

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

2. května 2018 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Ochrana finančních zájmů Unie – Článek 4 odst. 3 SEU – Článek 325 odst. 1 SFEU – Směrnice 2006/112/ES – Úmluva PIF – Sankce – Zásady rovnocennosti a efektivity – Neodvedení DPH vyplývající z ročního daňového přiznání v zákonem stanovených lhůtách – Vnitrostátní právní úprava, která stanoví trest odnětí svobody jen tehdy, jestliže částka nezaplacené DPH překračuje určitou prahovou hodnotu zakládající trestnost – Vnitrostátní právní úprava, která stanoví nižší prahovou hodnotu trestnosti v případě neodvedení srážkové daně z příjmů“

Ve věci C-574/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunale di Varese (soud ve Varese, Itálie) ze dne 30. října 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 9. listopadu 2015, v trestním řízení proti

Maurovi Scialdonemu

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, A. Tizzano, místopředseda, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça (zpravodaj), A. Rosas, C. G. Fernlund a C. Vajda, předsedové senátů, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, E. Jarašinas, M. Vilaras a E. Regan, soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: R. Schiano, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. března 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Galluzzo a E. De Bonisem, avvocati dello Stato,
- za německou vládu T. Henzem a J. Möllerem, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu M. K. Bulterman a B. Koopman, jakož i L. Noortem, jako zmocněnci,
- za rakouskou vládu G. Eberhardem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi E. Traversou a P. Rossim, jakož i C. Cattabriga, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. července 2017,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 3 SEU, čl. 325 odst. 1 a 2 SFEU, směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) a Úmluvy o ochraně finančních zájmů Evropských společenství, vypracované na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii a podepsané v Bruselu dne 26. července 1995 (Úř. věst. 1995, C 316, s. 48; Zvl. vyd. 19/08, s. 57, dále jen „Úmluva PIF“).

2 Tato žádost byla podána v rámci trestního řízení zahájeného proti Maurovi Scialdonemu, protože ve svém postavení jediného jednatele společnosti Siderlaghi Srl nezaplatil v zákonem stanovených lhůtách daň z přidané hodnoty (DPH) vyplývající z ročního daňového přiznání této společnosti za zdaňovací období roku 2012.

Právní rámec

Unijní právo

Úmluva PIF

3 Článek 1 úmluvy PIF, nadepsaný „Obecná ustanovení“, v odstavci 1 stanoví:

„Pro účely této úmluvy je podvodem poškozujícím nebo ohrožujícím finanční zájmy [Unie]:

[...]

b) v oblasti přijímání každé úmyslné jednání nebo opomenutí týkající se

– použití nebo předložení nepravdivých, nesprávných nebo neúplných údajů nebo dokladů, které má za následek nedovolené snížení prostředků v souhrnném rozpočtu Evropských společenství či v rozpočtech spravovaných Evropskými společenstvími nebo jejich jménem,

– neposkytnutí informací v rozporu se zvláštní povinností se stejnými následky,

– neoprávněné použití dovolené získaného prospěchu se stejnými následky.“

4 Článek 2 této úmluvy, nadepsaný „Tresty“, v odstavci 1 stanoví:

„Každý členský stát přijme nezbytná opatření, aby jednání uvedené v článku 1 a ústastenství na jednání uvedeném v čl. 1 odst. 1, návod k němu nebo pokus o něj bylo možné trestat účinnými, příslušnými a odrazujícími tresty včetně, alespoň v případech závažných podvodů, trestů odnětí svobody, pro které je možné vydání, přičemž za závažný podvod musí být považován podvod dosahující určité minimální částky, kterou stanoví každý členský stát. Výše této minimální částky však nesmí přesahovat 50 000 [eur].“

Směrnice o DPH

5 Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví plnění, která jsou předmětem DPH.

6 Článek 206 této směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani, která je osobou povinnou odvést daň, zaplatí při podání přiznání k dani podle § 250 stejnou výši daně. členské státy však mohou pro odvedení této daně určit jiný den nebo mohou požadovat předčasnou splátku.“

7 § 250 odst. 1 uvedené směrnice zní:

„Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpůčtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpůčtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.“

8 § 273 též směrnice stanoví:

„členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

[...]“

Italské právo

9 § 13 odst. 1 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 [legislativní nařízení č. 471, o změně daňových trestních sankcí ve vztahu k přímým daním, k dani z přidané hodnoty a k výběru daní, v souladu s čl. 3 odst. 133 písm. q) zákona č. 662 ze dne 23. prosince 1996], ze dne 18. prosince 1997 (běžný dodatek ke GURI č. 5, ze dne 8. ledna 1998, dále jen „legislativní nařízení č. 471/97“), zní takto:

