



Hof van Justitie geeft bestrijding btw-fraude voorrang op verjaringsregels

Auteur: Luk Cassimon

Editie: Tijdschrift voor Fiscaal Recht nr. 495

Publicatiedatum: 15 februari 2016

I. Hof van Justitie 8 september 2015

A. Feiten

Meerdere natuurlijke personen die behoorden tot een criminele organisatie stonden in Italië terecht omdat zij in de periode tussen 2005 en 2009 btw-fraude hadden gepleegd bij de verkoop van flessen champagne. Meer bepaald hadden zij een btw-carroussel opgezet. De fraude liep op tot ettelijke miljoenen euro.

Tegen de verdachten werd een strafvervolgning ingesteld en uiteindelijk werd de verwijzing naar de Italiaanse vonnisrechter gevraagd. In deze stand van het geding werden door de gedaagden meerdere excepties opgeworpen, waardoor de strafprocedure klaarblijkelijk terugviel naar de fase van het gerechtelijk onderzoek en uiteindelijk opnieuw voorkwam bij de verwijzende rechter.

De taak van de verwijzende rechter bestaat erin de resultaten van het gerechtelijk onderzoek te beoordelen. Indien de rechter besluit de zaak te verwijzen naar het vonnisgerecht, moet volgens de Italiaanse wetgeving eveneens een datum voor de terechtzitting worden vastgesteld.

In casu stelde de verwijzende rechter echter vast dat op grond van de Italiaanse regels inzake de verjaring en de stuiting van de verjaring, de strafbare feiten op korte termijn zouden verjaren. De verjaringstermijn van de misdrijven die de gedaagden ten laste werden gelegd (het indienen van een valse btw-aangifte met behulp van valse facturen en het oprichten van een vereniging met het oogmerk om strafbare feiten te plegen) bedraagt in principe 6 dan wel 7 jaar. Ten gevolge van de ingeroepen excepties werd de verjaring evenwel gestuit. De Italiaanse wetgeving ter zake schrijft in dit geval voor dat de verjaringstermijn slechts wordt verlengd met een kwart van de maximumduur van de oorspronkelijke verjaring. Rekening houdende met de stuiting, verjaren de ten laste gelegde misdrijven na 7 jaar en 6 maanden, dan wel na 8 jaar en 9 maanden vanaf de strafbare feiten. Het was dan ook zeer waarschijnlijk dat de strafbare feiten verjaard zouden zijn vooraleer er een definitieve rechterlijke uitspraak zou tussenkomen.

Om deze reden stelt de verwijzende rechter meerdere prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie, met name of deze feitelijke straffeloosheid in overeenstemming is met het Europese mededingingsrecht (art. 101 en 107 VWEU), dan wel met de btw-richtlijn aangezien een bijkomende

vrijstelling van btw zou worden ingevoerd of met het beginsel van gezonde overheidsfinanciën, zoals blijkt uit artikel 119 VWEU.

B. Het Hof van Justitie

Het Hof beantwoordt de derde vraag eerst, zijnde de vraag of de korte verlenging van de verjaringstermijn in het geval van stuiting er niet toe leidt dat de Italiaanse Staat een btw-vrijstelling heeft ingevoerd die onverenigbaar is met de btw-richtlijn.

Het Hof interpreteert deze vraag zeer ruim en stelt dat de verwijzende rechter *“in wezen wenst te vernemen of een nationale regeling als die welke is vervat in de betrokken bepalingen, erop neerkomt dat de daadwerkelijke bestrijding van btw-fraude in de betrokken lidstaat wordt gedwarsboemd op een wijze die niet te verzoenen is met de btw-richtlijn en meer in het algemeen het Unierecht”* (overw. 35).

Het Hof oordeelt dat lidstaten de verplichting hebben om fraude die de financiële belangen van de Europese Unie schaadt, te bestrijden met afschrikkende en doeltreffende maatregelen (ook bepaald in art. 325 VWEU). Bovendien moeten lidstaten dezelfde maatregelen treffen ter bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Europese Unie schaadt als ter bestrijding van fraude die de eigen financiële belangen van de lidstaat schendt.

Wat betreft de aard van de maatregelen, stelt het Hof vast dat de lidstaten in principe de vrije keuze hebben wat betreft de wijze van sanctionering van fraude (bestuurlijk, strafrechtelijk of een combinatie), doch strafsancties met inbegrip van vrijheidsstraffen absoluut noodzakelijk kunnen zijn om in bepaalde gevallen van ernstige btw-fraude te voorzien in een daadwerkelijke en afschrikkende sanctionering. Gelet op de omvang van de fraude en het feit dat ondernemingen werden opgericht specifiek voor het plegen van btw-inbreuken, oordeelt het Hof dat er *in casu* sprake is van ernstige btw-fraude. Vervolgens gaat het Hof na of de Italiaanse wetsbepalingen voorzien in een doeltreffende en afschrikkende sanctionering.

Deze beoordeling is in principe een taak van de nationale rechter. Indien echter de nationale rechter vaststelt dat de nationale verjaringsregels er toe leiden dat ernstige fiscale fraude in een groot aantal gevallen niet strafrechtelijk wordt gesanctioneerd omwille van verjaring, stelt het Hof vast dat de nationale maatregelen niet voorzien in een daadwerkelijke en afschrikkende sanctionering van ernstige fiscale fraude. In dit geval zullen de nationale verjaringsregels buiten toepassing gelaten moeten worden om alzo de volle werking van het Unierecht te garanderen.

