

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gegužės 2 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Sąjungos finansinių interesų apsauga – ESS 4 straipsnio 3 dalis – SESV 325 straipsnio 1 dalis – Direktyva 2006/112/EB – PIF konvencija – Sankcijos – Lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai – PVM, nurodyto metinėje deklaracijoje, nesumokėjimas per įstatyme nustatytą terminą – Nacionaliniai teisės aktai, kuriuose numatyta laisvės atėmimo bausmė tik tuomet, kai nesumokėto PVM suma viršija tam tikrą baudžiamojo persekiojimo ribą – Nacionaliniai teisės aktai, kuriuose numatyta žemesnė baudžiamojo persekiojimo riba nesumokėjus pajamų mokesčio prie šaltinio“

Byloje C-574/15

dėl *Tribunale di Varese* (Varežės apylinkės teismas, Italija) 2015 m. spalio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. lapkričio 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą baudžiamojoje byloje prieš

Mauro Scialdone

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, pirmininko pavaduotojas A. Tizzano, kolegijų pirmininkai L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça (pranešėjas), C. G. Fernlund ir C. Vajda, teisėjai C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, E. Jarašiūnas, M. Vilaras ir E. Regan,

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorius R. Schiano, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2017 m. kovo 21 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocati dello Stato* G. Galluzzo ir E. De Bonis,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir J. Möller,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. K. Bulterman, B. Koopman ir L. Noort,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos G. berhard,
- Europos Komisijos, atstovaujamos E. Traversa, P. Rossi ir C. Cattabriga,

susipažinęs su 2017 m. liepos 13 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l ESS 4 straipsnio 3 dalies, SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dali?, 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) ir 1995 m. liepos 26 d. Briuselyje pasirašytos Konvencijos d?l Europos Bendrij? finansini? interes? apsaugos, parengtos vadovaujantis Europos S?jungos sutarties K.3 straipsniu (OL C 316, 1995, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 19 sk., 8 t., p. 57, toliau – PIF konvencija), išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant baudžiam?j? byl? prieš M. Scialdone, iškelt? d?l to, kad jis, kaip vienintelis *Siderlaghi Srl* vadovas, neperved? prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), nurodyto šios bendrov?s 2012 m. mokestinio laikotarpio metin?je deklaracijoje, per ?statyme nustatyt? termin?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

PIF konvencija

3 PIF konvencijos 1 straipsnio „Bendrosios nuostatos“ 1 dalyje nustatyta:

„Šioje Konvencijoje [S?jungos] finansiniams interesams kenkiantis suk?iavimas – tai:

<...>

b) pajam? srityje – bet koks ty?inis veikimas ar neveikimas, susij?s su:

– suklastot?, neteising? ar neišsamiai? pareiškim? ar dokument? naudojimu ar pateikimu, kurio padariniai yra neteis?tas [S?jungos] bendrojo biudžeto arba [S?jungos] valdom? ar j? vardu valdom? biudžet? išteklių mažinimas,

– tuos pa?ius padarinius sukelian?iu informacijos neatskleidimu pažeidžiant konkret? ?sipareigojim?,

– tuos pa?ius padarinius sukelian?iu netinkamu teis?tai gautos išmokos naudojimu.“

4 Šios konvencijos 2 straipsnio „Sankcijos“ 1 dalyje numatyta:

„Kiekviena valstyb? nar? imasi b?tin? priemoni? užtikrinti, kad už 1 straipsnyje nurodyt? veik? ir dalyvavim? 1 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikoje, jos kurstym? ar k?sinim?si j? padaryti b?t? baudžiama veiksmingomis, proporcingomis ir atgrasan?iomis baudžiamosiomis sankcijomis, ?skaitant bent stambaus suk?iavimo atvejais laisv?s at?mim? apiman?ias bausmes, d?l kuri? gali b?ti taikoma ekstradicija, suprantant, kad stambiu suk?iavimu yra laikomas toks suk?iavimas, kuris yra susij?s su tam tikra mažiausia suma, kuri? turi nustatyti kiekviena valstyb? nar?. Ši mažiausia suma negali b?ti nustatyta didesn? kaip 50 000 [EUR].“

PVM direktyva

5 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje apibr?žiami PVM apmokestinami sandoriai.

6 Šios direktyvos 206 straipsnyje nustatyta:

„Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, privalo sumok?ti

gryn?j? PVM sum?, pateik?s 250 straipsnyje numatyt? PVM deklaracij?. Ta?iau valstyb? nar? gali nustatyti kitoki? mok?jimo dat? arba gali reikalauti tarpinio mok?jimo.“

7 Min?tos direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaracij?, nurodydamas vis? informacij?, reikaling? nustatyti mok?tino mokes?io dyd? ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo baz?, su šiuo mokes?iu ir atskaita susijusi? sandori? bendr? vert? bei neapmokestinam? sandori? vert?.“

8 Tos pa?ios direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

<...>“

Italijos teis?