„Každému, kdo nezaplatí ve stanovené lhůtě zcela nebo zčásti zálohy, pravidelné platby, vyrovnávací platbu nebo zbývající část daně vyplývající z přiznání, přičemž se v takovém případě odečtou částky pravidelných plateb a záloh, i když nebyly uhrazeny, může být uložena správní sankce ve výši až 30 % z každé nezaplacené částky, i když po provedení opravy včasných chyb nebo chyb ve výpočtu zjištěných při kontrole ročního přiznání vyjde najevo, že daň je vyšší nebo že nadměrný odpůčet je nižší. [...]“

10 § 10a, nadepsaný „Neodvedení splatné nebo potvrzené srážkové daně“ 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 (legislativní nařízení č. 74, o nové právní úpravě trestných činů v oblasti daní z příjmů a daní z přidané hodnoty podle § 9 zákona ze dne 25. června 1999, č. 205), ze dne 10. března 2000 (GURI č. 76, ze dne 31. března 2000, s. 4, dále jen „legislativní nařízení č. 74/2000“), ve znění účinném v době, kdy došlo ke spáchání skutku, pro něž je vedeno povodní řízení, a až do 21. října 2015 včetně, stanovil:

„Kdo ve lhůtě pro podání ročního daňového přiznání stanovené pro plátce daně neodvede srážkové daně, které vyplývají z potvrzení vystaveného daňovým poplatníkem v případě, že daná částka přesahuje padesát tisíc eur za každé zdaňovací období, bude potrestán trestem odnětí svobody od šesti měsíců do dvou let.“

11 V téže době? ?lánek 10b tohoto legislativního na?ízení, nadepsaný „Neodvedení DPH“, stanovil:

„Ustanovení ?lánku 10a se použije v rozsahu v n?m uvedeném též na každého, kdo neodvede [DPH] splatnou na základ? ro?ního p?íznání ve lh?t? pro zaplacení zálohy na následující zda?ovací období.“

12 ?lánek 13 tohoto legislativního na?ízení, nadepsaný „Poleh?ující okolnosti, úhrada da?ového dluhu“, v odstavci 1 stanovil:

„Tresty stanovené za trestné ?iny uvedené v tomto na?ízení se snižují až na t?etinu [...], pokud p?ed vyhlášením zahájení hlavního lí?ení v prvním stupni zanikly da?ové dluhy, které napl?ovaly znaky skutkových podstat t?chto trestných ?in? [...].“

13 Legislativní na?ízení ?. 74/2000 bylo zm?n?no decreto legislativo n. 158 – Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (legislativní na?ízení ?. 158, o zm?n? režimu sankcí, které provádí ?l. 8 odst. 1 zákona ?. 23 ze dne 11. b?ezna 2014), ze dne 24. září 2015 (b?žný dopln?k ke GURI ?. 233, ze dne 7. ?íjna 2015, dále jen „legislativní na?ízení ?. 158/2015“), s ú?inkem od 22. ?íjna 2015.

14 Od tohoto data ?lánek 10a legislativního na?ízení ?. 74/2000, ve zn?ní legislativního na?ízení ?. 158/2015, stanoví:

„Kdo ve lh?t? pro podání ro?ního da?ového p?íznání stanovené pro plátce dan? neodvede srážkové dan? splatné na základ? uvedeného p?íznání nebo vyplývající z potvrzení vystaveného da?ovým poplatník?m v p?ípad?, že daná ?ástka p?esahuje sto padesát tisíc eur za každé zda?ovací období, bude potrestán trestem odn?tí svobody od šesti m?síc? do dvou let.“

15 ?lánek 10b legislativního na?ízení ?. 74/2000, ve zn?ní legislativního na?ízení ?. 158/2015, stanoví:

„Kdo ve lh?t? pro odvedení záloh na následující zda?ovací období neodvede da? z p?ídané hodnoty splatnou na základ? ro?ního da?ového p?íznání v p?ípad?, že daná ?ástka p?esahuje dv? st? padesát tisíc eur za každé zda?ovací období, bude potrestán trestem odn?tí svobody od šesti m?síc? do dvou let.“

16 ?lánek 13 legislativního na?ízení ?. 74/2000, ve zn?ní legislativního na?ízení ?. 158/2015, nadepsaný „D?vod beztrestnosti, úhrada dluhu“, zní takto:

„1. Postižitelnost trestných ?in? podle ?lánek? 10a a 10b [...] zaniká, pokud p?ed vyhlášením zahájení hlavního lí?ení v prvním stupni zanikly da?ové dluhy, jakož i správní sankce a úroky úplným splacením dlužných ?ástek, a to i v p?ípad?, kdy k tomuto zaplacení dojde na základ? zvláštního smír?ího ?ízení a odsouhlasení provedeného vym??ení, které upravují da?ové p?edpisy, nebo na základ? dobrovolné platby.