Het Hof onderzoekt eveneens of deze *de facto* onverjaarbaarheid wel in overeenstemming is met de fundamentele rechten van de betrokkenen, zoals gewaarborgd door artikel 49 van het handvest van de grondrechten van de Europese Unie en artikel 7 van het EVRM. Het Hof oordeelt dat dit het geval is.

De andere vragen worden niet behandeld.

II. Beoordeling

Het hier geannoteerde arrest van het Hof van Justitie is interessant om meerdere redenen.

Vooreerst concretiseert het Hof de verplichtingen die lidstaten hebben inzake de bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Europese Unie schaadt en hoe deze verplichtingen zich verhouden tot de nationale verjaringsregels. In het eerste deel van deze annotatie zal worden nagegaan of de Belgische wetgeving ter zake beantwoordt aan deze verplichtingen.

Het belang van het geannoteerde arrest situeert zich eveneens op het Europese niveau. De laatste jaren heeft de Europese Commissie namelijk meerdere initiatieven genomen om de vervolging van strafbare feiten die de Europese Unie aanbelangen op een Europeesrechtelijk niveau te harmoniseren.

Deze initiatieven hebben onder meer geresulteerd in een voorstel van de Europese Commissie van verordening tot instelling van een Europees Openbaar Ministerie¹ en een voorstel tot richtlijn betreffende de strafrechtelijke bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Unie schaadt².

In het tweede deel van deze annotatie zal het belang van het geannoteerde arrest dan ook worden gekaderd in deze Europeesrechtelijke initiatieven.

A. Verplichtingen inzake fraudebestrijding

1. DOELTREFFENDE EN AFSCHRIKKENDE SANCTIONERING

Het Hof heeft in meerdere arresten de Europeesrechtelijke verplichtingen uiteengezet die lidstaten hebben inzake de bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Europese Unie schaadt.

Zo oordeelde het Hof van Justitie reeds in het arrest van 21 september 1989³ met betrekking tot fraude met landbouwheffingen dat wanneer het Gemeenschapsrecht niet voorziet in specifieke sancties, lidstaten de verplichting hebben om alle noodzakelijke maatregelen te nemen om de naleving van het Europees recht te waarborgen en in het bijzonder om dergelijke fraude te sanctioneren.

In de navolgende rechtspraak⁴ verfijnde het Hof zijn rechtspraak ter zake, zodat vandaag de dag kan worden gesteld dat lidstaten niet alleen de verplichting hebben om fraude te bestrijden, maar eveneens moeten voorzien in een doeltreffende, evenredige en afschrikkende sanctionering van deze fraude. Bovendien moeten overtredingen van het Unierecht op gelijke wijze worden bestraft als vergelijkbare en even ernstige overtredingen van het nationaal recht. In het geannoteerde arrest bevestigt het Hof deze rechtspraak.

Deze verplichtingen zijn tevens reeds opgenomen in meerdere Europese verdragen en overeenkomsten, zoals onder meer de overeenkomst van 26 juli 1995 op grond van artikel K.3 van het verdrag betreffende de Europese Unie aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen oftewel de zogenaamde PIF-overeenkomst⁵, het verdrag betreffende de Europese Unie⁶ en het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie⁷.

De keuze op welke wijze de fraude wordt gesanctioneerd (bestuurlijk, strafrechtelijk of een combinatie van beide), wordt in principe overgelaten aan de lidstaten zelf⁸.

Bepaalde Europeesrechtelijke instrumenten laten evenwel geen keuzevrijheid en leggen de verplichting op om te voorzien in een strafrechtelijke sanctionering in het geval van fraude die de financiële belangen van de Europese Unie schaadt. Een voorbeeld hiervan is de PIF-overeenkomst van 16 juli 1995 en bijhorende protocollen. Dit is een overeenkomst waarin de verdragsluitende partijen – waaronder eveneens België⁹ de krachten bundelen ter bescherming van de financiële belangen van de (toenmalige) Europese Gemeenschappen en gezamenlijke verplichtingen opnemen ter bestrijding van dergelijke inbreuken met betrekking tot hun rechtsmacht, de uitlevering van verdachten en wederzijdse strafrechtelijke samenwerking¹⁰. De PIF-overeenkomst is voor de verdragsluitende staten in werking getreden op 17 oktober 2002. Vandaag de dag is de PIF-

overeenkomst door bijna alle lidstaten van de Europese Unie geratificeerd. Er is sprake van fraude die de belangen van de Europese Unie schaadt in het geval van (i) het voorleggen van valse, onjuiste of onvolledige verklaringen of documenten, (ii) het achterhouden van specifieke informatie of (iii) misbruik van een rechtmatig verkregen voordeel waardoor de ontvangsten van de Europese Unie worden verminderd¹¹.

