

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 2. maja 2018(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Varstvo finančnih interesov Unije – Člen 4(3) PEU – Člen 325(1) PDEU – Direktiva 2006/112/ES – Konvencija ZFI – Sankcije – Načeli enakovrednosti in učinkovitosti – Opustitev plačila DDV, ki izhaja iz letnega obračuna, v zakonsko predpisanem roku – Nacionalna ureditev, ki določa kazen odvzema prostosti, samo če znesek neplačanega DDV presega določen inkriminacijski prag – Nacionalna ureditev, ki določa nižji inkriminacijski prag za opustitev plačila davčnih odtegljajev v zvezi z davkom od dohodka“

V zadevi C-574/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunale di Varese (okrožno sodišče v Vareseju, Italija) z odločbo z dne 30. oktobra 2015, ki je na Sodišču prispela 9. novembra 2015, v kazenskem postopku zoper

Maura Scialdoneja,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, A. Tizzano, podpredsednik, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça (poročevalec), A. Rosas, C. G. Fernlund in C. Vajda, predsedniki senatov, C. Toader, sodnica, M. Safjan, D. Šváby, sodnika, M. Berger, sodnica, E. Jarašinas, M. Vilaras in E. Regan, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodni tajnik: R. Schiano, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. marca 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. Galluzzo in E. De Bonisom, avvocati dello Stato,
- za nemško vlado T. Henze in J. Möller, agenta,
- za nizozemsko vlado M. K. Bulterman, B. Koopman in L. Noort, agenti,
- za avstrijsko vlado G. Eberhard, agent,
- za Evropsko komisijo E. Traversa, P. Rossi in C. Cattabriga, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 13. julija 2017

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(3) PEU, člena 325(1) in (2) PDEU, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) in Konvencije, pripravljene na podlagi člena K.3 Pogodbe o Evropski uniji, o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti, podpisane v Bruslju 26. julija 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 19, zvezek 8, str. 57, v nadaljevanju: Konvencija ZFI).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru kazenskega postopka, začetega zoper Maura Scialdoneja, ker naj bi ta kot edini poslovodja družbe Siderlaghi Srl opustil plačilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki izhaja iz letnega obračuna te družbe za davčno leto 2012, v zakonsko predpisanih rokih.

Pravni okvir

Pravo Unije

Konvencija ZFI

3 Člen 1 Konvencije ZFI, naslovljen „Splošne določbe“, v odstavku 1 določa:

„Goljufije, ki škodijo finančnim interesom [Unije], so po tej konvenciji:

[...]

(b) glede prihodkov, vsako namerno dejanje ali opustitev v zvezi z:

- uporabo ali predložitvijo lažnih, nepravilnih ali nepopolnih izjav ali dokumentov, katere posledica je nezakonito zmanjšanje sredstev splošnega proračuna [Unije] ali proračunov, ki jih upravlja[...] [Unija] ali se upravljajo v [njem] imenu;
- nerazkritjem podatkov, ki pomeni kršitev določenih obveznosti z enako posledico,
- neustrezno uporabo zakonito pridobljenih koristi z enako posledico.“

4 Člen 2 te konvencije, naslovljen „Sankcije“, v odstavku 1 določa:

„Vsaka država članica sprejme potrebne ukrepe za zagotovitev, da se ravnanje iz člena 1 in udeležba pri ravnanju iz člena 1(1), napeljevanje k njemu ali poskus takega ravnanja kaznujejo z uinkovitimi, sorazmernimi in odvračilnimi kazenskimi sankcijami, ki vsaj pri velikih goljufijah vključujejo tudi kazen odvzema prostosti, ki lahko vodi v izročitev; za veliko goljufijo se šteje goljufija, ki zajema najmanjši znesek, ki ga določi posamezna država članica. Najmanjši znesek ne sme presegati 50.000 [EUR].“

Direktiva o DDV

5 Člen 2(1) Direktive o DDV določa transakcije, ki so predmet DDV.

