskerettighedsdomstolen, 21.10.2013, *Del Río Prada mod Spanien* [Storkammeret], (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, § 85 ff., hvori der bl.a. henvises til dom af 12.2.2008, *Kafkaris mod Cypern* [Storkammeret] (CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, § 142)).

vedtages en ny lov, som ændrer definitionen af den strafbare handling til fordel for den pågældende, efter at denne har begået handlingen. Hvis en handling ikke længere er strafbar, kan der ikke pålægges en straf. *Ingen* straf er selvfølgelig en *mildere* straf. Under disse omstændigheder ville det være fuldstændig ulogisk at insistere på, at den nye lov teknisk set regulerer »straffe« direkte.

154. Det andet aspekt – den *tidsmæssige* dimension af det, der beskyttes af legalitetsprincippet – er måske det vigtigste i den foreliggende sag. Det fremgår i denne forbindelse allerede klart af ordlyden af chartrets artikel 49, stk. 1, tredje punktum, at dette princip også vedrører tidsrummet, *efter* at den strafbare handling er begået. Det bestemmes i tredje punktum, at den mildeste straf anvendes med tilbagevirkende kraft (*lex mitior*).

155. Domstolen har allerede anerkendt *lex mitior* som et generelt EU-retligt princip, der udgør en del af de fælles forfatningsmæssige traditioner i medlemsstaterne⁷⁶. Denne retspraksis, sammenholdt med chartrets artikel 49, stk. 1, har faktisk haft indflydelse på udviklingen af Menneskerettighedsdomstolens praksis. Menneskerettighedsdomstolen har tilsyneladende fjernet sig fra sin egen praksis, hvorefter *lex mitior*-princippet ikke var omfattet af EMRK's artikel 7, og finder nu, at dette princip følger indirekte af denne bestemmelse, også henset til den bredere beskyttelse, der sikres i henhold til EU-retten⁷⁷.

156. *Lex mitior* udgør faktisk en undtagelse fra forbuddet mod, at straffebestemmelser anvendes med tilbagevirkende kraft. *Lex mitior* tillader tilbagevirkende kraft i positiv retning. Logisk set medfører det, at tilbagevirkende kraft i negativ retning er forbudt.

157. Ifølge Menneskerettighedsdomstolens seneste praksis indebærer princippet om anvendelse med tilbagevirkende kraft af den mildeste straffelov, at »når der er forskel på den straffelov, som var gældende på det tidspunkt, hvor en overtrædelse blev begået, og efterfølgende straffelove, som vedtages, før der afsiges endelig dom, skal retten anvende den lov, hvis bestemmelser er mest fordelagtige for tiltalte«⁷⁸. Menneskerettighedsdomstolen fandt, at denne forpligtelse til »blandt flere straffelove at anvende den, hvis bestemmelser er mest fordelagtige for tiltalte, udgør en præcisering af reglerne om successive straffelove, som er forenelig med et andet vigtigt aspekt af artikel 7, nemlig at straffe skal være forudsigelige«. *Lex mitior* finder – i lighed med forbuddet mod anvendelse med tilbagevirkende kraft – anvendelse på bestemmelser, der indeholder definitioner af overtrædelser og straffe⁷⁹.

158. Det præcise indhold af *lex mitior* er imidlertid langt fra klart. Dette princip har en særlig underliggende inspiration: Det »indebærer [...] successiv anvendelse af lovene over tid og er baseret på den betragtning, at lovgiver har ændret holdning enten til den strafferetlige kvalificering af forholdene eller til, hvilken straf der skal pålægges for en overtrædelse«⁸⁰. Dette særpræg har resulteret i tilgange, hvor der lægges særlig vægt på de forskellige begrundelser for forbuddet mod, at

76 – Jf. dom af 3.5.2005, Berlusconi m.fl. (C-387/02, C-391/02 og C-403/02, EU:C:2005:270, præmis 68), af 8.3.2007, Campina (C-45/06, EU:C:2007:154, præmis 32), af 11.3.2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, præmis 59), og af 4.6.2009, Mickelsson og Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, præmis 43).