Het was evenwel steeds onduidelijk of de PIF-overeenkomst ook van toepassing is in het geval van btw-fraude¹². De Raad van de Europese Unie stelde namelijk in de toelichting op de PIF-overeenkomst dat deze overeenkomst slechts van toepassing is op de eerste twee categorieën van eigen middelen van de Europese Unie, namelijk de landbouwheffingen en douanerechten. Btw valt hier niet onder, zo bevestigde de Raad ook uitdrukkelijk in de toelichting¹³. De reden hiervoor was het feit dat de btw geen eigen middel is dat rechtstreeks door de Europese Unie wordt geïnd. In de loop van de procedure van het geannoteerde arrest herhaalde de Raad dit standpunt, dat ook werd gevolgd door de regering van Duitsland.

In het geannoteerde arrest neemt het Hof echter een duidelijk standpunt in en oordeelt dat de PIF-overeenkomst wel van toepassing is op btw-fraude. Het Hof motiveert dit standpunt door enerzijds te wijzen op het ruime toepassingsgebied van de PIF-overeenkomst, hetgeen ook strookt met het doel van de PIF-overeenkomst, en anderzijds te wijzen op de exclusieve bevoegdheid van het Hof om de PIF-overeenkomst uit te leggen. De toelichting van de Raad is daarentegen slechts een juridisch niet-bindende mening¹⁴.

Lidstaten hebben dan ook de verplichting om btw-fraude strafrechtelijk te sanctioneren.

Vervolgens gaat het Hof na of de regeling die voorligt in overeenstemming is met deze verplichtingen.

De btw-fraude wordt door de Italiaanse autoriteiten strafrechtelijk vervolgd. Het afschrikkende karakter van de sancties die de Italiaanse wetgeving voorziet, staat volgens het Hof niet ter discussie. Deze sancties moeten ook doeltreffend zijn. Dergelijke beoordeling is een taak van de nationale rechter. De kous is hiermee echter nog niet af. Het Hof geeft namelijk ook aan wat de gevolgen zijn indien de nationale rechter tot het besluit zou komen dat de nationale verjaringsregels een doeltreffende en afschrikkende sanctionering verhinderen.

In dit geval – zo stelt het Hof is dergelijke nationale wetgeving niet in overeenstemming met de verplichtingen van artikel 325 VWEU en de PIF-overeenkomst. Omwille van de primauteit van het Europees recht zal de nationale regeling dan ook buiten toepassing moeten worden gelaten. Artikel 325 VWEU legt aan de lidstaten namelijk een onvoorwaardelijke resultaatsverplichting op¹⁵.

Het Hof nuanceert het voorgaande evenwel onmiddellijk en stelt – terecht dat de fundamentele rechten van de betrokkenen steeds moeten worden gerespecteerd. Het Hof analyseert vervolgens of het buiten toepassing laten van de nationale verjaringsregels wel in overeenstemming is met het legaliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel inzake delicten en straffen, zoals bepaald in artikel 49 van het handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna handvest) en artikel 7 EVRM.

Deze beginselen houden in dat niemand veroordeeld mag worden wegens een handelen of nalaten dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakt ten tijde van het handelen of nalaten.

Het Hof besluit dat de uitsluiting van nationale verjaringsregels ter bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Europese Unie schaadt, geen schending inhoudt van artikel 49 handvest. De verjaringsregels hebben namelijk geen invloed op de kwalificatie van het delict en de strafsanctie

die van toepassing is.

Een en ander geldt volgens het Hof – eveneens voor artikel 7 EVRM. Het Hof verwijst hiervoor naar de rechtspraak van het EHRM, waarin het EHRM bevestigde dat een verlenging van de verjaringstermijn geen schending inhoudt van artikel 7 EVRM wanneer de vervolgte feiten op dat moment nog niet verjaard zijn¹⁶.

Samenvattend kan dan ook worden gesteld dat lidstaten de verplichting hebben om nationale verjaringsregels buiten toepassing te laten indien deze verjaringsregels een doeltreffende en afschrikkende sanctivering van fraude die de belangen van de Europese Unie schaadt, verhinderen. Houdt het geannoteerde arrest dan in dat fraude die de belangen van de Europese Unie schaadt *de facto* steeds onverjaarbaar zal zijn? Dit lijkt ons een brug te ver. Het Hof stelt namelijk niet dat nationale verjaringsregels altijd onverstaanbaar zijn met het vereiste van een doeltreffende en afschrikkende sanctivering van dergelijke fraude. Het antwoord op deze vraag zal daarentegen steeds afhankelijk zijn van de concrete feiten en de geldende verjaringsregels.

Bovendien valt het ons op dat de Hof niet dieper ingaat op de verenigbaarheid van zijn standpunt met een ander fundamenteel recht, met name het recht op een eerlijk proces en een behandeling binnen een redelijke termijn, zoals gewaarborgd door artikel 6 EVRM. Het komt ons voor dat het buiten toepassing laten van nationale verjaringsregels in conflict kan komen met dit fundamenteel recht. Het is dan ook een spijtige zaak dat het Hof hier niet dieper op ingaat.

Het geannoteerde arrest kan o.i. bovendien in conflict komen met de nationale algemene rechtsbeginselen, en in het bijzonder met het rechtzekerheidsbeginsel. In dit geval stelt zich de vraag welk belang prevaleert, een fundamenteel nationaal rechtsbeginsel of de financiële belangen van de Europese Unie?