[...]

3. Pokud p?ed vyhlášením zahájení hlavního lí?ení v prvním stupni bylo zapo?ato s úhradou da?ového dluhu ve splátkách, zejména na základ? ?lánku 13a, poskytne se pro zaplacení zbývajícího dluhu lh?ta t?í m?síc?. V tomto p?ípad? se staví proml?ecí lh?ta. Soud m?že tuto lh?tu prodloužit jen jednou o t?i další m?síce, pokud to považuje za nezbytné; zastavení proml?ecí lh?ty tím není dot?eno.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

17 Agenzia delle Entrate (da?ový ú?ad, Itálie) provedl da?ovou kontrolu ve spole?nosti Siderlaghi. Tato kontrola ukázala, že daná spole?nost neodvedla v zákonem stanovené lh?t? DPH vyplývající z jejího ro?ního da?ového p?iznání za da?ové období 2012, která ?inila 175 272 eur. Da?ový ú?ad oznámil tuto nesrovnalost spole?nosti Siderlaghi a vyzval ji k náprav? její situace úhradou splatné dan?, úrok? z prodlení a v souladu s ?l. 13 odst. 1 legislativního na?ízení ?. 471/97 pokuty rovnající se 30 % jejího da?ového dluhu. Jelikož se tato spole?nost zavázala uhradit nezaplacenou DPH ve splátkách ve lh?t? 30 dn? od tohoto oznámení, bylo jí p?iznáno snížení stanovené pokuty o dv? t?etiny.

18 Krom? toho dne 29. kv?tna 2015 Procura della Repubblica (státní zastupitelství, Itálie) podalo k p?edkládajícímu soudu Tribunale di Varese (soud ve Varese, Itálie) obžalobu a navrhl, aby byl M. Scialdone odsouzen k zaplacení pokuty ve výši 22 500 eur. Tento návrh se zakládá na skute?nosti, že dot?ené neodvedení DPH p?edstavovalo trestný ?in, který je uveden v ?láncích 10a a 10b legislativního na?ízení ?. 74/2000 a postihovaný podle t?chto ?lánek?, jelikož zejména výše nezaplacené DPH p?ekra?ovala prahovou hodnotu trestnosti 50 000 eur, od které se za takové neodvedení ukládá sankce stanovená t?mito ustanovení a na skute?nosti, že uvedený trestný ?in byl p?i?itatelný M. Scialdonemu jakožto jedinému jednateli spole?nosti Siderlaghi.

19 Dne 22. ?íjna 2015 nabylo ú?innost legislativní na?ízení ?. 158/2015. P?edkládající soud uvádí, že zm?ny, které toto na?ízení zavedlo do legislativního na?ízení ?. 74/2000, se jakožto p?ízniv?jší normy použijí se zp?tnou ú?inností na skutky vytýkané M. Scialdonemu. V d?sledku toho dot?ené skutky již nep?edstavují trestný ?in, jelikož ?lánek 10b posledn? uvedeného legislativního na?ízení, ve zn?ní legislativního na?ízení ?. 158/2015, stanoví nyní prahovou hodnotu trestnosti 250 000 eur za neodvedení DPH a da?ový dluh spole?nosti Siderlaghi je nižší než tato nová prahová hodnota. Krom? toho se na M. Scialdoneho m?že použít ustanovení o zániku trestnosti obsažené nyní v ?lanku 13 legislativního na?ízení ?. 74/2000 ve zn?ní legislativního na?ízení ?. 158/2015, jelikož Siderlaghi a da?ový ú?ad se dohodly na splátkách dlužné DPH, uložené pokuty a úrok? z prodlení.

20 P?edkládající soud se nicmén? zabývá otázkou slu?itelnosti zm?n, které do italské právní úpravy vneslo legislativní na?ízení ?. 158/2015, s unijním právem, p?i?emž kdyby tyto zm?ny nebyly v souladu s tímto právem, považoval by tento soud za nezbytné k nim nep?ihlížet a použít p?vodní zn?ní legislativního na?ízení ?. 74/2000, takže by M. Scialdonemu mohla být nadále uložena trestní sankce.