77 – Menneskerettighedsdomstolens Storkammer, 17.9.2009, Scoppola mod Italien (nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 105-109).

78 – Jf. Menneskerettighedsdomstolens Storkammer, 17.9.2009, Scoppola mod Italien (nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 109), og 18.3.2014, Öcalan mod Tyrkiet (nr. 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, § 175). Jf. også Menneskerettighedsdomstolen, 12.1.2016, Gouarré Patte mod Andorra (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, § 28), 12.7.2016, Ruban mod Ukraine, (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, § 37), og 24.1.2017, Koprivnikar mod Slovenien (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, § 49).

79 – Menneskerettighedsdomstolens Storkammer, 17.9.2009, Scoppola mod Italien (nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 108).

80 – Dom af 6.10.2016, Paoletti m.fl. (C-218/15, EU:C:2016:748, præmis 27).

straffebestemmelser anvendes med tilbagevirkende kraft og *lex mitior*-princippet. Efter disse anskuelser følger *lex mitior*-princippet ikke umiddelbart af kravene om forudsigelighed eller retssikkerhed. Det bygger alene på billighedshensyn og afspejler lovgivers skiftende syn på ulovlig adfærd⁸¹.

159. Uanset hvilken præcis værdi der ligger til grund for *lex mitior*-princippet, er det ikke vanskeligt at forstå, hvordan det fungerer: Medmindre der klart er tale om egennyttig lovgivning eller ligefrem misbrug af lovgivningsprocedurer⁸², er *lex mitior* som udgangspunkt en »enkeltbillet« til mildere himmelstrøg. Efter at handlingen er begået, kan der således kun anvendes nye strafferetlige regler, som er til fordel for den tiltalte. Selv om det virker ret usandsynligt, vil dette endda kunne ske *flere gange* til fordel for den tiltalte. Dette er også foreneligt med ordlyden af og ånden i chartrets artikel 49, stk. 1, tredje punktum. Jeg mener dog ikke, at det er foreneligt med denne bestemmelse, hvis der skiftes til den strengere bestemmelse igen, efter at *lex mitior* blev udløst korrekt, eller hvis der vedtages nye hårdere strafferegler, som har tilbagevirkende gyldighed. Hvis dette var tilfældet, ville det gøre *lex mitior* til en usikker og omskiftelig regel og gøre det muligt at foretage gentagne ændringer af straffereglerne, efter at handlingen er begået.

160. *Lex mitior*-princippet og retssikkerhedsprincippet er derfor ikke begrænset til det tidspunkt, hvor de faktiske omstændigheder fandt sted. De gælder under hele straffesagen⁸³.

161. Det må ikke glemmes, at anvendelsen af *lex mitior*-princippet indgår i det mere overordnede retssikkerhedsprincip, som kræver, at retsregler er klare og præcise, og at deres anvendelse er forudsigelig for de retsundergivne⁸⁴. Det skal sikre, at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der derved pålægges dem, og at de uden at være i tvivl kan kende deres rettigheder og forpligtelser og handle derefter⁸⁵.

162. *Lex mitior*-princippet hører derfor til de grundlæggende retsregler, som regulerer den intertemporale anvendelse af straffebestemmelser, der vedtages efterfølgende. Kravene om forudsigelighed og retssikkerhed omfatter derfor også anvendelsen af dette princip inden for rammerne af medlemsstaternes og EU's retssystemer. Det ville være i modstrid med disse krav, der er afgørende for retssikkerhedsprincippet, hvis en mildere straffelov, som er vedtaget og taget i anvendelse, må vige for en strengere straffelov, selv om den var trådt i kraft på det tidspunkt, hvor de faktiske omstændigheder fandt sted.