6 Člen 206 te direktive določa:

„Vsak dav?ni zavezanec, ki je dolžan pla?ati DDV, mora pla?ati neto znesek DDV ob predložitvi obra?una DDV, predvidenega v ?lenu 250. Države ?lanice pa lahko dolo?ijo druga?en datum za pla?ilo tega zneska ali lahko zahtevajo vmesno pla?ilo.“

7 ?len 250(1) navedene direktive dolo?a:

„Vsak dav?ni zavezanec mora predložiti obra?un DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izra?un davka, za katerega je nastala obveznost obra?una in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za dolo?itev osnove za obdav?itev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproš?enih transakcij.“

8 ?len 273 te direktive dolo?a:

„Države ?lanice lahko dolo?ijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju doma?ih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo dav?ni zavezanci med državami ?lanicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami ?lanicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

[...]“

Italijansko pravo

9 ?len 13(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 (zakonska uredba št. 471 o reformi dav?nih nekazenskih sankcij v zvezi z neposrednimi davki, davkom na dodano vrednost in pobiranjem davkov v skladu s ?lenom 3(133)(q) zakona št. 662 z dne 23. decembra 1996) z dne 18. decembra 1997 (redni dodatek h GURI št. 5 z dne 8. januarja 1998, v nadaljevanju: zakonska uredba št. 471/97) dolo?a:

„Kdor v predpisanih rokih ne pla?a, v celoti ali deloma, akontacije, periodi?nega obroka, izena?evalnega zneska ali salda davka, ki izhaja iz dav?ne napovedi ali obra?una, pri ?emer se v teh primerih odbijejo periodi?na pla?ila ali akontacije, tudi ?e niso bile pla?ane, se kaznuje z upravno sankcijo v višini 30 % vsakega nepla?anega zneska, tudi ko se po popravi vsebinskih ali ra?unskih napak ob pregledu letne dav?ne napovedi ali letnega obra?una ugotovi, da je dolgovani znesek davka višji oziroma je presežek, ki ga je mogo?e odbiti, nižji. [...]“

10 ?len 10a 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 (zakonska uredba št. 74 o novi ureditvi kaznivih dejanj na podro?ju davka od dohodkov in davka na dodano vrednost v skladu s ?lenom 9 zakona št. 205 z dne 25. junija 1999) z dne 10. marca 2000 (GURI št. 76 z dne 31. marca 2000, str. 4, v nadaljevanju: zakonska uredba št. 74/2000), naslovljen „Nepla?ilo dolgovanih ali potrjenih odtegljajev“, je v razli?ici, ki je veljala v ?asu, ko so bila storjena zadevna dejanja v postopku v glavni stvari, in vklju?no do 21. oktobra 2015 dolo?a:

„Kdor v roku za vložitev letnega obra?una tistega, ki je opravil odtegljaj, ne pla?a odtegljajev, ki izhajajo iz potrdil, izdanih dav?nim zavezancem, za katere so bili odtegljaji opravljeni, v znesku, ki presega 50.000 EUR za vsako dav?no obdobje, se kaznuje z zaporom od šestih mesecev do dveh let.“

11 V istem ?asu je ?len 10b te zakonske uredbe, naslovljen „Nepla?ilo DDV“, dolo?a:

„Določba iz člena 10a z omejitvami, ki jih določa, velja tudi za vsakogar, ki ne plača [DDV], ki ga dolguje na podlagi letnega obračuna, v roku za plačilo akontacije za naslednje davčno obdobje.“

12 Člen 13 navedene zakonske uredbe, naslovljen „Olajševalna okoliščina. Plačilo davčnega dolga“, je v odstavku 1 določal:

„Kazni, predvidene za kazniva dejanja iz te uredbe, se znižajo do ene tretjine [...], če so bili pred razglasitvijo začetka postopka na prvi stopnji poravnani davčni dolgovi v zvezi s temi kaznivimi dejanji [...].“

13 Zakonska uredba št. 74/2000 je bila z 22. oktobrom 2015 spremenjena z decreto legislativo n. 158 – Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (zakonska uredba št. 158 o reviziji sistema sankcij v skladu s členom 8(1) zakona št. 23 z dne 11. marca 2014) z dne 24. septembra 2015 (redni dodatek h GURI št. 233 z dne 7. oktobra 2015, v nadaljevanju: zakonska uredba št. 158/2015).