21 V tomto ohledu zaprvé p?edkládající soud uvádí, že podle ?lánek? 10a a 10b legislativního na?ízení ?. 74/2000 v jeho p?vodním zn?ní se tatáž prahová hodnota trestnosti ve výši 50 000 eur použila bez rozdílu na neodvedení srážkové dan? z p?íjm? a na neodvedení DPH. Naopak od zm?ny legislativního na?ízení ?. 74/2000 legislativním na?ízením ?. 158/2015 se tato prahová hodnota trestnosti zvýšila na 150 000 eur za neodvedení uvedené srážkové dan? v souladu s novým ?lánkem 10a a na 250 000 eur p?i neodvedení p?iznané DPH v souladu s novým ?lánkem 10b. P?itom tento soud má pochybnosti o tom, že takový rozdíl je slu?itelný s požadavky vyplývajícími z ?l. 4 odst. 3 SEU a ?lanku 325 SFEU, jakož i se sm?rnicí od DPH, protože podle n?j sebou nese lepší ochranu vnitrostátních finan?ních zájm? ve srovnání s finan?ními zájmy Evropské unie.

22 Krom? toho uvedený soud vyvozuje z t?chto ustanovení a z úmluvy PIF, že ?lenské státy mohou být povinny sankcionovat takové neodvedení DPH, jaké je dot?ené v p?vodním ?ízení, tresty odn?tí svobody, jestliže nezaplacená ?ástka p?esahuje 50 000 eur. Pokud tomu tak je, pak ?lánek 10b legislativního na?ízení ?. 74/2000, ve zn?ní legislativního na?ízení ?. 158/2005, není v

souladu s unijním právem, jelikož trest stanovený tímto článkem se použije až při neodvedení částky vyšší nebo rovné 250 000 eur. Z podobných důvodů má tentýž soud pochybnosti o tom, zda důvod zániku trestnosti takového druhu, jaký je stanoven v článku 13 legislativního nařízení č. 74/2000, ve znění legislativního nařízení č. 158/2015, je slučitelný s unijním právem.

23 Za těchto podmínek se Tribunale di Varese (soud ve Varese) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Lze unijní právo, a zejména čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s článkem 325 SFEU a směrnicí [o DPH], které stanoví členským státům povinnost rovného zacházení, pokud jde o politiky týkající se trestů, vykládat v tom smyslu, že brání vydání vnitrostátního právního předpisu, který stanoví, že trestnost neodvedení DPH je podmíněna překročením peněžní prahové hodnoty, která je vyšší než prahová hodnota stanovená ve vztahu k neodvedení přímé daně z příjmů[?]“

2) Lze unijní právo, a zejména čl. 4 odst. 3 SEU ve spojení s článkem 325 SFEU a směrnicí [o DPH], které ukládají členským státům povinnost stanovit účinné, přiměřené a odrazující sankce na ochranu finančních zájmů Evropské unie, vykládat v tom smyslu, že brání vydání vnitrostátního právního předpisu, který vylučuje trestní postih obžalovaného (ať již jde o jednatele, právního zástupce, osobu pověřenou vykonávat daňové úkony nebo osobu podílející se na protiprávním jednání), pokud organizace nadaná první osobností s ním spojená zaplatila opožděnou daň a správní sankce splatné z titulu DPH, třebaže již byl vydán daňový výměr a došlo k zahájení trestního stíhání, k obvinění, k formálnímu zahájení sporu před soudem, avšak dosud nebylo vyhlášeno zahájení hlavního líčení, v systému, který neukládá výše uvedenému jednateři, právnímu zástupci nebo jejich zmocněnci a osobě podílející se na protiprávním jednání žádný jiný trest, a to ani správní sankci[?]“

3) Je třeba pojem „podvod“ upravený v článku 1 úmluvy PIF vykládat v tom smyslu, že zahrnuje i případy nezaplacení či částečného nebo opožděného zaplacení [DPH], a tedy, zda článek 2 výše uvedené úmluvy ukládá členskému státu, aby nezaplacení či částečné nebo opožděné zaplacení DPH ve výši přesahující 50 000 eur trestal odnětím svobody[?] V případě záporné odpovědi, je třeba ustanovení článku 325 SFEU, které ukládá členským státům povinnost, aby ukládaly odrazující, přiměřené a účinné sankce, včetně trestních sankcí, vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisem, které zbavují trestní a správní odpovědnosti jednatele a právní zástupce právnických osob, nebo jejich zmocněnce vykonávající daňové úkony a osoby podílející se na protiprávním jednání, za nezaplacení či částečné nebo opožděné zaplacení DPH ve vztahu k částkám, které jsou tížší až pětikrát vyšší, než je minimální prahová hodnota stanovená v případě podvodu, a sice 50 000 eur[?]“

K předběžným otázkám

K první a třetí otázce

Úvodní poznámky

24 Podstatou první a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda unijní právo, zejména čl. 4 odst. 3 SEU, článek 325 SFEU, směrnice o DPH, jakož i úmluva PIF brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že když se v zákonem stanovených lhůtách neodvede DPH, která vyplývá z ročního daňového přiznání pro dané zdaňovací období, představuje to trestný čin, za který je možné uložit trest odnětí svobody jen tehdy, pokud výše nezaplacené DPH překročí prahovou hodnotu trestnosti 250 000 eur, a dále stanoví prahovou hodnotu trestnosti ve výši 150 000 eur za trestný čin spočívající v neodvedení srážkové daně z příjmů.