81 – Jf. navnlig dommer Nicolaous delvise dissens, der blev støttet af dommerne Bratza, Lorenzen, Jočienė, Villiger og Sajó, i sagen Scoppola mod Italien (fodnote 77), og dommer Sajós dissens i Menneskerettighedsdomstolen, 24.1.2017, *Koprivnikar mod Slovenien* (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Der blev imidlertid anlagt et bredere syn på det pågældende princip i dommer Pinto de Albuquerque's samstemmende udtalelse, der blev støttet af dommer Vučinić, i Menneskerettighedsdomstolens Storkammer, 18.7.2013, *Maktouf og Damjanović mod Bosnien-Hercegovina* (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208).

82 – Hvis lovgivningsprocessen tages som gidsel, og der vedtages egennyttige regler, som begunstiger visse personer, kan det eksempelvis ikke betragtes som korrekt anvendelse af *lex mitior*-princippet. Disse personer kan ikke have været i god tro og have næret berettigede forventninger. For lovgivningens »almindelige« adressater er der til gengæld en sammenhæng mellem anvendelsen af *lex mitior*-princippet og retssikkerheden og lovens forudsigelighed.

83 – Det skal endnu en gang påpeges, at Menneskerettighedsdomstolen i sin vurdering af EMRK's artikel 7, stk. 1, har bemærket, at det ikke kun er udmålingen af en straf på tidspunktet for overtrædelsernes begåelse, der er relevant, men i visse tilfælde også det tidspunkt, hvor dommen blev afsagt og forkyndt. Menneskerettighedsdomstolen, 21.10.2013, *Del Río Prada mod Spanien* (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, §§ 112 og 117), hvoraf det fremgår, at sagsøgeren ikke kunne have forudset ændringerne af retspraksis (i form af en længere fængselsstraf) på det tidspunkt, hvor hun blev dømt, og på det tidspunkt, hvor hun blev underrettet om afgørelsen om at sammenlægge dommene og idømme den maksimale straf.

84 – Jf. bl.a. dom af 13.10.2016, *Polkomtel* (C-231/15, EU:C:2016:769, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

85 – Jf. bl.a. dom af 9.3.2017, *Doux* (C-141/15, EU:C:2017:188, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis), og af 28.3.2017, *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236, præmis 161).

163. Jeg mener sammenfattende, at *lex mitior-princippet*, der garanteres i chartrets artikel 49, stk. 1, tredje punktum, er til hinder for, at tidligere og hårdere regler om gerningsindholdet af en forbrydelse og om straffe genindføres, hvis den senere og korrekt vedtagne lovgivning har skabt berettiget forventning i tiltaltes personsfære. En sådan garanti kan enten opfattes som et bredere lag af retssikkerhedsprincippet eller som en særskilt rettighed, der følger af kravene om retssikkerhed og forudsigelighed i forbindelse med straffebestemmelser.

164. Det grundlæggende ønske er klart: Borgerne skal have mulighed for at påberåbe sig strafferetlige regler, der er bekendtgjort korrekt⁸⁶, og for at tilpasse deres adfærd i overensstemmelse hermed. Det kan sagtens tænkes, at en person, der er anklaget i en straffesag, eller dennes repræsentant kunne have truffet visse proceduremæssige afgørelser eller ændret deres strategi på en måde, der var relevant for sagens videre forløb, under påberåbelse af de mildere regler, der er bekendtgjort i national ret.

165. EU-retten er selvfølgelig en del af de nationale retssystemer. Der skal derfor tages hensyn til EU-retten, når det vurderes, om den nationale ret er overholdt. Det kan således indvendes, at *ignorantia legis europae non excusat* (ukendskab til EU-retten er ingen undskyldning). En borger, der ikke betaler sin skat, har ikke »ret til straffrihed« i henhold til national ret, der ikke stemmer overens med EU-retten.