14 Od tega dne člen 10a zakonske uredbe št. 74/2000, kakor je bila spremenjena z zakonsko uredbo št. 158/2015, določa:

„Kdor v roku za vložitev letnega obračuna tistega, ki je opravil odtegljaj, ne plača odtegljajev, ki so dolgovani na podlagi tega obračuna ali ki izhajajo iz potrjenih, izdanih davčnim zavezancem, za katere so bili odtegljaji opravljeni, v znesku, ki presega 150.000 EUR za posamezno davčno obdobje, se kaznuje z zaporom od šestih mesecev do dveh let.“

15 Člen 10b zakonske uredbe št. 74/2000, kakor je bila spremenjena z zakonsko uredbo št. 158/2015, določa:

„Kdor v roku za plačilo akontacije za naslednje davčno obdobje ne plača [DDV], dolgovanega na podlagi letnega obračuna, v znesku, ki presega 250.000 EUR za posamezno davčno obdobje, se kaznuje z zaporom od šestih mesecev do dveh let.“

16 Člen 13 zakonske uredbe št. 74/2000, kakor je bila spremenjena z zakonsko uredbo št. 158/2015, naslovljen „Izključitev kaznivosti. Plačilo dolga“, določa:

„1. Kazniva dejanja iz členov 10a, 10b [...] se ne kaznujejo, če se pred razglasitvijo začetka postopka na prvi stopnji s celotnim plačilom dolgovanih zneskov poravnajo davčni dolgovi, upravne sankcije in obresti, in sicer tudi po posebnih postopkih poravnave in doseganja soglasja glede uporabljene ocene, ki jih določajo davčna pravila, ali v primeru prostovoljne odprave nepravilnosti.“

[...]

3. Če se pred razglasitvijo začetka postopka na prvi stopnji davčni dolg poravnava z obročnim plačilom, med drugim na podlagi člena 13a, se za plačilo preostalega dolga odobri trimesečni rok. V tem primeru se zastaranje zadrži. Sodišče lahko, če meni, da je to potrebno, brez poseganja v zadržanje zastaranja ta rok podaljša samo enkrat in največ za tri mesece.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

17 Agenzia delle Entrate (davčna uprava, Italija) je opravila davčni inšpekcijski nadzor v družbi Siderlaghi. V okviru tega nadzora je bilo ugotovljeno, da je ta družba opustila plačilo DDV, ki izhaja iz njenega letnega obračuna za davčno leto 2012 in znaša 175.272 EUR, v zakonsko predpisanih rokih. Davčna uprava je o tej nepravilnosti družbo Siderlaghi obvestila in jo pozvala, naj to

nepravilnost odpravi tako, da plaša dolgovani davek, zamudne obresti in v skladu s členom 13(1) zakonske uredbe št. 471/97 globo, ki ustreza 30 % njenega davčnega dolga. Ta družba se je zavezala, da bo neplašani DDV plašala v obrokih v roku 30 dni po tem obvestilu, zato je bila upravičena do znižanja dveh tretjin predvidene globe.

18 Poleg tega je Procura della Repubblica (državno tožilstvo, Italija) 29. maja 2015 na predložitveno sodišče, Tribunale di Varese (okrožno sodišče v Vareseju, Italija), vložilo predlog, naj se M. Scialdoneju naloži globa v višini 22.500 EUR. Ta predlog je temeljil na tem, da opustitev plašila zadevnega DDV pomeni kaznivo dejanje, ki je določeno in se kaznuje s členoma 10a in 10b zakonske uredbe št. 74/2000, zlasti ker je znesek neplašnega DDV presegal inkriminacijski prag 50.000 EUR, od katerega se taka opustitev kaznuje s sankcijo, predvideno v teh določbah, in na tem, da je bilo M. Scialdoneju kot edinemu poslovodji družbe Siderlaghi mogoče pripisati to kaznivo dejanje.

19 Zakonska uredba št. 158/2015 je začela veljati 22. oktobra 2015. Predložitveno sodišče navaja, da se spremembe, ki so bile s tem besedilom uvedene v zakonsko uredbo št. 74/2000, kot ugodnejši predpisi retroaktivno uporabljajo za dejanja, očitana M. Scialdoneju. Zato zadevna dejanja niso več kazniva dejanja, saj člen 10b zadnjenavedene zakonske uredbe, kakor je bila spremenjena z zakonsko uredbo št. 158/2015, odslej določa inkriminacijski prag 250.000 EUR za opustitev plašila DDV in davčni dolg družbe Siderlaghi je nižji od tega novega praga. Poleg tega bi M. Scialdone lahko izkoristil klavzulo o izključitvi kaznivosti, ki je zdaj v členu 13 zakonske uredbe št. 74/2000, kakor je bila spremenjena z zakonsko uredbo št. 158/2015, saj sta se družba Siderlaghi in davčna uprava dogovorili za obrobno plašilo dolgovanega DDV, naložene globe in zamudnih obresti.