25 V tomto ohledu je třeba připomenout, že směrnice o DPH neharmonizuje tresty ukládané v oblasti DPH. Tato oblast spadá v zásadě do pravomoci členských států.

26 Po tomto upřesnění však nejprve z článků 2 a 273 směrnice o DPH, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU vyplývá, že členské státy jsou povinny přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby byla DPH na jejich území vybrána v plné výši a k boji proti daňovým únikům (rozsudek ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 18 a citovaná judikatura).

27 Dále čl. 325 odst. 1 SFEU zavazuje členské státy bojovat proti podvodům a jiným protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Unie účinnými a odstrašujícími opatřeními. Finanční zájmy Unie přitom zahrnují zejména příjmy z DPH (rozsudek ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 19 a citovaná judikatura).

28 Konečně v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora, musejí členské státy, aby si zachovávaly možnost volby sankcí, zejména dbát na to, aby porušení unijního práva, včetně harmonizovaných pravidel vycházejících ze směrnice o DPH, byla sankcionována za hmotněprávních a procesních podmínek, které jsou obdobné podmínkám použitelným na porušení vnitrostátního práva podobné povahy a závažnosti a které v každém případě dávají sankci účinný, přiměřený a odrazující charakter (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 21. září 1989, Komise v. Řecko, 68/88, EU:C:1989:339, bod 24; ze dne 8. července 1999, Nunes a de Matos, C-186/98, EU:C:1999:376, bod 10, jakož i ze dne 3. května 2005, Berlusconi a další, C-387/02, C-391/02 a C-403/02, EU:C:2005:270, bod 65).

29 Z výše uvedeného vyplývá, že i když sankce, které členské státy zavedou pro boj proti porušování harmonizovaných pravidel v oblasti DPH, spadají do jejich procesní a institucionální autonomie, je tato autonomie omezená, a to vedle zásady proporcionality, na jejíž použití se projednáváný případ nevztahuje, rovněž, a to zaprvé zásadou rovnocennosti, která sebou nese, že tyto sankce musí být obdobné sankcím použitelným na porušení vnitrostátního práva podobné povahy a závažnosti, které narušují vnitrostátní finanční zájmy, a zadruhé zásadou efektivit, která ukládá, aby tyto sankce měly účinný a odrazující charakter.

30 Je tedy třeba odpovědět na první a třetí otázku s ohledem na tyto dvě poslední uvedené zásady, přičemž bude nejdříve zkoumána zásada efektivit a poté zásada rovnocennosti.

K zásadě efektivit

31 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, italská právní úprava stanoví dva druhy sankcí pro boj proti neodvedení v zákonem stanovených lhůtách DPH vyplývajících z daňového prohlášení za určité zdaňovací období. Zaprvé osobně povinné k dani, která nesplnila svou povinnost, hrozí v souladu s čl. 13 odst. 1 legislativního nařízení č. 471/97 pokuty, jejichž výše v zásadě činí 30 % dlužné daně, jakož i úroky z prodlení. Zadruhé článek 10b legislativního nařízení č. 74/2000, ve znění legislativního nařízení č. 158/2015, stanoví, že jestliže částka nezaplacené DPH přesahuje prahovou hodnotu trestnosti 250 000 eur, může být fyzickým osobám uložen trest odnětí svobody od šesti měsíců do dvou let.

32 Podle předkládajícího soudu unijní právo může nicméně vyžadovat, aby tresty odnětí svobody byly uloženy osobám, které se dopustily takového neodvedení DPH, jestliže nezaplacená částka je vyšší nebo rovna 50 000 eurům.

33 V tomto ohledu z bodů 25 až 29 tohoto rozsudku vyplývá, že bez ohledu na to, že v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení chyběla harmonizace sankcí

použitelných v oblasti DPH, zásada efektivity si žádá, aby členské státy zavedly účinné a odrazující sankce pro boj proti porušování harmonizovaných pravidel v této oblasti a aby chránily finanční zájmy Unie, aniž by nicméně v zásadě ukládala, že tyto sankce musí mít specifickou povahu.

34 Soudní dvůr tak opakovaně rozhodl, že za účelem zaručení výběru příjmů z DPH v plné výši, a tím ochrany finančních zájmů Unie, mají členské státy volnost při výběru použitelných sankcí, které mohou mít formu správních sankcí, trestních sankcí nebo kombinace obojího (rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 34; ze dne 5. prosince 2017, M.A.S. a M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, bod 33, jakož i ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 20).