2. WAT ZIJN NU DE CONCRETE GEVOLGEN VOOR DE BELGISCHE PRAKTIJK?

a) Sancties in het geval van btw-fraude

Naar onze mening kan in het algemeen worden gesteld dat de strafsancties die kunnen worden opgelegd in het geval van btw-fraude voldoende afschrikkend zijn. Zo wordt btw-fraude gesanctioneerd met een maximale gevangenisstraf van 2 of 5 jaar, een geldboete tot maximaal 500.000 EUR¹⁷ (na opdecimen tot maximaal 3.000.000 EUR¹⁸) en een beroepsverbod¹⁹. Daarnaast kan ook een verbeurdverklaring worden uitgesproken²⁰. Btw-fraude zal doorgaans ook gepaard gaan met andere, gemeenrechtelijke inbreuken die ook afzonderlijk gesanctioneerd kunnen worden.

Doordat het Hof echter de PIF-overeenkomst ook van toepassing verklaart in het geval van btw-fraude, moet de sanctivering van btw-fraude ook voldoen aan de specifieke vereisten die de PIF-overeenkomst oplegt.

Zo stelt de PIF-overeenkomst dat in het geval van ernstige fraude de nationale wetgeving moet voorzien in een vrijheidsstraf die aanleiding kan geven tot uitlevering. Er is sprake van ernstige fraude indien een bepaald minimumbedrag – dat de verdragsluitende staten zelf mogen bepalen wordt overschreden. Dit minimumbedrag mag evenwel niet hoger zijn dan 50.000 EUR²¹. De Belgische wetgeving voldoet aan deze verplichting²². De schending van de bepalingen van het WBTW of van de ter uitvoering genomen besluiten met een bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden, kan namelijk steeds bestraft worden met een gevangenisstraf.

Artikel 3 van de PIF-overeenkomst legt daarnaast de verplichting op om de nodige maatregelen te treffen opdat leidinggevendenden binnen een onderneming strafrechtelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld in het geval van fraude door een aangestelde. Zo stelt artikel 3 van de PIF-overeenkomst

dat “*ondernemingshoofden of personen die beslissings- of controlebevoegdheid binnen een onderneming hebben (...) strafrechtelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld ingeval van frauduleuze handelingen ten nadele van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen (...) die voor rekening van de onderneming door een aan hen ondergeschikte persoon zijn begaan*”²³.

De Belgische wetgeving ter zake voorziet o.i. niet in een dergelijke persoonlijke strafrechtelijke aansprakelijkheid van de leidinggevende. Dit betekent niet dat in het geval van een dergelijke inbreuk enkel de dader of mededader strafrechtelijk aansprakelijk zal zijn. Het Strafwetboek voorziet namelijk wel in een strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon voor een misdrijf dat voor rekening van de rechtspersoon is gepleegd²⁴. Bovendien is een rechtspersoon hoofdelijk aansprakelijk voor de geldboete en de kosten die verschuldigd zijn in het geval van een veroordeling van de zaakvoerder of aangestelde voor een btw-misdrijf²⁵.

Op het eerste gezicht lijkt de Belgische wetgeving dan ook niet te voldoen aan deze verplichting. De vraag stelt zich echter of in het kader van het Belgisch strafrecht dergelijke aansprakelijkheidsregeling wel mogelijk is. Immers kan o.i. worden gesteld dat het algemene beginsel van het persoonlijke karakter van de strafsancie dergelijke aansprakelijkheidsregeling verhindert²⁶.

Het (toenmalige) Arbitragehof heeft dit bovendien reeds bevestigd in de rechtspraak met betrekking tot het oude artikel 265 AWDA, dat eveneens voorzag in een aansprakelijkheid van een koopman, fabrikant, ... voor de daden van hun aangestelden. Deze aansprakelijkheid was strafrechtelijk van aard. Het Arbitragehof oordeelde dat dergelijke aansprakelijkheidsregeling een zwaarwichtige inbreuk vormde op het fundamentele beginsel van het persoonlijke karakter van de straffen²⁷. Naar aanleiding van deze rechtspraak heeft de wetgever deze bepaling gewijzigd²⁸.

Daarenboven wordt deze verplichting niet meer hernomen in het voorstel tot PIF-richtlijn, dat de PIF-Overeenkomst moet vervangen (zie *infra*).

b) Voldoende doeltreffend?

Daarnaast moet eveneens worden beoordeeld of de nationale strafsancie voldoende doeltreffend is. Deze beoordeling is onder meer afhankelijk van de effectieve toepassing van deze sancie. Immers kan de verjaring verhinderen dat alsnog een strafsancie wordt toegepast en alzo afbreuk doen aan de doeltreffendheid van de sancie. De btw-misdrijven van artikelen 73 *et seq.* WBTW zijn wanbedrijven. Zij verjaren in principe dan ook na het verloop van 5 jaar, te rekenen vanaf de dag waarop het misdrijf is gepleegd²⁹.

Deze termijn kan worden gestuit middels daden van onderzoek of van vervolging. In het geval van stuiting begint een nieuwe termijn te lopen van 5 jaar³⁰. Stuiting is evenwel slechts mogelijk tijdens de loop van de initiële verjaringstermijn, zodat de maximale verjaringstermijn voor btw-fraude in principe 10 jaar bedraagt.