20 Vendar se predložitveno sodišče sprašuje o skladnosti sprememb, ki so bile v italijansko ureditev vstavljene z zakonsko uredbo št. 158/2015, s pravom Unije, ker če te spremembe niso v skladu s tem pravom, to sodišče meni, da jih ne sme uporabiti in da se mora vrniti k prvotni različici zakonske uredbe št. 74/2000, tako da bi se M. Scialdoneju še vedno lahko naložila kazenska sankcija.

21 Glede tega, prvič, predložitveno sodišče navaja, da se je v skladu s členoma 10a in 10b zakonske uredbe št. 74/2000 v prvotni različici enak inkriminacijski prag 50.000 EUR uporabljal ne glede na to, ali je šlo za opustitev plašila davčnih odtegljajev v zvezi z davkom od dohodka ali za opustitev plašila DDV. Od spremembe zakonske uredbe št. 74/2000 z zakonsko uredbo št. 158/2015 pa ta prag znaša 150.000 EUR za opustitev plašila navedenih odtegljajev v skladu z novim členom 10a in 250.000 EUR na področju opustitve plašila obračunane DDV v skladu z novim členom 10b. Vendar to sodišče dvomi, da je taka razlika v skladu z zahtevami, ki izhajajo iz člena 4(3) PEU, člena 325 PDEU in Direktive o DDV, saj je po njegovem mnenju posledica take razlike boljše varstvo nacionalnih finančnih interesov v razmerju do finančnih interesov Evropske unije.

22 Drugič, navedeno sodišče na podlagi teh določb in Konvencije ZFI sklepa, da bi bile države članice lahko zavezane sankcionirati opustitve plašila DDV, kot so te v postopku v glavni stvari, s kaznimi odvzema prostosti, če neplašani znesek presega znesek 50.000 EUR. Če bi bilo tako, člen 10b zakonske uredbe št. 74/2000, kakor je bila spremenjena z zakonsko uredbo št. 158/2015, ne bi bil v skladu s pravom Unije, ker se sankcija, določena v tem členu, uporablja samo za opustitve, ki se nanašajo na znesek, višji ali enak 250.000 EUR. To sodišče iz podobnih razlogov dvomi, da je klavzula o izključitvi kaznivosti, kot je določena v členu 13 zakonske uredbe št. 74/2000, kakor je bila spremenjena z zakonsko uredbo št. 158/2015, v skladu s pravom Unije.

23 V teh okoliščinah je Tribunale di Varese (okrožno sodišče v Vareseju) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je mogoče pravo Unije, zlasti člen 4(3) PEU v povezavi s členom 325 PDEU in Direktivo [o DDV], ki za države članice določajo obveznost izenačitve politik sankcioniranja, razlagati tako, da nasprotuje razglasitvi nacionalnega predpisa, ki določa, da se neplačilo DDV kaznuje ob preseženem denarnem pragu, ki je višji od praga, določenega za neplačilo neposrednega davka od dohodkov?

2. Ali je mogoče pravo Unije, zlasti člen 4(3) PEU v povezavi s členom 325 PDEU in Direktivo [o DDV], ki državam članicam nalagajo obveznost, da določijo učinkovite, odvračilne in sorazmerne sankcije za zaščito finančnih interesov EU, razlagati tako, da nasprotuje razglasitvi nacionalnega predpisa, ki določa izključitev kaznivosti za obdolženca (naj gre za poslovodjo, zakonitega zastopnika, pooblaščenca za opravljanje davčnih nalog ali za sotorilca kršitve), če je zadevni subjekt, ki ima pravno osebnost, z zamudo plačal davek in upravne kazni, dolgovane iz naslova DDV, čeprav je bil davčni inšpekcijski nadzor že opravljen in se je že začel kazenski pregon, poleg tega pa je bil uveden sodni postopek in v skladu s predpisi zagotovljena kontradiktornost postopka, vendar še ni bila razpisana glavna obravnava, in sicer v sistemu, v katerem za navedenega poslovodjo in zakonitega zastopnika ali njenega pooblaščenca ter sotorilca kršitve ni odredena nobena druga kazen, niti upravna?