35 Je pravda, že Soudní dvůr rovněž rozhodl, že trestní sankce mohou být v rámci účinného a odstrašujícího boje proti některým závažným případům daňových podvodů v oblasti DPH nevyhnutelné. Členské státy jsou tedy v této oblasti povinny přijmout trestní sankce, které mají účinný a odrazující charakter (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. prosince 2017, M.A.S. a M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, body 34 a 35).

36 Možnost volby členských států je dále omezena úmluvou PIF. Podle čl. 2 odst. 1 této úmluvy totiž tyto členské státy přijmou nezbytná opatření, aby zajistily, že za podvody narušující finanční zájmy Unie, jak jsou definovány v čl. 1 odst. 1 uvedené úmluvy, včetně podvodů s DPH (rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další, C-105/14, EU:C:2015:555, bod 41) budou uloženy trestní sankce, které zahrnují, alespoň v případě závažných podvodů, a sice těch, které dosahují určité minimální částky, kterou členské státy nemohou stanovit na více než 50 000 eur, tresty odnětí svobody, které mohou vést k vydání.

37 Nicméně je třeba uvést, že takové neodvedení DPH, o jaké se jedná v původním řízení, se vyznačuje tím, že osoba povinná k dani, poté co podá, jak to stanoví čl. 250 odst. 1 směrnice o DPH, přiznání k DPH, které je úplné a správné pro dotčené daňové období, neodvede DPH vyplývající z tohoto přiznání státní pokladně v zákonem stanovených lhůtách v rozporu s požadavky vyplývajícími z článku 206 této směrnice.

38 Přitom, jak uvádí všichni účastníci řízení, kteří předložili svá vyjádření k Soudnímu dvoru, v rozsahu, v němž osoba povinná k dani řádně splnila své povinnosti podat prohlášení k DPH, takové neodvedení této daně nepředstavuje „podvod“ ve smyslu článku 325 SFEU, a to bez ohledu na to, zda je toto opomenutí úmyslné či nikoli.

39 Neodvedení přiznané DPH rovněž nepředstavuje „podvod“ ve smyslu úmluvy PIF. V souladu s čl. 1 odst. 1 písm. b) této úmluvy je totiž pro účely této úmluvy „podvodem“ v oblasti příjmů Unie „neposkytnutí informací v rozporu se zvláštní povinností“ či „použití nebo předložení nepravdivých, nesprávných nebo neúplných údajů nebo dokladů“. Přitom jak vyplývá z bodu 37 tohoto rozsudku, v projednávané věci se nejedná o takové nesplnění povinností podat daňové přiznání. Navíc v případě, kdy se toto ustanovení vztahuje i na „neoprávněné použití dovolené získaného prospěchu“, je třeba po vzoru německé vlády uvést, že neodvedení přiznané DPH v zákonem stanovených lhůtách neposkytuje osobě povinné k dani takovou výhodu, jelikož daň je nadále dlužná a osoba povinná k dani tím, že ji neodvedla, jedná protiprávně.

40 Z toho vyplývá, že v případě neodvedení přiznané DPH se nepoužije ani výklad, který podal Soudní dvůr v souvislosti s čl. 325 odst. 1 SFEU, který se týká případů podvodů, ani dohoda PIF. Částka ve výši 50 000 eur stanovená v čl. 2 odst. 1 této úmluvy je proto v takovém případě irelevantní.

41 Navíc je třeba uvést, že takováto neodvedení DPH nemají stejný stupeň závažnosti jako

úniky na této dani.

42 Pokud totiž osoba povinná k dani řádně splní své povinnosti podat daňové přiznání, má daňový úřad již k dispozici údaje potřebné k vypočítání výše splatné DPH a případně k zjištění, že nebyla odvedena.

43 V důsledku toho, i když trestní sankce mohou být v rámci účinného a odstrašujícího boje proti některým závažným případům podvodů v oblasti DPH nevyhnutelné, jak to bylo připomenuto v bodě 35 tohoto rozsudku, takové sankce nejsou ve stejné výši nezbytné pro boj proti neodvedení přiznané DPH.

44 Nic to však nemění na tom, že taková neodvedení, zejména pokud vyplývají z jednání osoby povinné k dani, která spoívají v tom, že tato osoba použije finanční prostředky odpovídající výši splatné daně pro vlastní potřebu na úkor státní pokladny, jsou „protiprávním jednáním“ ohrožujícím finanční zájmy Unie ve smyslu čl. 325 odst. 1 SFEU, která z toho důvodu vyžaduje použití účinných a odrazujících sankcí.