9 1997 m. gruodžio 18 d. *Decreto legislativo n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662* (?statyminis dekretas Nr. 471 d?l nebaudžiam?j? sankcij? tiesiogini? mokes?i?, prid?tin?s vert?s mokes?io ir mokes?i? surinkimo srityje reformos pagal 1996 m. gruodžio 23 d. ?statymo Nr. 662 3 straipsnio 133 pastraipos q punkt?) (GURI, Nr. 5, 1998, sausio 8 d., paprastasis priedas, toliau – ?statyminis dekretas Nr. 471/97) 13 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Asmeniui, kuris per nustatyt? termin? visiškai ar iš dalies nesumoka avansini? ?mok?, periodini? mok?jim?, pagal deklaracij? mok?tin? išlyginam?j? ?mok? ar mokes?io liku?io, apskai?iuoto tokiais atvejais atskai?ius periodini? mok?jim? ir avansini? ?mok?, net jeigu jie nesumok?ti, sumas, taikoma administracin? sankcija, lygi 30 % kiekvienos nesumok?tos sumos, net jeigu ištaisius esmines ar skai?iavimo klaidas, konstatuotas tikrinant metin? deklaracij?, paaišk?ja, kad mokestis yra didesnis arba atskaitoma suma mažesn?. <...>“

10 Klostantis pagrindin?je byloje nagrin?jamoms veikoms galiojusios redakcijos 2000 m. kovo 10 d. *Decreto legislativo n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205* (?statyminis dekretas Nr. 74 d?l nauj? taisykli?, susijusi? su pažeidimais pajam? ir prid?tin?s vert?s mokes?i? srityje, pagal 1999 m. birželio 25 d. ?statymo Nr. 205 9 straipsn?) (GURI, Nr. 76, 2000 m. kovo 31 d., toliau – ?statyminis dekretas Nr. 74/2000) 10bis straipsnio „Mok?tin? arba patvirtint? mokes?i? nesumok?jimas“ 1 dalyje buvo nustatyta:

„Asmuo, kuris per mokest? išskai?iuojan?io asmens metinei mokes?i? deklaracijai pateikti nustatyt? termin? nesumoka mokes?i? mok?tojams išduota pažyma patvirtint? mokes?i?, kuri? suma už kiekvien? mokestin? laikotarp? viršija 150 000 EUR, baudžiamas laisv?s at?mimu nuo šeši? mėnesi? iki dvej? metų.“

11 Šio dekreto 10ter straipsnyje „PVM nesumok?jimas“ buvo nurodyta:

„10bis straipsnio nuostata laikantis joje numatyt? apribojim? taip pat taikoma bet kuriam asmeniui, nesumok?jusiam [PVM], kuris turi b?ti sumok?tas pagal metin? deklaracij? iki avansin?s ?mokos

už paskesn? mokestin? laikotarp? sumok?jimo termino.“

12 Min?to ?statyminio dekreto 13 straipsnio „Lengvinanti aplinkyb?. Mokestin?s skolos sumok?jimas“ 1 dalyje buvo numatyta:

„Už šiame dekrete nurodytus baudžiamuosius nusižengimus numatytos bausm?s sumažinamos iki tre?dalis <...>, jeigu prieš prasidedant žodiniam bylos nagrin?jimui pirmosios instancijos teisme mokestin?s skolos, susijusios su šiuos baudžiamuosius nusižengimus sudaran?iomis veikomis, išnyko <...>“

13 ?statyminis dekretas Nr. 74/2000 buvo pakeistas 2015 m. rugs?jo 24 d. *decreto legislativo n. 158 – Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23* (?statyminis dekretas Nr. 158 d?l 2014 m. kovo 11 d. ?statymo Nr. 23 8 straipsnio 1 dal? ?gyvendinan?i? sankcij? sistemos perži?r?jimo) (GURI, Nr. 233, 2015 m. spalio 7 d., paprastasis priedas, toliau – ?statyminis dekretas Nr. 158/2015), o pastarasis ?sigaliojo 2015 m. spalio 22 d.

14 Nuo šios dienos ?statyminio dekreto Nr. 74/2000, iš dalies pakeisto ?statyminiu dekretu Nr. 158/2015, 10bis straipsnyje nustatyta:

„Asmuo, kuris per metinei mokes?io prie pajam? šaltinio deklaracijai pateikti nustatyt? termin? nesumoka deklaracijoje arba mokes?i? mok?tojams išduotoje pažymoje patvirtint? mokes?i?, kuri? suma už kiekvien? mokestin? laikotarp? viršija šimt? penkiasdešimt t?kstan?i? eur?, baudžiamas laisv?s at?mimu nuo šeši? m?nesi? iki dvej? met?.“

15 ?statyminio dekreto Nr. 74/2000, iš dalies pakeisto ?statyminiu dekretu Nr. 158/2015, 10ter straipsnyje numatyta:

„Asmuo, kuris iki avansin?s ?mokos už paskesn? mokestin? laikotarp? mok?jimo termino pabaigos nesumok?jo pagal metin? deklaracij? mok?tino [PVM], kai nepriemoka viršija du šimtus penkiasdešimt t?kstan?i? eur? už kiekvien? mokestin? laikotarp?, baudžiamas laisv?s at?mimu nuo šeši? m?nesi? iki dvej? met?.“

16 ?statyminio dekreto Nr. 74/2000, iš dalies pakeisto ?statyminiu dekretu Nr. 158/2015, 13 straipsnis „Nuo atsakomyb?s atleidžianti s?lyga. Skolos sumok?jimas“ išd?styta taip:

„1. Už 10bis, 10ter <...> straipsniuose numatytus pažeidimus nebaudžiama, jeigu prieš prasidedant žodiniam bylos nagrin?jimui pirmosios instancijos teisme mokestin?s skolos, administracin?s sankcijos ir delspinigiai išnyko sumok?jus visas mok?tinas sumas, ?skaitant po specialios sutaikinimo proced?ros ir pritarus mokes?i? taisykl?se numatytam mokes?io dydžiui, arba savanoriško sumok?jimo atveju.“

<...>

3. Jeigu prieš prasidedant žodiniam bylos nagrin?jimui pirmosios instancijos teisme mokestin? skola jau beveik išnyko d?l mok?jimo dalimis, be kita ko, pagal 13bis straipsn?, suteikiamas trijų m?nesių terminas sumok?ti likusi? skol?. Šiuo atveju senaties termino skai?iavimas sustabdomas. Teismas turi teis? prat?sti š? termin? vien? kart? daugiausia trimis m?nesiais, jeigu jis mano tai esant b?tina, nedarant ?takos senaties termino skai?iavimo sustabdymui.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

17 *Agenzia delle Entrate* (mokes?i? administratorius, Italija) atliko *Siderlaghi* mokestin? patikrinim?. Per š? patikrinim? buvo atskleista, kad ši bendrov? nesumok?jo 175 272 EUR PVM,

nurodyto šios bendrovės 2012 m. mokestinio laikotarpio metinę deklaraciją, per šį laikotarpį nustatytą terminą. Mokesčių administratorius pranešė apie šį pažeidimą *Siderlaghi* ir paragino ištaisyti šią situaciją sumokant mokėtą mokestį, delspinigius ir 30 % mokestinio skolos dydžio baudą pagal šio statyminio dekreto Nr. 471/97 13 straipsnio 1 dalį. Kadangi ši bendrovė nesipareigojo sumokėti nesumokėtą PVM dalimis per 30 dienų nuo šio pranešimo, numatyta bauda jai buvo sumažinta dviem trečdajiais.

18 Be to, 2015 m. gegužės 29 d. *Procura della Repubblica* (Respublikos prokuroras, Italija) kreipėsi į *Tribunale di Varese* (Varezo apylinkės teismas, Italija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismą, su prašymu paskirti M. Scialdone 22 500 EUR baudą. Šis prašymas buvo pagrįstas tuo, kad aptariamo PVM nesumokėjimas buvo šio statyminio dekreto Nr. 74/2000 10bis ir 10ter straipsniuose numatytas ir pagal juos baudžiamas nusižengimas tiek, kiek nesumokėta suma viršijo 50 000 EUR baudžiamojo persekiojimo ribą, nuo kurios už tokį neveikimą buvo taikoma sankcija, numatyta šiose nuostatose, ir kiek M. Scialdone, kaip vienintelis *Siderlaghi* vadovas, buvo kaltas dėl šio nusižengimo.

19 2015 m. spalio 22 d. šio galiojo šio statyminis dekretas Nr. 158/2015. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad jo tekstu padaryti šio statyminio dekreto Nr. 74/2000 pakeitimai kaip palankesnės normos taikomi atgaline data veikoms, kuriomis kaltinamas M. Scialdone. Todėl aptariamos veikos daugiau nebėra baudžiamasis nusižengimas, nes pastarojo dekreto 10ter straipsnyje, iš dalies pakeistame šio statyminiu dekretu Nr. 158/2015, numatyta 250 000 EUR baudžiamojo persekiojimo riba PVM nesumokėjimo atveju, o *Siderlaghi* mokestinė skola yra mažesnė nei naujoji riba. Be to, M. Scialdone galėjo pasiremti visiško atleidimo priežastimi, nurodyta šio statyminio dekreto Nr. 74/2000, iš dalies pakeisto šio statyminiu dekretu Nr. 158/2015, 13 straipsnyje, nes *Siderlaghi* ir mokesčių administratorius susitarė dėl mokėtino PVM, paskirtos baudos ir delspinigių sumokėjimo dalimis.

20 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar Italijos teisės aktų pakeitimai, padaryti šio statyminiu dekretu Nr. 158/2015, yra suderinami su Sąjungos teise, nes jeigu šie pakeitimai nebūtų suderinami su šia teise, tuomet šis teismas mano privalęs jį netaikyti ir remtis pirmine šio statyminio dekreto Nr. 74/2000 redakcija, todėl M. Scialdone būtų vis dar galima taikyti baudžiamąją sankciją.

21 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad galiojant pirminei šio statyminio dekreto Nr. 74/2000 10bis ir 10ter straipsnių redakcijai 50 000 EUR baudžiamojo persekiojimo riba buvo taikoma neatsižvelgiant į tai, ar buvo nesumokėtas pajamų mokestis prie šaltinio, ar PVM. Vis dėlto šio statyminiu dekretu Nr. 158/2015 pakeitus šio statyminio dekreto Nr. 74/2000 šią ribą buvo padidinta iki 150 000 EUR nesumokėjus minėtų mokesčių prie šaltinio pagal naują 10bis straipsnį ir iki 250 000 EUR nesumokėjus deklaruoto PVM pagal naują 10ter straipsnį. Taigi šis teismas abejoja, ar toks skirtumas yra suderinamas su reikalavimais, kylančiais iš ESS 4 straipsnio 3 dalies ir SESV 325 straipsnio bei PVM direktyvos, nes, kaip jis mano, taip yra geriau ginami nacionaliniai finansiniai interesai nei Europos Sąjungos interesai.