166. I sager som den foreliggende har jeg af flere grunde vanskeligt ved at tilslutte mig denne antagelse. Hvis man kun ser på de praktiske konsekvenser, kan det da med rimelighed forventes, at borgerne selv kontrollerer løbende, om de nationale love, der bekendtgøres, stemmer overens med EU-retten, for at undersøge, om de vil kunne straffes? Selv om det antages, at dette faktisk kan forventes i tilfælde, hvor den nationale lovgivning siger ét, og en klar EU-retlig bestemmelse siger det modsatte, kan det samme da forventes, når nationale regler sammenlignes med temmelig »koncise« EU-retlige bestemmelser som f.eks. artikel 325, stk. 1, TEUF, som Domstolens Store Afdeling har været nødt til at fortolke (endda flere gange)?

3. Konsekvenserne af *lex mitior-princippet* og retssikkerheden i den foreliggende sag

167. Domstolen har i dommen i sagen Berlusconi m.fl. taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt princippet om anvendelse med tilbagevirkende kraft af den mildeste straf finder anvendelse, når det strider mod andre EU-retlige regler⁸⁷. Da denne sag vedrørte et direktiv, var svaret imidlertid baseret på den omstændighed, at direktivbestemmelser ikke kan påberåbes med henblik på at skærpe eller fastlægge strafansvaret for personer⁸⁸.

168. I den foreliggende sag er de relevante EU-retlige bestemmelser ikke kun momsdirektivet, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU, men også bestemmelser i den primære ret, nærmere bestemt artikel 325, stk. 1, TEUF, som »pålægger medlemsstaterne en resultatforpligtelse, der er præcis, og som ikke knytter nogen betingelse til anvendelsen af den i bestemmelserne indeholdte regel«⁸⁹. Domstolen har som følge heraf fastslået, at bestemmelserne i artikel 325, stk. 1 og 2, TEUF »i forholdet til medlemsstaternes nationale ret [kan have] til virkning, alene i medfør af deres ikrafttræden, at enhver

86 – I modsætning til ANAFE-sagen vedrører denne sag ikke en administrativ instruks, men strafferetten. Jf. dom af 14.6.2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, præmis 70 ff.), hvori Domstolen fastslog, at indehavere af returvisa udstedt af de franske myndigheder i strid med Schengenkodeksen ikke kunne påberåbe sig deres berettigede forventning.

87 – Jf. dom af 3.5.2005, Berlusconi m.fl. (C-387/02, C-391/02 og C-403/02, EU:C:2005:270 præmis 70).

88 – Jf. bl.a. dom af 11.6.1987, X (14/86, EU:C:1987:275, præmis 20), af 8.10.1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, EU:C:1987:431, præmis 13), af 26.9.1996, Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363, præmis 37), af 12.12.1996, X (C-74/95 og C-129/95, EU:C:1996:491, præmis 24), af 7.1.2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, præmis 61), af 3.5.2005, Berlusconi m.fl. (C-387/02, C-391/02 og C-403/02, EU:C:2005:270, præmis 74), eller af 22.11.2005, Grøngaard og Bang (C-384/02, EU:C:2005:708, præmis 30). Jf. vedrørende rammeafgørelser også dom af 16.6.2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, præmis 45), og af 8.11.2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, præmis 64).

89 – Dom af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 51).

modstridende bestemmelse i den eksisterende nationale lovgivning uden videre bliver uanvendelig»⁹⁰. Den bemærkede imidlertid umiddelbart herefter, at den nationale ret i et sådant scenario ligeledes skal sikre sig, at de berørte personers grundlæggende rettigheder bliver overholdt⁹¹.

169. Forpligtelsen til at overholde legalitetsprincippet – herunder *lex mitior* – og retssikkerhedsprincippet er efter min opfattelse til hinder for, at der ses bort fra de mildeste nationale straffebestemmelser i hovedsagen. Denne konklusion kan i givet fald drages på to måder i den foreliggende sag.