45 Tento výklad nelze zpochybnit tvrzením německé a nizozemské vlády, podle kterého slovní spojení „jiné protiprávní jednání“, uvedené v čl. 325 odst. 1 SFEU, se vztahuje jen na jednání stejné povahy a stejné závažnosti jako podvod. Jak uvedl generální advokát v bodech 68 a 69 svého stanoviska, pojem „protiprávní jednání“ obvykle označuje nezákonné jednání a použití přídavného jména „jiné“ naznačuje záměr zahrnout každé nezákonné jednání bez rozdílu. Navíc s přihlédnutím k významu, který je třeba přiznat ochraně finančních zájmů Unie, která je jeho cílem (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. listopadu 1999, Komise v. Rada, C-209/97, EU:C:1999:559, bod 29), nemůže být pojem „protiprávní jednání“ vykládán restriktivně.

46 Navíc v souladu s ustálenou judikaturou připomenutou v bodě 28 tohoto rozsudku, se za každé porušení unijního práva, včetně harmonizovaných pravidel v oblasti DPH, musí uložit účinné, přiměřené a odrazující sankce.

47 Jak v projednávaném případě tvrdili všichni účastníci řízení, kteří předložili vyjádření k Soudnímu dvoru, takové sankce, jako jsou sankce uvedené v čl. 13 odst. 1 legislativního nařízení č. 471/97, se mohou považovat, a to s přihlédnutím k prostoru pro uvážení, kterým v této oblasti disponují členské státy, za dostatečné účinné a odrazující.

48 Je totiž třeba připomenout, že tyto sankce mají formu pokut, a to v zásadě ve výši 30 % splatné daně, přičemž osoby povinné k dani se může nicméně výše této pokuty snížit v závislosti na lhůtě, ve které napraví svou situaci. Kromě toho požaduje finanční správa úroky z prodlení.

49 Přitom s ohledem na jejich vysokou míru přísnosti (rozsudek ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 33) takové pokuty mohou vést k tomu, že osoby povinné k dani se nebudou snažit zaplatit opožděnou nebo nezaplatit vůbec DPH, a mají tedy odrazující povahu. Kromě toho tyto pokuty, spojené s mechanismem jejich snížení a s použitím úroků z prodlení, podněcují osoby povinné k dani, které nesplnily svou povinnost, aby splatnou daň co nejrychleji zaplatily, a mohou se proto v zásadě považovat za účinné (obdobně viz rozsudek ze dne 20. června 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, bod 40).

50 Konečně okolnost, že v takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, kdy je osobou povinnou k dani právnická osoba, se tytéž sankce použijí na tuto právnickou osobu, a nikoliv na její vedoucí pracovníky, nezpochybňuje výklad uvedený v bodě 47 tohoto rozsudku.

51 Určení osob, kterým se takové sankce uloží, totiž i v tomto případě spadá do procesní a institucionální autonomie členských států. Tyto státy tak mají možnost stanovit, zda se takové

sankce použijí na samotnou osobu povinnou k dani nebo, jestliže je právnickou osobou, na její řídící pracovníky, nebo dokonce na obě tyto kategorie osob, pokud se tím nenaruší účinnost boje proti předem určenému porušení unijního práva. Přitom pokud jde o neodvedení přiznané DPH, nezdá se, že takové sankce, jako jsou sankce popsány v bodě 48 tohoto rozsudku, pozbydou své účinnosti nebo odrazující povahy, pokud budou uloženy jen právnickým osobám povinným k dani, a to s ohledem na dopady, které mohou mít na jejich majetek, a tedy na hospodářskou činnost, kterou vyvíjejí.

52 S ohledem na vše výše uvedené je třeba mít za to, že zásada efektivity nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká je dotčena v převodním řízení, která stanoví, že neodvedení DPH vyplývající z ročního daňového přiznání za dané zdaňovací období v zákonem stanovených lhůtách je trestným činem, za který je možné uložit trest odnětí svobody pouze tehdy, pokud částka nezaplacené DPH překročí prahovou hodnotu trestnosti ve výši 250 000 eur.

K zásadě rovnocennosti

53 Jak vyplývá z bodů 25 až 29 tohoto rozsudku, možnost volby, kterou mají členské státy v souladu s institucionální a procesní autonomií při sankcionování porušení unijního práva je omezená jejich povinností zajistit, aby tyto sankce odpovídaly hmotněprávním a procesním podmínkám, které jsou podobné podmínkám použitelným v případě porušení vnitrostátního práva podobné povahy a závažnosti.

54 V projednávaném případě italská právní úprava stanoví, že neodvedení srážkové daně z příjmů je podobná jako neodvedení přiznané DPH trestným činem, za který se uloží trest odnětí svobody na šest měsíců až dva roky, pokud nezaplacená částka překročí určitou prahovou hodnotu trestnosti. Přitom od nabytí účinnosti článku 10b legislativního nařízení č. 74/2000, ve znění legislativního nařízení č. 158/2015, je tato prahová hodnota stanovená na 250 000 eur pro případ neodvedení DPH, zatímco v souladu s článkem 10a legislativního nařízení č. 74/2000 ve znění legislativního nařízení č. 158/2015, je tato prahová hodnota pouze 150 000 eur pro případ neodvedení uvedené srážkové daně.