22 Be to, remdamasis šiomis nuostatomis ir PIF konvencija minėtas teismas mano, kad valstybės narės gali privalėti bausti už PVM nesumokėjimą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, laisvės atėmimo bausme, kai nesumokėta suma viršija 50 000 EUR sumą. Jeigu taip būtų, šio statyminio dekreto Nr. 74/2000, iš dalies pakeisto šio statyminiu dekretu Nr. 158/2015, 10ter straipsnis yra nesuderinamas su Sąjungos teise tiek, kiek šiame straipsnyje numatyta sankcija taikoma tik nesumokėjus 250 000 EUR sumos arba daugiau. Dėl panašios priežasties tas pats teismas abejoja, ar visiško atleidimo nuo bausmės priežastis, kokia numatyta šio statyminio dekreto Nr. 74/2000, iš dalies pakeisto šio statyminiu dekretu Nr. 158/2015, 13 straipsnyje, yra suderinama

su Sąjungos teise.

23 Šiomis aplinkybėmis *Tribunale di Varese* (Vareze's apylinkės teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar Europos Sąjungos teisė, visų pirma susijusios ESS 4 straipsnio 3 dalies, SESV 325 straipsnio ir [PVM] direktyvos nuostatos, kuriose valstybės narės numatyta vienodo požiūrio pareiga, susijusi su baudų politika, gali būti aiškinama taip, kad ją draudžiama priimti nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią nusikalstamu būtu laikomas PVM nemokėjimas, kai viršijama didesnė riba negu numatytoji nesumokėto tiesioginio pajamų mokesčio atveju?
2. Ar Europos Sąjungos teisė, visų pirma susijusios ESS 4 straipsnio 3 dalies, SESV 325 straipsnio ir [PVM direktyvos] nuostatos, kuriose valstybės narės numatyta pareiga nustatyti veiksmingas, proporcingas ir atgrasomas sankcijas, siekiant apsaugoti finansinius Europos Sąjungos interesus, gali būti aiškinama taip, kad ją draudžiama priimti nacionalinės teisės nuostatą, kuria panaikinamas kaltinamojo (ar tai būtų vadovas, teisinis atstovas ar asmuo, galiojantis atlikti su mokesčiais susijusias funkcijas, t. y. baudžiamąjį nusižengimo dalyvis) baudžiamumas, jeigu jo subjektas, veikiantis kaip juridinis asmuo, pavoluotai sumokėjo patį mokestį ir su PVM susijusias administracines baudas, nors mokestis jau buvo apskaičiuotas, baudžiamasis persekiojimas pradėtas, byla perduota nagrinėti teismui, užtikrinta prasta rungimosi principu grindžiama procedūra vykstant procesui, tačiau bylos nagrinėjimas teisme dar nebuvo pradėtas, o sistema minėtam vadovui, teisiniam atstovui ar jo galiojiniui ir nusikalstamos veikos dalyviui nenumato jokios kitos, net ir administracinės, sankcijos?
3. Ar PIF konvencijos 1 straipsnyje apibrėžta sukčiavimo sąvoka turi būti aiškinama taip, kad ji apima ir situacijas, kai [PVM] buvo nesumokėtas, iš dalies sumokėtas arba pavoluotai sumokėtas, ir ar [šios konvencijos] 2 straipsniu valstybei narei nustatoma pareiga skirti laisvės atėmimą apimančias bausmes už nesumokėtą, iš dalies arba pavoluotai sumokėtą PVM, kai suma viršija 50 000 EUR? Jeigu atsakymas būtų neigiamas, reikėtų klausti, ar SESV 325 straipsnio nuostata, kuria valstybės narės pareigojamos taikyti atgrasomas, proporcingas ir veiksmingas sankcijas, taip pat ir baudžiamąsias, turi būti aiškinama taip, kad ją draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias juridiniai asmenys vadovai ir teisiniai atstovai arba jo galiojiniai atlikti atitinkamas funkcijas ir baudžiamąjį nusižengimo dalyviai atleidžiami nuo baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už nesumokėtą, iš dalies arba pavoluotai sumokėtą PVM, kai atitinkamos sumos [tris] ar [penkis] kartus viršija sukčiavimo atveju nustatytą mažiausią 50 000 EUR ribą?"

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir trečiojo klausimų

Pirminės pastabos

24 Pirmuoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Sąjungos teisė, ypač ESS 4 straipsnio 3 dalis, SESV 325 straipsnis, PVM direktyva ir PIF konvencija, draudžia nacionalinės teisės nuostatas, kuriose, pirma, numatyta, kad PVM, nurodyto atitinkamo mokestinio laikotarpio metu, deklaratijoje, nesumokėjimas per nustatytą terminą yra baudžiamasis nusižengimas, už kurį baudžiama laisvės atėmimo bausme, kai nesumokėto PVM suma viršija 250 000 EUR baudžiamąjį persekiojimo ribą, ir, antra, numatyta 150 000 EUR baudžiamąjį persekiojimo riba už pajamų mokesčio prie šaltinio nesumokėjimo nusižengimą.

25 Šiuo klausimu primintina, kad PVM direktyva nederinamos PVM srityje taikomos sankcijos.

Iš esmės ši sritis priklauso valstybių narių kompetencijai.