3. Ali je treba pojem kaznivega dejanja goljufije iz člena 1 Konvencije ZFI razlagati tako, da se šteje, da je v navedeni pojem vključen tudi primer neplačila in delnega ali zapoznelega plačila [DDV], in ali torej člen 2 [te] konvencije državi članici nalaga, da za neplačilo ter delno ali zapoznelo plačilo DDV v znesku nad 50.000 EUR določi zaporne kazni? Če je odgovor nikalen, se je treba vprašati, ali je treba določbo člena 325 PDEU, ki državam članicam nalaga, da določijo – tudi kazenske – sankcije, ki so odvračilne, sorazmerne in učinkovite, razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodajni ureditvi, v skladu s katero je za poslovodje in zakonite zastopnike pravnih oseb ali njihove pooblaščenca ter sotorilce kršitve izključena kazenska in upravna odgovornost za neplačilo in delno ali zapoznelo plačilo DDV za zneske, ki ustrezajo od tri- do petkratnemu najnižjemu pragu v višini 50.000 EUR, določenemu za goljufije?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in tretje vprašanje

Uvodne ugotovitve

24 Predložitveno sodišče želi s prvim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu izvedeti, ali pravo Unije, zlasti člen 4(3) PEU, člen 325 PDEU, Direktiva o DDV in Konvencija ZFI, nasprotuje nacionalni ureditvi, ki, prvič, določa, da opustitev plačila DDV, ki izhaja iz letnega obračuna za dano davčno obdobje, v zakonsko predpisanih rokih pomeni kaznivo dejanje, ki se kaznuje s kaznijo odvzema prostosti, samo če znesek neplačanega DDV presega inkriminacijski prag 250.000 EUR, in drugič, določa inkriminacijski prag 150.000 EUR za kaznivo dejanje opustitve plačila davčnih odtegljajev v zvezi z davkom od dohodka.

25 Glede tega je treba spomniti, da z Direktivo o DDV niso harmonizirane sankcije, ki se uporabljajo na področju DDV. To področje praviloma spada pod pristojnost držav članic.

26 Glede na navedeno iz členov 2 in 273 Direktive o DDV v povezavi s členom 4(3) PEU izhaja, da imajo države članice obveznost sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je dolgovani DDV na njihovem ozemlju v celoti pobran, in preprečujejo

zatajitev (sodba z dne 20. marca 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, to?ka 18 in navedena sodna praksa).

27 Dalje, ?len 325(1) PDEU dr?avam ?lanicam nalaga, da prepre?ujejo goljufije in vsa druga nezakonita dejanja, ki škodijo finan?nim interesom Unije, z ukrepi, ki delujejo odvra?ilno in so u?inkoviti. Finan?ni interesi Unije med drugim zajemajo prihodke od DDV (sodba z dne 20. marca 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, to?ka 19 in navedena sodna praksa).

28 Nazadnje, v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a morajo dr?ave ?lanice, ?eprav jim je pridržana izbira sankcij, predvsem zagotoviti, da bodo kršitve prava Unije, vklju?no s harmoniziranimi pravili, ki izhajajo iz Direktive o DDV, kaznovane pod vsebinskimi in postopkovnimi pogoji, ki so podobni tistim, ki se uporabljajo za kršitve nacionalnega prava, ki so podobne narave ali te?e, pri ?emer morajo biti sankcije v vsakem primeru u?inkovite, sorazmerne in odvra?ilne (glej v tem smislu sodbe z dne 21. septembra 1989, Komisija/Gr?ija, 68/88, EU:C:1989:339, to?ka 24; z dne 8. julija 1999, Nunes in de Matos, C?186/98, EU:C:1999:376, to?ka 10, in z dne 3. maja 2005, Berlusconi in drugi, C?387/02, C?391/02 in C?403/02, EU:C:2005:270, to?ka 65).

29 Iz vsega zgoraj navedenega sledi, da sankcije, ki jih dr?ave ?lanice uvedejo zaradi prepre?evanja kršitev harmoniziranih pravil na podro?ju DDV, sicer spadajo pod njihovo postopkovno in institucionalno avtonomijo, vendar je ta avtonomija – poleg tega, da je omejena z na?elom sorazmernosti, katerega uporaba v obravnavanem primeru ni sporna – omejena, prvi?, z na?elom enakovrednosti, ki zahteva, da so te sankcije podobne tistim, ki se uporabljajo za kršitve nacionalnega prava, ki so podobne narave in te?e ter škodujejo nacionalnim finan?nim interesom, in drugi?, z na?elom u?inkovitosti, ki nalaga, da so navedene sankcije u?inkovite in odvra?ilne.