Een bijzonderheid geldt evenwel indien de btw-fraude gepaard gaat met het gebruik van valse stukken. Ook in dit geval geldt een verjaringstermijn van 5 jaar, die kan worden gestuit. Fiscale fraude middels gebruik van valse stukken is evenwel een voortdurend misdrijf, zodat de verjaringstermijn slechts aanvangt de dag nadat het misdrijf is gepleegd³¹.

Het moment waarop de verjaringstermijn aanvangt, is het voorwerp van veelvuldige rechtspraak van het Hof van Cassatie.

Traditioneel wordt gesteld dat het gebruik van het valse stuk voortduurt zolang het valse stuk het nuttig gevolg heeft dat de dader ermee beoogde en zolang het oorspronkelijk doel van de vervalsing niet werd bereikt³².

Cruciaal in de discussie is te weten tot wanneer het valse stuk een *nuttig gevolg* heeft. Reeds bij arresten van 19 april 1994³³ en 27 juni 1995³⁴ oordeelde het Hof van Cassatie dat het gebruik van valse stukken ter staving van een belastingaangifte slechts het nuttig gevolg verliest bij de definitieve vestiging van de belasting. In latere arresten heeft het Hof van Cassatie deze rechtspraak steeds genuanceerd en geoordeeld dat het nuttig gevolg ook op een later moment kan eindigen, met name wanneer de belastingplichtige zich steunt op de valse stukken tijdens een bezwaarprocedure³⁵, het valse stuk aanwendt tijdens een procedure ten einde opheffing van een inhouding van btw te verkrijgen³⁶ of tijdens een gerechtelijke procedure³⁷.

De (voorlopig) laatste arresten in deze saga zijn de arresten van het Hof van Cassatie van 1938 en 26 februari 2013³⁹. In het arrest van 19 februari 2013 stelde het Hof van Cassatie:

“De door de vervalser gewenste uitwerking van het gebruik van valse stukken kan blijven duren tot de datum waarop hij niet langer de valsheid aanvoert om daarmee onrechtmatig voordeel te verkrijgen of nadeel te berokkenen. Wanneer dat gebruik het uitstellen van de betaling van verschuldigde belastingen tot doel heeft, kan het gebruik duren ten laatste tot de datum van de onvoorwaardelijke betaling van die belastingen.”

Het Hof van Cassatie bevestigt dit standpunt ook in het arrest van 26 februari 2013. Dit arrest betrof een cassatievoorziening tegen het arrest van het hof van beroep van Antwerpen van 14 september 2011. Het hof van beroep van Antwerpen oordeelde in dit arrest dat het gebruik van valse stukken voortduurt totdat de door de valsheid ontdoken belastingen effectief en definitief betaald zijn. Het Hof van Cassatie besliste dat het hof van beroep de beslissing naar recht heeft verantwoord.

In navolging van deze arresten kan dan ook worden gesteld dat de verjaring van de strafvordering van het misdrijf “gebruik van valse stukken” aanvangt op het moment van de effectieve en definitieve betaling van de ontdoken belasting⁴⁰.

Verhinderen de Belgische nationale verjaringsregels een doeltreffende sanctionering van btw-fraude? Naar onze mening zal het antwoord op deze vraag eerder ontkennend zijn. Btw-fraude zal namelijk doorgaans gepaard gaan met het gebruik van valse stukken. Het Hof van Cassatie neemt in dit geval een zeer soepel standpunt in wat betreft het beginpunt van de verjaringstermijn, zodat de verjaring doorgaans geen afbreuk zal doen aan de doeltreffende sanctionering.

Bovendien volgt uit de Belgische verjaringsregels dat de verjaring in het geval van stuiting verlengd wordt met eenzelfde verjaringstermijn en niet met een kwart, zoals de Italiaanse wetgeving voorschrijft.

De Belgische wetgeving ter bestrijding van btw-fraude lijkt ons dan ook voldoende afschrikkend en doeltreffend te zijn. Het geannoteerde arrest kan mogelijks voor het Openbaar Ministerie wel een bijkomend wapen vormen voor grote btw-fraudedossiers waar de strafvervolging dreigt te verjaren omwille van allerlei verdragingsmanoeuvres door de beklaagden.

III. Belang van het arrest in een Europeesrechtelijke context

Het geannoteerde arrest is niet enkel interessant voor de Belgische praktijk, maar moet ook gekaderd worden in een ruimere Europese context en de verhoogde inspanningen ter bestrijding van fraude die de belangen van de Europese Unie schaadt.

De Europese Commissie stelde namelijk vast dat de bestrijding van fraude die de belangen van de Europese Unie schaadt, op heden nog steeds tekort schiet. Dergelijke inbreuken worden niet altijd

opgespoord en even adequaat vervolgd door de bevoegde nationale autoriteiten. Dit geldt des te meer in het geval van grensoverschrijdende fraude⁴¹.

Nochtans heeft men in het verleden op Europees niveau al belangrijke inspanningen geleverd ter bestrijding van fraude die de belangen van de Europese Unie schaadt, zoals de oprichting van het Europees Bureau voor Fraudebestrijding(OLAF)⁴².