26 Taigi pirmiausia iš PVM direktyvos 2 ir 273 straipsnių, aiškinamų atsižvelgiant į ESS 4 straipsnio 3 dalį, matyti, jog jos privalo imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, kurios būtų tinkamos siekiant užtikrinti viso PVM surinkimą į teritorijoje ir kovoti su sukaviavimu (2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 18 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 SESV 325 straipsnio 1 dalyje valstybės narės pareigojamos su neteisėta veikla, kuri kelia grėsmę Sąjungos finansiniams interesams, kovoti atgrasomomis ir veiksmingomis priemonėmis. Sąjungos finansinių interesų sritis patenka, be kita ko, pajamos iš PVM (2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 19 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

28 Galiausiai pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, nors valstybės narės gali pasirinkti sankcijas, jos privalo užtikrinti, kad už Sąjungos teisės, įskaitant PVM direktyvą suderintą normą, pažeidimus būtų baudžiama pagal materialines ir procesines taisykles, panašias į tas, pagal kurias baudžiama už tokio paties pobūdžio ir sunkumo nacionalinės teisės pažeidimus, be to, kad sankcijos bet kuriuo atveju būtų veiksmingos, proporcingos ir atgrasomos (šiuo klausimu žr. 1989 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija / Graikija*, 68/88, EU:C:1989:339, 24 punktą; 1999 m. liepos 8 d. Sprendimo *Nunes ir de Matos*, C-186/98, EU:C:1999:376, 10 punktą; 2005 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Berlusconi ir kt.*, C-387/02, C-391/02 ir C-403/02, EU:C:2005:270, 65 punktą).

29 Iš viso to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad nors sankcijos, kurias siekdamas kovoti su suderintą normą PVM srityje pažeidimais numato valstybės narės, kyla iš jų procedūrinių ir institucinės autonomijos, ji visgi yra ribojama ne tik proporcingumo principo, kurio taikymas nra ginijamas šioje byloje, bet ir lygiavertiškumo principo, pagal kurį reikalaujama, jog šios sankcijos būtų panašios į sankcijas, taikomas už tokio paties pobūdžio ir sunkumo nacionalinės teisės pažeidimus, kuriais pažeidžiami nacionaliniai finansiniai interesai, ir, be to, veiksmingumo principo, pagal kurį reikalaujama, kad minėtos sankcijos bet kuriuo atveju būtų veiksmingos ir atgrasomos.

30 Taigi pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti atsižvelgiant į šiuos du principus, pirmiausia nagrinįjant veiksmingumo principą ir vėliau lygiavertiškumo principą.

Dėl veiksmingumo principo

31 Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, Italijos teisės aktuose numatytos dviejų rūšių sankcijos už PVM, nurodyto atitinkamo mokestinio laikotarpio PVM metinėje deklaracijoje, nesumokėjimą per statyme nustatytą terminą. Pirmą, pagal statyminio dekreto Nr. 471/97 13 straipsnio 1 dalį nusižengimą padariusiam apmokestinamajam asmeniui skiriama bauda, kurios dydis iš esmės yra 30 % mokėtino mokesčio sumos, ir apskaitinujami delspinigiai. Antra, statyminio dekreto Nr. 74/2000, iš dalies pakeisto statyminiu dekretu Nr. 158/2015, 10ter straipsnyje numatyta, kad kai nesumokėto PVM suma viršija 250 000 EUR baudžiamojo persekiojimo ribą, fiziniams asmenims gali būti skiriama nuo šešių mėnesių iki dvejų metų laisvės atėmimo bausmė.

32 Vis dėlto, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, pagal Sąjungos teisę gali būti reikalaujama skirti laisvės atėmimo bausmę PVM nesumokėjusiems asmenims, kai nesumokėta suma yra didesnė nei 50 000 EUR arba jai lygi.

33 Šiuo klausimu iš šio sprendimo 25–29 punktų matyti, kad neatsižvelgiant į tai, jog iki susiklostant pagrindinėje byloje nagrinįjamoms faktinėms aplinkybėms nebuvo suderintos PVM srityje taikomos sankcijos, pagal veiksmingumo principą iš valstybių narių reikalaujama numatyti

veiksmingas ir atgrasomas sankcijas siekiant kovoti su suderint? taisykli? šioje srityje pažeidimais ir apsaugoti S?jungos finansinius interesus, ta?iau iš esm?s nereikalaujama konkre?i? sankcij?.

34 Taigi Teisingumo Teismas ne kart? nusprend?, kad, siekdamas užtikrinti vis? pajam? iš PVM surinkim? ir kartu S?jungos finansini? interes? apsaug?, valstyb?s nar?s turi taikyti? sankcij?, kurios gali b?ti administracin?s, baudžiamosios sankcijos arba j? dviej? derinys, pasirinkimo laisv? (2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C?617/10, EU:C:2013:105, 34 punktas; 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *M.A.S. ir M.B.*, C?42/17, EU:C:2017:936, 33 punktas ir 2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C?524/15, EU:C:2018:197, 20 punktas).

35 Savaime suprantama, Teisingumo Teismas taip pat nusprend?, kad baudžiamosios sankcijos gali b?ti b?tin?s siekiant veiksmingai ir atgrasomai kovoti su tam tikrais suk?iavimo PVM srityje atvejais. Vadinasi, šioje srityje valstyb?s nar?s turi nustatyti veiksmingas ir atgrasomas baudžiam?ias sankcijas (šiuo klausimu žr. 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *M.A.S. ir M.B.*, C?42/17, EU:C:2017:936, 34 ir 35 punktus).