30 Zato je treba na prvo in tretje vprašanje odgovoriti ob upoštevanju teh zadnjenavedenih na?el, pri ?emer se najprej preu?i na?elo u?inkovitosti, nato pa na?elo enakovrednosti.

Na?elo u?inkovitosti

31 Kot je razvidno iz predložitvene odlo?be, italijanska ureditev za prepre?evanje opustitve pla?ila DDV, ki izhaja iz letnega obra?una DDV za dano dav?no obdobje, v zakonsko predpisanih rokih dolo?a dve vrsti sankcij. Prvi?, dav?ni zavezanec, ki je storil napako, je v skladu s ?lenom 13(1) zakonske uredbe št. 471/97 izpostavljen globam, katerih višina praviloma znaša 30 % dolgovanega davka, in zamudnim obrestim. Drugi?, ?len 10b zakonske uredbe št. 74/2000, kakor je bila spremenjena z zakonsko uredbo št. 158/2015, dolo?a, da je mogo?e fizi?nim osebam nalo?iti kazen zavora od šest mesecev do dveh let, ?e znesek nepla?anega DDV presega inkriminacijski prag 250.000 EUR.

32 Po mnenju predložitvenega sodiš?a pa bi pravo Unije lahko zahtevalo, da se kazni odvzema prostosti nalo?ijo storilcem takih opustitev pla?ila DDV, ko je nepla?ani znesek višji ali enak 50.000 EUR.

33 Glede tega iz to?k od 25 do 29 te sodbe izhaja, da na?elo u?inkovitosti kljub neobstoju harmonizacije sankcij, ki se uporabljajo na podro?ju DDV, v ?asu nastanka dejstev v postopku v glavni stvari od dr?av ?lanic zahteva, da uvedejo u?inkovite in odvra?ilne sankcije za prepre?evanje kršitev harmoniziranih pravil na tem podro?ju in za varstvo finan?nih interesov Unije, pri ?emer pa praviloma ne zahteva, da so te sankcije kakšne posebne vrste.

34 Tako je Sodiš?e ve?krat presodilo, da imajo dr?ave ?lanice za zagotavljanje pobiranja prihodkov iz naslova DDV v celoti in s tem za zagotavljanje varstva finan?nih interesov Unije svobodo pri izbiri sankcij, ki se uporabijo in ki lahko zajemajo upravne sankcije, kazenske sankcije

ali kombinacijo obojih (sodbe z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, to?ka 34; z dne 5. decembra 2017, M. A. S. in M. B., C?42/17, EU:C:2017:936, to?ka 33, in z dne 20. marca 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, to?ka 20).

35 Sodiš?e je sicer tudi razsodilo, da so lahko kazenske sankcije nujne za u?inkovito in odvrta?ilno prepre?evanje nekaterih primerov velikih goljufij na podro?ju DDV. Zato morajo države ?lanice sprejeti kazenske sankcije, ki so u?inkovite in odvrta?ilne (glej v tem smislu sodbo z dne 5. decembra 2017, M. A. S. in M. B., C?42/17, EU:C:2017:936, to?ki 34 in 35).

36 Svoboda držav ?lanic pri izbiri je poleg tega omejena s Konvencijo ZFI. V skladu s ?lenom 2(1) te konvencije morajo namre? te države ?lanice sprejeti potrebne ukrepe za zagotovitev, da se goljufije, ki škodujejo finan?nim interesom Unije, kot so opredeljene v ?lenu 1(1) navedene konvencije, vklju?no z goljufijami na podro?ju DDV (sodba z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi, C?105/14, EU:C:2015:555, to?ka 41), kaznujejo s kazenskimi sankcijami, ki vsaj pri velikih goljufijah, in sicer tistih, ki se nanašajo na najnižji znesek, ki ga države ?lanice ne morejo dolo?iti na ve? kot 50.000 EUR, vklju?ujejo kazen odvzema prostosti, ki lahko vodi v izro?itev.

37 Vendar je treba navesti, da je za opustitev pla?ila DDV, kot je ta v postopku v glavni stvari, zna?ilno to, da dav?ni zavezanec po tem, ko je – kot je dolo?eno v ?lenu 250(1) Direktive o DDV – predložil popoln in pravilen obra?un DDV za zadevno dav?no obdobje, v nasprotju z zahtevami, ki izhajajo iz ?lena 206 te direktive, ne pla?a DDV, ki izhaja iz tega obra?una, v državni prora?un v zakonsko predpisanih rokih.