Met het Verdrag van Lissabon heeft men evenwel een nieuwe adem gevonden. Dit is het gevolg van het feit dat het Verdrag van Lissabon een oplossing bood voor enkele pijnpunten van het “oude” regime, zoals de unanieme instemming van alle lidstaten en de beperkte rol van het Europees Parlement en het Hof van Justitie⁴³.

In navolging van dit vernieuwde rechtskader nam de Europese Commissie de voorbije jaren meerdere initiatieven inzake de Europese fraudebestrijding en harmonisatie.

Zo diende de Europese Commissie op 11 juli 2012 een voorstel tot richtlijn in betreffende de strafrechtelijke bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Unie schaadt⁴⁴.

De PIF-richtlijn zou de PIF-overeenkomst moeten vervangen. De Europese Commissie stelde namelijk vast dat de PIF-overeenkomst niet tot de gewenste strafrechtelijke sanctionering van fraude heeft geleid. Zo hebben de sancties die de verdragsluitende lidstaten voorzien in de nationale wetgeving niet steeds hetzelfde afschrikkende effect en worden de verboden onvoldoende gehandhaafd. Bovendien is ook het scala aan strafbare feiten niet ruim genoeg om alle fraude met betrekking tot de financiële belangen van de Europese Unie te sanctioneren⁴⁵.

De onderhandelingen over de PIF-richtlijn zijn op dit moment nog steeds lopende, maar hebben ondertussen een finaal stadium bereikt. Een van de openstaande discussiepunten betreft evenwel de vraag of btw-fraude moet uitgesloten worden uit het toepassingsgebied van de PIF-richtlijn. Bepaalde lidstaten verzetten zich namelijk tegen de toepassing van de PIF-richtlijn in het geval van btw-fraude.

Middels het geannoteerde arrest lijkt het Hof van Justitie deze discussie te hebben beslecht. De Europese Commissie heeft dan ook een brief verzonden aan de lidstaten met de vraag of het verzet tegen de toepassing van de PIF-richtlijn op btw-fraude nog moet gehandhaafd worden, na tussenkomst van het geannoteerde arrest⁴⁶.

Een volgend initiatief van de Europese Commissie betreft het voorstel van 17 juli 2013 in tot verordening van de Raad tot instelling van het Europees Openbaar Ministerie (hierna “EPO”)⁴⁷. Het EPO heeft als taak de fraude die de financiële belangen van de Europese Unie schaadt, op te sporen en voor de nationale rechter ter vervolging te brengen⁴⁸.

Het EPO is evenwel slechts bevoegd voor “fraude die de financiële belangen van de Europese Unie schaadt”, op te sporen en te laten vervolgen. Voor de definitie van dit begrip verwijst het voorstel naar het eerdere voorstel van de PIFrichtlijn⁴⁹. Zodoende zou het EPO in navolging van het geannoteerde arrest ook bevoegd zijn om btw-fraude op te sporen en te laten vervolgen.

Een derde initiatief van de Europese Commissie dat hiermee samenhangt, betreft het voorstel van 18 juli 2013 tot verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende het EU-Agentschap voor justitiële samenwerking in strafzaken (Eurojust)⁵⁰. Dit EU-Agentschap zou het reeds bestaande Eurojust moeten vervangen en het rechtskader aligneren aan de nieuwe initiatieven van de Europese Commissie en moderniseren.

De taak van het nieuwe Eurojust bestaat erin om de coördinatie en de samenwerking tussen nationale autoriteiten aangaande de opsporing en de vervolging van zware criminaliteit die twee of meer lidstaten schaadt, te ondersteunen en te versterken⁵¹. De bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Europese Unie schaadt, behoort evenwel tot de exclusieve bevoegdheid van het EPO⁵².

Het geannoteerde arrest heeft dan ook als verdienste om één van de discussiepunten bij de onderhandelingen over de PIF-richtlijn te hebben uitgeklaard waardoor de onderhandelingen over de diverse initiatieven van de Europese Commissie in een stroomversnelling kunnen komen.

IV. Besluit

Het geannoteerde arrest van het Hof van Justitie is een opmerkelijk arrest, zowel wat betreft de gevolgen voor de nationale wetgeving van de lidstaten als de gevolgen op het Europese niveau.

In navolging van de primauteit van het Europees recht en de verplichtingen die op de lidstaten rusten aangaande de bestrijding van fraude die de belangen van de Europese Unie schaadt, oordeelt het Hof namelijk dat lidstaten de verplichting hebben om te voorzien in een doeltreffende en afschrikkende sanctionering van fraude die de belangen van de Europese Unie schaadt.

Indien de nationale verjaringsregels een doeltreffende sanctionering verhinderen, moet de nationale rechter voorrang verlenen aan deze Europese verplichting en de nationale verjaringsregels buiten toepassing laten. Het spreekt voor zich dat het Hof hiermee verregaand ingrijpt in de nationale procedureregels en de nationale rechtsbeginselen.

De gevolgen voor België van het geannoteerde arrest zullen o.i. eerder beperkt zijn. Naar onze mening zijn de sancties die de Belgische wetgeving voorziet in het geval van btw-fraude voldoende afschrikkend en doeltreffend. Dit volgt eveneens uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie met betrekking tot het aanvangspunt van de verjaringstermijn in het geval van fraude met het gebruik van valse stukken. In concrete fraudedossiers waar de verjaring dreigt, kan het geannoteerde arrest weliswaar een welgekomen argument vormen voor het Openbaar Ministerie om verjaring te vermijden.