170. For det første har ændringen af strafgrænsen for den overtrædelse, der består i manglende indbetaling af angivet moms (samtidig med at der tilføjes en ny grund til bortfald af strafansvar), efter min opfattelse ændret gerningsindholdet af en strafbar handling. Fastsættelsen af en beløbsgrænse for, hvornår der er tale om strafansvar, er et objektivi element i definitionen af en forbrydelse. Denne ændring kan som sådan anses for at vedrøre den egentlige »kerne« i legalitetsprincippet, sammenholdt med *lex mitior*-princippet.

171. For det andet vil en sådan successiv ændring, selv om den i mere snæver forstand falder uden for rammerne af legalitetsprincippet, da den strengt taget fandt sted efter det tidspunkt, hvor den oprindelige handling blev begået, alligevel være omfattet af den bredere fortolkning af dette princip. Da den nationale lovændring trådte i kraft, udløste den *lex mitior*, hvilket skabte berettiget forventning i tiltaltes personsfære om, at han ville være omfattet af den nye og mildere bestemmelse.

172. Jeg vil gerne fremsætte to yderligere afsluttende bemærkninger.

173. For det første spiller det reelt ingen større rolle i en sag som denne, om der fastslås en eventuel uforenelighed mellem de nationale regler og EU-retten i forhold til den sekundære EU-ret eller den primære EU-ret. Det ovenfor anførte *règlement* og begrænsningerne i chartrets artikel 49, stk. 1, er tværgående og finder anvendelse, uanset på hvilket EU-retligt niveau kilden til den pågældende forpligtelse skal findes.

174. Domstolen har ganske vist understreget, at »de EU-bestemmelser, der finder direkte anvendelse, som er en umiddelbar kilde til rettigheder og forpligtelser for alle, som de vedrører, hvad enten det drejer sig om medlemsstater eller om private, som er parter i retsforhold, der henhører under EU-retten, [skal] udfolde deres virkninger fuldt ud og ensartet i alle medlemsstater fra deres ikrafttræden og under hele deres gyldighedsperiode«⁹².

175. Samtidig har den dog også erkendt, at den manglende mulighed for at påberåbe sig visse EU-retlige bestemmelser med henblik på at fastlægge eller skærpe strafansvaret, ikke som sådan kan begrænses til direktiver. Der er anlagt lignende betragtninger i forbindelse med bestemmelser i en forordning, som giver medlemsstaterne kompetence til at vedtage sanktioner for overtrædelser af dens bestemmelser, med det præcise formål at overholde retssikkerhedsprincippet og princippet om forbud mod tilbagevirkende kraft, således som det er fastslået i EMRK's artikel 7⁹³.

90 – Dom af 8.9.2015, *Taricco* m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 52).

91 – Dom af 8.9.2015, *Taricco* m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 53).

92 – Jf. dom af 8.9.2010, *Winner Wetten* (C-409/06, EU:C:2010:503, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

93 – Jf. dom af 7.1.2004, *X* (C-60/02, EU:C:2004:10, præmis 62 og 63).

176. Det kan efter min opfattelse ikke umiddelbart antages, at traktatbestemmelser, som pålægger medlemsstaterne en præcis og ubetinget resultatforpligtelse, hvilket er tilfældet med artikel 325, stk. 1 og 2, TEUF, uden videre og i enhver situation opfylder det krav om forudsigelighed, der følger af legalitets- og retssikkerhedsprincippet på det specifikke strafferetlige område⁹⁴.

177. Legalitetsprincippet kan ikke fortolkes således, at det forbyder en gradvis klarlægning af reglerne om straffeansvar. Det kan imidlertid »være til hinder for en anvendelse med tilbagevirkende kraft af en ny fortolkning af en bestemmelse, hvorved et strafbart gerningsindhold fastlægges«⁹⁵. Den vigtigste betingelse er endnu engang den pågældende konkrete regels forudsigelighed.