36 Be to, valstybi? nari? pasirinkim? riboja PIF konvencija. Iš ties? pagal šios konvencijos 2 straipsnio 1 dal? šios valstyb?s nar?s turi imtis b?tin? priemoni?, kad suk?iavimas, kuriuo keliamas gr?sm? S?jungos finansiniams interesams, kaip jis apibr?žiamas min?tos konvencijos 1 straipsnio 1 dalyje, ?skaitant suk?iavim? PVM srityje (2015 m. rugs?jo 8 d. Sprendimo *Taricco ir kt.*, C?105/14, EU:C:2015:555, 41 punktas), b?t? baudžiamas baudžiamosiomis sankcijomis, kurios apimt? bent jau stambaus suk?iavimo atveju, t. y. to, kuris susij?s su minimalia suma, kuri? valstyb?s nar?s gali nustatyti ne didesn? kaip 50 000 EUR, laisv?s at?mimo bausmės, galin?ias apimti ekstradicij?.

37 Vis d?lto pažym?tina, kad tokiam PVM nesumok?jimui, koks aptariamas pagrindin?je byloje, b?dinga tai, jog apmokestinamasis asmuo, kuris pateik? išsami? ir teising? PVM deklaracij? už nagrin?jam? mokestin? laikotarp?, kaip tai numatyta PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje, nesumoka šioje deklaracijoje nurodyto PVM ? valstyb?s išd? per ?statyme nustatyt? laikotarp? ir taip pažeidžia iš šios direktyvos 206 straipsnio kylan?ius reikalavimus.

38 Kaip pažymi visos šalys, pateikusios Teisingumo Teismui savo pastabas, tiek, kiek apmokestinamasis asmuo tinkamai ?vykd? savo PVM deklaravimo prievoles, toks mokes?io nesumok?jimas n?ra „suk?iavimas“, kaip apibr?žta SESV 325 straipsnyje, neatsižvelgiant ? tai, ar šis neveikimas yra ty?inis, ar ne.

39 Be to, deklaruoto PVM nesumok?jimas n?ra „suk?iavimas“, kaip tai suprantama pagal PIF konvencij?. Iš ties?, pagal šios konvencijos 1 straipsnio 1 dalies b punkt? šios konvencijos tikslais „suk?iavimas“, susij?s su S?jungos pajamomis, reiškia „informacijos neatskleidim? pažeidžiant konkret? ?sipareigojim?“ arba „netikros, klaidingos ar neišsamios ataskaitos ar dokument? naudojim? arba pateikim?“. Kaip matyti iš šio sprendimo 37 punkto, tokie prievoli? deklaruoti pažeidimai šioje byloje nenagrin?jami. Kita vertus, nors šioje nuostatoje taip pat nurodytas „netinkamas teis?tai gautos išmokos naudojimas“, reikia pažym?ti, kaip tai daro Vokietijos vyriausyb?, kad deklaruoto PVM nesumok?jimu per ?statyme nustatyt? termin? apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama tokia išmoka, nes mokestis lieka mok?tinas ir jo nemok?damas šis apmokestinamasis asmuo elgiasi neteis?tai.

40 Darytina išvada, kad nei Teisingumo Teismo SESV 325 straipsnio 1 dalies aiškinimas, susij?s su suk?iavimu PVM srityje, nei PIF konvencija netaikomi deklaruoto PVM nesumok?jimo atveju. Tod?l tokiu atveju šios konvencijos 2 straipsnio 1 dalyje numatyta 50 000 EUR suma neturi reikšm?s.

41 Be to, reikia atkreipti dėmesį į tai, kad tokie deklaruoto PVM nesumokėjimo atvejai nėra tokio paties sunkumo kaip sukčiavimo šio mokesčio srityje atvejai.

42 Iš tiesų, kai apmokestinamasis asmuo teisingai įvykdė savo prievolės deklaruoti, šis administratorius jau turi reikiamą duomenį, kad nustatytų mokėtino PVM sumą ir galimą jo nesumokėjimą.

43 Todėl, nors baudžiamosios sankcijos gali būti bėtinės siekiant veiksmingai ir atgrasomai kovoti su tam tikrais stambaus sukčiavimo PVM srityje atvejais, kaip buvo priminta šio sprendimo 35 punkte, tokio paties dydžio sankcijos nėra bėtinės siekiant kovoti su deklaruoto PVM nesumokėjimu.

44 Vis dėlto toks nesumokėjimas, ypač kai jis atsiranda dėl apmokestinamojo asmens elgesio, kurį sudaro lėšų, atitinkančių valstybės išduotą mokėtiną mokestį, panaudojimas savo tikslais, yra „neteisėta veika“, galinti turėti įtakos Sąjungos finansiniams interesams, kaip apibrėžta SESV 325 straipsnio 1 dalyje, todėl būtina taikyti veiksmingas ir atgrasomas sankcijas.

45 Toks aiškinimas negali paneigti Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės argumentų, kad SESV 325 straipsnio 1 dalyje numatyta „kita neteisėta veika“ yra susijusi tik su tokio paties pobūdžio ir tokio pat sunkumo veiksmais kaip sukčiavimas. Kaip savo išvados 68 ir 69 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, sėvoka „neteisėta veika“ paprastai yra susijusi su veiksmais, prieštaraujančiais teisei, ir žodžio „kita“ vartojimas reiškia, kad apimami visi veiksmas. Be to, atsižvelgiant į Sąjungos finansinių interesų apsaugos, kuri yra Sąjungos tikslas, svarbą (šiuo klausimu žr. 1999 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Komisija / Taryba*, C-209/97, EU:C:1999:559, 29 punktą), sėvoka „neteisėta veika“ negali būti aiškinama siaurai.