Het belang van het geannoteerde arrest situeert zich eveneens op het Europese niveau. De Europese Commissie heeft namelijk recent meerdere initiatieven genomen om de bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Europese Unie schaadt, te harmoniseren en te intensifiëren. Bepaalde lidstaten wensten btw-fraude buiten het toepassingsgebied te houden van deze initiatieven. Middels het geannoteerde arrest lijkt het Hof van Justitie deze situatie evenwel ontmijsd te hebben, hetgeen een goede zaak lijkt voor de daadkracht van deze initiatieven.

Luk CASSIMON
Tiberghien Advocaten

1. Voorstel voor een verordening van de Raad tot instelling van het Europees Openbaar Ministerie, COM (2013) 543.
2. Voorstel tot richtlijn betreffende de strafrechtelijke bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Unie schaadt, COM (2012) 363.
3. HvJ 21 september 1989, C-68/88, *Europese Commissie / Griekenland*, *European Court Reports* 1989, 2965.

4. HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Aklagaren / Hans Akerberg Fransson*; HvJ 23 april 2009, C-378/07; HvJ 7 september 2000, C-213/99, *J.T. De Andrade / Director da Alfandega te Leixoes*; HvJ 26 oktober 1995, C-36/94, *Siesse / Director da Alfandega de Alcantara*.
5. Overeenkomst op grond van art. K.3 van het verdrag betreffende de Europese Unie, aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen, goedgekeurd door akte van de Raad EG van 26 juli 1995, *Pb.L.* 316 van 27 november 1997, 48-57 (hierna PIF-overeenkomst).
6. Verdrag betreffende de Europese Unie, *Pb.L.* 26 oktober 2010, 13-47 (hierna VEU).
7. Art. 325 verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, *Pb.L.* 26 oktober 2010, 47-199 (hierna VWEU).
8. HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Aklagaren / Hans Akerberg Fransson*; HvJ 7 september 2000, C-213/99, *J.T. De Andrade / Director da Alfandega te Leixoes*; HvJ 26 oktober 1995, C-36/94, *Siesse / Director da Alfandega de Alcantara*.
9. Wet van 17 februari 2002 houdende de instemming met de volgende internationale akten: 1° Overeenkomst, opgesteld op grond van art. K.3 van het verdrag betreffende de Europese Unie, aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen, gedaan te Brussel op 26 juli 1995; 2° protocol, opgesteld op grond van art. K.3 van het verdrag betreffende de Europese Unie, bij de overeenkomst aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen, gedaan te Dublin op 27 september 1996; 3° tweede protocol, opgesteld op grond van art. K.3 van het verdrag betreffende de Europese Unie, bij de overeenkomst aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen, en gezamenlijke verklaring gedaan te Brussel op 19 juni 1997; 4° protocol, opgesteld op grond van art. K.3 van het verdrag betreffende de Europese Unie, betreffende de prejudiciële uitlegging, door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, van de overeenkomst aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen, en verklaring, gedaan te Brussel op 29 november 1996; 5° overeenkomst, opgesteld op grond van art. K.3, 2., onder c) van het verdrag betreffende de Europese Unie, ter bestrijding van corruptie waarbij ambtenaren van de Europese Gemeenschappen of van de lidstaten van de Europese Unie betrokken zijn, gedaan te Brussel op 26 mei 1997 (*BS* 15 mei 2002).
10. Voorafgaande overwegingen van de PIF-overeenkomst.
11. Art. 1, 1., b) PIF-overeenkomst.
12. V. FRANSSEN en E. VANDEBROEK, "Europees Openbaar Ministerie", *NJW* 2014, afl. 305, 532-533.
13. Toelichting op het verdrag betreffende de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen, *Pb.C.* 191 van 23 juni 1997, 4.
14. Concl. Adv. Gen. KOKKOT van 30 april 2015, overw. 96-101.
15. HvJ 14 juni 2012, C-606/10, *ANAFE / MINISTRE DE L'INTÉRIEUR, DE L'OUTRE-MER, DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET DE L'IMMIGRATION*; HvJ 9 maart 1978, C-106/77, *Simmenthal*.
16. EHRM 22 juni 2000, *Coëme e.a. / België*.
17. Art. 73 en 73bis WBTW.
18. Art. 73quater, § 3 WBTW.
19. Art. 73ter WBTW.
20. Art. 42, 3° Sw.; A. CLAES, *BTW-carrousel. De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 189-190; H. VANDEBERGH, *BTW-Handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1611; B. SPRIET, "De strafbaarstelling inzake fiscale fraude" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 541.
21. Art. 2, 1. PIF-overeenkomst.
22. Art. 73 en 73bis WBTW.
23. Art. 3 PIF-overeenkomst.
24. Art. 5 Sw.
25. Art. 73sexies WBTW.
26. A. CLAES, *BTW-carrousel. De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, Gent, Larcier, 2005, 184.