178. Ud fra en mere overordnet systemisk betragtning har jeg vanskeligt ved at forstå, hvorfor retspraksis vedrørende sondringen mellem traktatbestemmelser og direktivers direkte virkning, som i sig selv er et resultat af den historisk betingede udvikling i Domstolens praksis og ikke udtryk for et principielt valg baseret på meget tydelige forskelle i ordlyden af disse EU-retlige kilder, skulle være den afgørende faktor i sager som den foreliggende. Bør gamle læresætninger, der er vanskelige at forklare for selv den ivrigste studerende på det EU-retlige område, virkelig være afgørende for fastlæggelsen af (det eventuelle) strafansvar i sager, som næsten ingen tilknytning har til de specifikke spørgsmål om direkte virkning? Og gælder dette ikke i særlig grad i en sag som den foreliggende, hvor indholdet af de to lag af forpligtelser (ifølge traktaten og momsdirektivet) i praksis er ret ens, og de rent faktisk vurderes samlet?

179. For det andet har den foreliggende sag rejst et underliggende spørgsmål om de tidsmæssige virkninger af Domstolens afgørelser⁹⁶. Som den nationale ret mindede om i forelæggelseskendelsen, er hovedreglen om den tidsmæssige anvendelse af Domstolens afgørelser i det væsentlige en regel om *indirekte tilbagevirkende kraft*, hvor Domstolen fortolker EU-retlige bestemmelser ex tunc, og denne fortolkning finder umiddelbar anvendelse på alle verserende (og undertiden også afsluttede⁹⁷) sager, der omhandler den samme bestemmelse. Denne tilgang er imidlertid underlagt visse begrænsninger, der kan beskrives med ét ord: forudsigelighed. Jo mere Domstolen udvikler lovgivningen i forhold til de fortolkede bestemmelser specifikke ordlyd, jo vanskeligere bliver det formentlig at bevare reglen om, at disse retsafgørelser finder anvendelse med fuld ex tunc-virkning⁹⁸.

180. Selv om nationale regler ikke stemmer overens med EU-retten, medfører det ikke, at disse regler anses for ikke at foreligge⁹⁹. Nationale regler, der senere kendes uforenelige med EU-retten, kan afføde retsvirkninger, som under visse omstændigheder kan skabe forventninger. Det fremgår af den omstændighed, at Domstolen i visse tilfælde har begrænset de tidsmæssige virkninger af sine domme

94 – Der kan imidlertid findes traktatbestemmelser, som klart definerer »overtrædelserne og arten og omfanget af [sanktionerne]« og dermed opfylder kravene i chartrets artikel 49, stk. 1. Jf. dom af 29.3.2011, ThyssenKrupp Nirosta mod Kommissionen (C-352/09 P, EU:C:2011:191, præmis 82 ff.), hvori Domstolen udtalte, at »på tidspunktet for de faktiske omstændigheder indeholdt artikel 65, stk. 1 og 5, [i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Kul- og Stålfællesskab] et klart retsgrundlag for den sanktion, som er blevet pålagt i den foreliggende sag, således at appellant ikke kunne være uvidende om konsekvenserne af selskabets adfærd«.

95 – Jf. bl.a. dom af 28.6.2005, Dansk Rørindustri m.fl. mod Kommissionen (C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P – C-208/02 P og C-213/02 P, EU:C:2005:408, præmis 217), eller af 10.7.2014, Telefónica og Telefónica de España mod Kommissionen (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, præmis 147).

96 – Jf. vedrørende præjudicielle afgørelser tidsmæssige begrænsninger generelt D. Düsterhaus, »Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure«, *Yearbook of European Law*, bind 35, 2016, s. 1-38.

97 – Jf. i denne retning dom af 13.1.2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, præmis 28), eller af 18.7.2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, præmis 63).

98 – Det kan indskydes, at problemet selvfølgelig ikke er nyt og selvfølgelig ikke er begrænset til Unionens retsorden. Jf. den komparative oversigt i bl.a. E. Steiner, *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015, eller P. Popelier m.fl. (red.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014.