55 Pro účely ověření, zda takový rozdíl, který existuje mezi příslušnými prahovými hodnotami stanovenými v článku 10a a v článku 10b legislativního nařízení č. 74/2000, ve znění legislativního nařízení č. 158/2015, dodržuje zásadu rovnocennosti, je třeba v souladu s úvahami připomenutými v bodě 53 tohoto rozsudku určit, zda neodvedení srážkové daně z příjmů je možné považovat za porušení vnitrostátního práva obdobné povahy a důležitosti jako neodvedení přiznané DPH.

56 V tomto rámci je třeba uvést, že neodvedení DPH a neodvedení srážkové daně z příjmů se bez rozdílu vyznačuje nesplněním povinnosti zaplatit přiznanou daň v zákonem stanovených lhůtách. Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že italský zákonodárce tím, že stanovil, že takováto jednání jsou trestnými činy, sledoval stejný cíl, a to zajistit, aby státní pokladna vybrala daň včas, a tedy aby byla chráněna integrita daňových příjmů.

57 Nicméně, jak to v projednávané věci uvádí italská vláda, trestné činy stanovené a sankcionované články 10a a 10b legislativního nařízení č. 74/2000, ve znění legislativního nařízení č. 158/2015, se liší jak svými znaky skutkové podstaty, tak složitostí jejich odhalování.

58 Zatímco první trestný čin se týká jednání osob povinných k DPH, druhý trestný čin se nevztahuje na jednání poplatníků daně z příjmů, ale na jednání těchto plátců, kteří jsou povinni odvést příslušnou srážkovou daň. Kromě toho ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že podle italského daňového práva je takový těchto plátců, pokud vykonává tyto srážky z příjmů zdanitelných osob, vystaví těmto osobám dokument nazvaný „potvrzení“, které těmto osobám

umožňuje prokázat u daňového úřadu, že se uvedené srážky provedly, a že tedy zaplatily splatnou daň, a to i tehdy, když tětí plátce následně tuto srážkovou daň nezaplatí do státní pokladny. Za těchto okolností se skutečnost, že tětí plátce neodvede vybranou srážkovou daň finanční správě, jeví jako hře odhalitelná, z důvodu vydání tohoto potvrzení, než neodvedení přiznané DPH.

59 S ohledem na tyto skutečnosti se tyto dva trestné činy nemohou ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 28 tohoto rozsudku považovat za trestné činy obdobné povahy a závažnosti. Jestliže se přitom obě kategorie trestných činů odlišují různými okolnostmi, které se týkají jak znaků skutkové podstaty trestného činu, tak větší nebo menší složitosti jeho odhalování, vedou tyto rozdíly zejména k tomu, že dotčený členský stát není povinen stanovit stejný režim pro tyto dvě kategorie (rozsudek ze dne 25. února 1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, bod 22).

60 Zásada rovnocennosti tedy nebrání takovému rozdílu, jaký existuje mezi prahovými hodnotami stanovenými v článku 10a a článku 10b legislativního nařízení č. 74/2000, ve znění legislativního nařízení č. 158/2015.

61 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba odpovědět na první a tětí otázku tak, že směrnice o DPH, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU a čl. 325 odst. 1 SFEU, musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že když v zákonem stanovených lhůtách není odvedena DPH, která vyplývá z ročního daňového přiznání za dané zdaňovací období, představuje toto trestný čin, za který je možné uložit trest odnětí svobody jen tehdy, pokud výše nezaplacené DPH překročí prahovou hodnotu trestnosti ve výši 250 000 eur, zatímco za trestný čin neodvedení srážkové daně z příjmů je stanovena prahová hodnota trestnosti ve výši 150 000 eur.

K druhé otázce

62 S ohledem na odpověď na první a tětí otázku není již třeba odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

63 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky průvodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU a čl. 325 odst. 1 SFEU, musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že když v zákonem stanovených lhůtách není odvedena daň z přidané hodnoty (DPH), která vyplývá z ročního daňového přiznání za dané zdaňovací období, představuje toto trestný čin, za který je možné uložit trest odnětí svobody jen tehdy, pokud výše nezaplacené DPH překročí prahovou hodnotu trestnosti ve výši 250 000 eur, zatímco za trestný čin neodvedení srážkové daně z příjmů je stanovena prahová hodnota trestnosti ve výši 150 000 eur.

Podpisy.

*Jednací jazyk: italština.