27. Arbitragehof 29 maart 2001, nr. 43/2001; Arbitragehof 20 februari 2002, nr. 38/2002; Arbitragehof 26 juni 2002, nr. 108/2002.
28. Art. 13 wet van 20 juli 2005 tot wijziging van de faillissementswet van 8 augustus 1997 en houdende diverse fiscale bepalingen (*BS* 28 juli 2005).
29. Art. 21 VT.Sv.
30. Art. 22 VT.Sv.
31. GwH 25 februari 2010, *Fisc.Act.* 2010, afl. 9, 1; H. VANDEBERGH, *BTW-Handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1607; S. VAN DYCK, "Een volgende stap op het pad naar de onverjaarbaarheid van (fiscale) valsheid en gebruik? Tijd voor een alternatieve visie", *TFR* 2009, afl. 356, 183.
32. Cass. 26 februari 2013, *RABG* 2014, afl. 10, 639-644; Cass. 21 mei 2008, *FJF*, No. 2008/244; Cass. 7 februari 2007, *Pas.* 2007, afl. 2, 268; Cass. 24 september 2002, *Pas.* 2002, I, p. 1728; H. VANDEBERGH, *BTW-Handboek*, Gent, Larcier, 2014, 1607; A. DE NAUW, "De verjaring van de fiscale valsheid in geschriften en van het gebruik van valse stukken: een stand van zaken" in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 554; E. MALFAIT, "Het gebruik van valse stukken, een onverjaarbaar misdrijf?", *RABG* 2014, afl. 10, 644; S. VAN DYCK, "Een volgende stap op het pad naar de onverjaarbaarheid van (fiscale) valsheid en gebruik? Tijd voor een alternatieve visie", *TFR* 2009, afl. 356, 183.
33. Cass. 19 april 1994, *FJF*, No. 1996/22.
34. Cass. 27 juni 1995, *Arr.Cass.* 1995, 679.
35. Cass. 7 september 2007, *Pas.* 2007, afl. 2, 268; Cass. 13 juni 2006, *RGCF* 2007, 417.
36. Cass. 13 mei 2008, *Pas.* 2008, afl. 5, 1157.
37. Cass. 9 maart 2011, *FJF*, No. 2011/245.
38. Cass. 19 februari 2013, *Pas.* 2013, afl. 2, 449.
39. Cass. 26 februari 2013, *RABG* 2014, afl. 10, 639-644, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 5, 373-377.
40. E. MALFAIT, "Het gebruik van valse stukken, een onverjaarbaar misdrijf?", *RABG* 2014, afl. 10, 646; X., noot onder Cass. 26 februari 2013, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 5, 373-377.
41. Toelichting bij het voorstel van de Europese Commissie van het voorstel voor een verordening van de Raad tot instelling van het Europees Openbaar Ministerie, Brussel, 17 juli 2013, COM (2013), 534 final, 2.
42. Besluit van de Commissie van 28 april 1999 houdende oprichting van het Europees Bureau voor Fraudebestrijding (OLAF), *Pb.L.* 136, 20-22.
43. Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de regio's. Werken aan een strafrechtbeleid van de EU: de effectieve uitvoering van EU-beleid waarborgen door middel van strafrecht, Brussel, 20 september 2011, COM (2011) 573 definitief, 4.
44. Voorstel van de Europese Commissie tot richtlijn van het Europees Parlement en de Raad betreffende de strafrechtelijke bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Unie schaadt, Brussel, 11 juli 2012, COM (2012), 363 (hierna PIF-Richtlijn).
45. Samenvatting van de effectbeoordeling bij het voorstel van een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad betreffende de strafrechtelijke bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Unie schaadt, COM (2012) 363, 3-4.
46. Nota van 17 september 2015, www.statewatch.org/news/2015/sep/eu-council-Pif-Directive-Taricco-case-C105-14-12088-15.pdf.
47. Voorstel van de Europese Commissie voor een verordening van de Raad tot instelling van het Europees Openbaar Ministerie, Brussel, 17 juli 2013, COM (2013) 534 final.
48. Art. 14 en 27 van het voorstel van de Europese Commissie voor een verordening van de Raad tot instelling van het Europees Openbaar Ministerie, Brussel, 17 juli 2013, COM (2013) 534 final, 24; V. FRANSSEN en E. VANDEBROEK, "Europees Openbaar Ministerie", *NJW* 2014, afl. 305, 530.
49. Voorafg. overw. nr. 24 van het voorstel van de Europese Commissie voor een verordening van de Raad tot instelling van het Europees Openbaar Ministerie, Brussel, 17 juli 2013, COM (2013) 534 final, 14.

50. Voorstel van de Europese Commissie voor een verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende het EU-Agentschap voor justitiële samenwerking in strafzaken (Eurojust), Brussel, 17 juli 2013, COM (2013) 533 final.

51. Art. 2, eerste lid van het voorstel van de Europese Commissie voor een verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende het EU-Agentschap voor justitiële samenwerking in strafzaken (Eurojust), Brussel, 17 juli 2013, COM (2013) 533 final, 15.

52. Art. 3, eerste lid *in fine* van het voorstel van de Europese Commissie voor een verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende het EU-Agentschap voor justitiële samenwerking in strafzaken (Eurojust), Brussel, 17 juli 2013, COM (2013) 533 final, 15.