99 – Jf. i denne retning dom af 22.10.1998, IN.CO.GE.90 m.fl. (C-10/97 – C-22/97, EU:C:1998:498, præmis 21), og af 19.11.2009, Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, præmis 83).

af hensyn til de krav, der følger af retssikkerhedsprincippet. Domstolen har i denne sammenhæng bemærket, at det (kun) er Domstolen, der »undtagelsesvis og af tvingende retssikkerhedsmæssige hensyn kan træffe bestemmelse om en midlertidig suspension af den fortrængende virkning, som en direkte anvendelig EU-bestemmelse har i forhold til national ret, der er i strid hermed«¹⁰⁰.

181. Det kan påpeges, at antagelsen om, at lex mitior og kravet om retssikkerhed i straffesager ifølge EU-retten er til hinder for, at der ses bort fra de mildeste nationale retsregler, ikke vil kræve en større revurdering af den ret restriktive tilgang til begrænsningen af de tidsmæssige virkninger af Domstolens afgørelser. Den vil blot bane vej for en snæver undtagelse for de konkrete straffesager, der verserer, og ikke berøre de generelle lovgivningsmæssige konsekvenser af den manglende forenelighed. Domstolens konklusioner vil naturligvis kunne resultere i traktatbrudssager på grund af manglende opfyldelse af de forpligtelser, der følger heraf¹⁰¹, og vil under alle omstændigheder medføre en forpligtelse til at ændre den nationale retsorden i overensstemmelse hermed fremadrettet.

V. Forslag til afgørelse

182. Jeg foreslår på baggrund af det ovenfor anførte, at Domstolen besvarer de spørgsmål, som Tribunale di Varese (retten i Varese) har forelagt, således:

- »– Begrebet svig i artikel 1, stk. 1, litra b), i konventionen om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser (BFI-konventionen) omfatter ikke en overtrædelse som den i hovedsagen omhandlede, der vedrører manglende indbetaling af korrekt angivet merværdiafgift (moms) inden for den lovbestemte frist.
- Artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med artikel 325, stk. 1, TEUF og Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momsdirektivet), ikke er til hinder for nationale bestemmelser, hvori der med henblik på at afgøre, om den adfærd, der består i manglende indbetaling af en afgift inden for den lovbestemte frist, er strafbar, er fastsat en højere beløbsgrænse for merværdiafgift (moms) end for indeholdt kildeskat.
- Forpligtelsen til at fastsætte sanktioner, der er effektive, har en afskrækkende virkning og står i et rimeligt forhold til overtrædelsen, for at sikre en korrekt opkrævning af moms i overensstemmelse med artikel 325, stk. 1, TEUF og artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med momsdirektivet, er ikke til hinder for en national lovgivning som den, der er omhandlet i den foreliggende sag, hvori der er fastsat en ordning med administrative sanktioner, som fritager fysiske personer, der varetager skattemæssige funktioner:
 - for det strafferetlige og administrative ansvar for manglende indbetaling af korrekt angivet moms inden for den lovbestemte frist vedrørende beløb, som er tre eller fem gange større end det mindstebeløb på 50 000 EUR, der er fastsat i BFI-konventionen
 - for det strafferetlige ansvar, hvis den enhed, de handler på vegne af, har foretaget forsinket indbetaling af den skyldige moms med tillæg af renter og administrative bøder, inden der er indgivet erklæring om indledning af domsforhandlinger.«

100 – Jf. dom af 28.7.2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, præmis 33), hvori der henvises til dom af 8.9.2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, præmis 67).

101 – Jf. bl.a. dom af 21.9.1989, Kommissionen mod Grækenland (68/88, EU:C:1989:339, præmis 24), af 18.10.2001, Kommissionen mod Irland (C-354/99, EU:C:2001:550, præmis 46-48), og af 17.7.2008, Kommissionen mod Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 52).