46 Be to, pagal šio sprendimo 28 punkte primintą suformuotą jurisprudenciją bet koks Sąjungos teisės, įskaitant suderintas normas PVM srityje, pažeidimas turi būti baudžiamas veiksmingomis, proporcingomis ir atgrasomomis sankcijomis.

47 Nagrinėjamo atveju, kaip nurodė visos šalys, pateikusios pastabas Teisingumo Teismui, sankcijos, kaip antai numatytos įstatyminio dekreto Nr. 471/97 13 straipsnio 1 dalyje, gali būti laikomos pakankamai veiksmingomis ir atgrasomomis, atsižvelgiant į tai, kad valstybės narės šioje srityje turi plačią diskreciją.

48 Iš tiesų, primintina, kad šios sankcijos yra baudų, kurių suma iš esmės yra 30% mokėtino mokesčio, formos ir apmokestinamajam asmeniui dar vis dėlto gali būti sumažinta ši bauda atsižvelgiant į laikotarpį, per kurį jis ištaiso savo padėtį. Be to, mokesčių administratorius skiria delspinigius.

49 Taigi, atsižvelgiant į tokias baudų didelį griežtumo lygį (2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 33 punktą), kadangi dėl jų apmokestinamieji asmenys gali atsisakyti bet kokių ketinimų sumokėti PVM pavėluotai arba jo nesumokėti, jos yra atgrasomos. Be to, šios baudos kartu su sumažinimo ir delspinigių mechanizmu skatina nemokančius mokesčių apmokestinamuosius asmenis kuo greičiau sumokėti mokėtiną mokestį, todėl jos gali būti iš esmės laikomos veiksmingomis (pagal analogiją žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Rodopi-M* 91, C-259/12, EU:C:2013:414, 40 punktą).

50 Galiausiai tai, kad susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo yra juridinis asmuo, tos pačios sankcijos yra taikomos šiam asmeniui, o ne jo vadovui, nekelia abejonių dėl šio sprendimo 47 punkte pateikto aiškinimo.

51 Iš tikrųjų tokių sankcijų adresatų nustatymas visųgi yra valstybių narių procedūros ir institucijų autonomijos klausimas. Taigi jos gali laisvai numatyti, kad sankcijos bus taikomos pačiam apmokestinamajam asmeniui arba, jei jis yra juridinis asmuo, jo vadovams, arba abiem asmenų kategorijoms, jeigu nekyla pavojus kovos su atitinkamu Sąjungos teisės pažeidimu veiksmingumui. Taigi, kalbant apie deklaruoto PVM nesumokėjimą, neatrodo, kad tokios sankcijos, kaip apibūdinta šio sprendimo 48 punkte, prarastų savo veiksmingumą ar atgrasomąjį pobūdį, kai jos skiriamos tik apmokestinamam juridiniam asmeniui, atsižvelgiant į galimą poveikį jo turtui, taigi ir jo vykdomai ekonominei veiklai.

52 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad veiksmingumo principas nedraudžia tokių nacionalinės teisės nuostatų, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, kuriose numatyta, kad PVM, nurodyto atitinkamo mokestinio laikotarpio metu į deklaracijoje, nesumokėjimas per įstatyme nustatytą terminą yra baudžiamasis nusižengimas, už kurį baudžiama laisvės atėmimo bausmė, tik kai nesumokėto PVM suma viršija 250 000 EUR baudžiamojo persekiojimo ribą.

Dėl lygiavertiškumo principo

53 Kaip matyti iš šio sprendimo 25–29 punktų, valstyboms narėms suteikta laisvė pasirinkti, atsižvelgiant į savo institucijų ir procedūrų autonomiją, bausti arba ne už Sąjungos teisės pažeidimus, ribojama valstybių narių pareiga užtikrinti, kad tokios sankcijos atitiktų sąlygas, turinčias procedūrų, panašius į tuos, kurie taikomi panašaus pobūdžio ir sunkumo nacionalinės teisės pažeidimams.

54 Nagrinėjamo atveju Italijos teisės aktuose numatyta, kad pajamų mokesčio prie šaltinio nesumokėjimas, kaip ir deklaruoto PVM nesumokėjimas, yra baudžiamasis nusižengimas, už kurį baudžiama nuo šešių mėnesių iki dvejų metų laisvės atėmimo bausmė, kai nesumokėta suma viršija tam tikrą baudžiamojo persekiojimo ribą. Taigi signaliojus įstatyminio dekreto Nr. 74/2000, iš dalies pakeisto įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015, 10ter straipsniui ši riba buvo padidinta iki 250 000 EUR už PVM nesumokėjimą, o pagal įstatyminio dekreto Nr. 74/2000, iš dalies pakeisto įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015, 10bis straipsnį ši riba yra tik 150 000 EUR šio mokesčio prie šaltinio nesumokėjimo atveju.

55 Siekiant patikrinti, ar toks skirtumas tarp ribų, nustatytų atitinkamai įstatyminio dekreto Nr. 74/2000, iš dalies pakeisto įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015, 10bis ir 10ter straipsniuose, atitinka lygiavertiškumo principą, atsižvelgiant į šio sprendimo 53 punkte primintus svarstymus, reikia nustatyti, ar pajamų mokesčio prie šaltinio nesumokėjimas gali būti laikomas panašaus pobūdžio ir sunkumo nacionalinės teisės pažeidimu kaip deklaruoto PVM nesumokėjimas.

56 Atsižvelgiant į tai, reikėtų pažymėti, kad PVM nesumokėjimui ir pajamų mokesčio prie šaltinio nesumokėjimui vienodai būdingas pareigos per įstatymo nustatytą laiką sumokėti deklaruotą mokestį nesilaikymas. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad priskirdamas šiuos veiksmus prie pažeidimų Italijos teisės aktų leidėjas siekia to paties tikslo, t. y. užtikrinti, kad valstybės išdas laiku gautų mokestį ir kad mokesčių pajamų vientisumas būtų išsaugotas.

57 Vis dėlto, kaip tvirtina Italijos vyriausybė, įstatyminio dekreto Nr. 74/2000, iš dalies pakeisto įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015, 10bis ir 10ter straipsniuose numatyti nusižengimai, už kuriuos baudžiama, skiriasi savo sudėtimi ir sunkumais juos nustatant.

58 Iš tiesų, nors pirmasis nusižengimas yra susijęs su PVM mokėjimo elgesiu, antrasis nusižengimas yra susijęs ne su pajamų mokesčio mokėjimo veiksmu, o su trečiojo asmens,

turin?i? pervesti pajam? mokest? prie šaltinio, veiksmas. Be to, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagal Italijos mokes?i? teis? toks tre?iasis asmuo, mok?tojas, atlikdamas tokius atskaitymus iš prievol? sumok?ti mokes?ius turin?i? asmen? pajam?, išduoda jiems dokument?, vadinam? „pažyma“, leidžian?ia šiems asmenims pasiteisinti mokes?i? administratoriui, kad atskaitymai buvo atlikti, todėl jie sumok?jo mok?tin? mokest?, net jei v?liau tre?iasis asmuo, mok?tojas, nesumoka ši? atskaitym? ? valstyb?s ižd?. Šiomis aplinkyb?mis tre?iojo asmens, mok?tojo, atskaityto mokes?io prie šaltinio nesumok?jimo mokes?i? administratoriui gali b?ti sunkiau nustatyti d?l šios pažymos išdavimo, nei nustatyti deklaruoto PVM nesumok?jimo?.

59 Atsižvelgiant ? tai, šie du nusižengimai negali b?ti laikomi panašiais, atsižvelgiant ? pobūd? ir sunkum?, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 28 punkte primint? jurisprudencij?. Taigi, jei dvi nusižengim? r?šys skiriasi d?l skirting? aplinkybi?, susijus? su nusižengimo sud?timi arba tuo, kad juos yra lengviau ar sunkiau nustatyti, tai reiškia, kad atitinkama valstyb? nar? neprivalo numatyti vienod? režim? šioms dviem kategorijoms (1988 m. vasario 25 d. Sprendimo *Drexler*, 299/86, EU:C:1988:103, 22 punktas).

60 Vadinasi, lygiavertiškumo principas nedraudžia tokio skirtumo, koks egzistuoja tarp rib?, nustatyt? atitinkamai ?statyminio dekreto Nr. 74/2000, iš dalies pakeisto ?statyminiu dekretu Nr. 158/2015, 10bis ir 10ter straipsniuose.

61 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pirm?j? ir tre?i?j? klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyva, siejama su ESS 4 straipsnio 3 dalimi ir SESV 325 straipsniu, turi b?ti aiškinama taip, kad ji nedraudžia nacionalin?s teis?s nuostat?, kuriose numatyta, kad PVM, nurodyto atitinkamo mokestinio laikotarpio metin?je deklaracijoje, nesumok?jimas per ?statyme nustatyt? termin? yra baudžiamasis nusižengimas, už kur? baudžiama laisv?s at?mimo bausme tik kai nesumok?to PVM suma viršija 250 000 EUR baudžiamojo persekiojimo rib?, nors už pajam? mokes?io prie šaltinio nesumok?jimo nusižengim? numatyta 150 000 EUR baudžiamojo persekiojimo riba.

D?l antrojo klausimo

62 Atsižvelgiant ? atsakym?, pateikt? ? pirm?j? ir tre?i?j? klausimus, ? antr?j? klausim? atsakyti nebereikia.

D?l bylin?jimosi išlaid?

63 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos, siejama su ESS 4 straipsnio 3 dalimi ir SESV 325 straipsniu, turi b?ti aiškinama taip, kad ji nedraudžia nacionalin?s teis?s nuostat?, kuriose numatyta, kad prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), nurodyto atitinkamo mokestinio laikotarpio metin?je deklaracijoje, nesumok?jimas per ?statyme nustatyt? termin? yra baudžiamasis nusižengimas, už kur? baudžiama laisv?s at?mimo bausme tik kai nesumok?to PVM suma viršija 250 000 EUR baudžiamojo persekiojimo rib?, nors už pajam? mokes?io prie šaltinio nesumok?jimo nusižengim? numatyta 150 000 EUR baudžiamojo persekiojimo riba.

Parašai.

* Proceso kalba: ital?.