38 Vendar je dav?ni zavezanec – kot skupaj navajajo stranke, ki so predložile stališ?a pri Sodiš?u – pravilno izpolnil obveznosti glede obra?una na podro?ju DDV, zato taka opustitev pla?ila tega davka ne pomeni „goljufije“ v smislu ?lena 325 PDEU, in sicer ne glede na to, ali je ta opustitev namerna ali ne.

39 Prav tako opustitev pla?ila obra?unanega DDV ne pomeni „goljufije“ v smislu Konvencije ZFI. V skladu s ?lenom 1(1)(b) te konvencije za njene namene „goljufija“ glede prihodkov Unije pomeni „nerazkritje podatkov, ki pomeni kršitev dolo?enih obveznosti“, ali „uporabo ali predložitev lažnih, nepravilnih ali nepopolnih izjav ali dokumentov“. Vendar kot je razvidno iz to?ke 37 te sodbe, obravnavani primer ne zadeva take neizpolnitve obveznosti prijavljanja podatkov. Poleg tega, ?eprav se ta dolo?ba nanaša tudi na „neustrezno uporabo zakonito pridobljenih koristi“, je treba navesti – kot je navedla nemška vlada – da to, da dav?ni zavezanec ne poravna obra?unanega DDV v zakonsko predpisanih rokih, temu zavezancu ne zagotovi take koristi, saj davek ostane dolgovan in z njegovim nepla?ilom ravna nezakonito.

40 Iz tega sledi, da se niti razlaga, ki jo je Sodiš?e podalo glede ?lena 325(1) PDEU glede primerov goljufije na podro?ju DDV, niti Konvencija ZFI ne uporabljata za opustitev pla?ila obra?unanega DDV. Zato znesek 50.000 EUR, dolo?en v ?lenu 2(1) te konvencije, v takem primeru ni upošteven.

41 Poleg tega je treba navesti, da take opustitve pla?ila obra?unanega DDV nimajo enake teže kot goljufije v zvezi s tem davkom.

42 Kadar je namre? dav?ni zavezanec pravilno izpolnil obveznosti prijavljanja podatkov, ima ta uprava že na voljo potrebne podatke, da ugotovi znesek DDV, ki ga je bilo treba obra?unati, in morebitno opustitev pla?ila tega davka.

43 Iz tega sledi, da so kazenske sankcije sicer lahko nujne za u?inkovito in odvrta?ilno prepre?evanje nekaterih primerov hude goljufije na podro?ju DDV, kot je navedeno v to?ki 35 te sodbe, vendar take sankcije – v enakem znesku – niso nujne za prepre?evanje opustitev pla?ila

obračunane DDV.

44 Kljub temu pa te opustitve, zlasti če so posledica ravnanja davčnega zavezanca, ki zajema uporabo likvidnih sredstev, ki ustrezajo davku, ki ga je bilo treba obračunati, za lastne potrebe v škodo državnega proračuna, pomenijo „nezakonita dejanja“, ki lahko škodijo finančnim interesom Unije v smislu člena 325(1) PDEU ter ki zato zahtevajo uporabo učinkovitih in odvračilnih sankcij.

45 Te razlage ni mogoče ovreči s trditvijo nemške in nizozemske vlade, da bi izraz „vsa druga nezakonita dejanja“ iz člena 325(1) PDEU kazal zgolj na ravnanja enake vrste in enake teže kot goljufija. Kot je generalni pravobranilec navedel v točkah 68 in 69 sklepnih predlogov, izraz „nezakonita dejanja“ običajno označuje ravnanja, ki so v nasprotju z zakonom, in uporaba pridevnika „vsa“ pomeni, da se nanaša neodvisno na celoto teh ravnanj. Poleg tega ob upoštevanju pomena, ki ga je treba priznati zaščitni finančnih interesov Unije, kar je njen cilj (glej v tem smislu sodbo z dne 18. novembra 1999, Komisija/Svet, C-209/97, EU:C:1999:559, točka 29), pojma „nezakonita dejanja“ ni mogoče razlagati ozko.

46 V preostalem mora biti v skladu z ustaljeno sodno prakso, navedeno v točki 28 te sodbe, vsaka kršitev prava Unije, vključno s harmoniziranimi pravili na področju DDV, predmet učinkovitih, sorazmernih in odvračilnih sankcij.

47 V obravnavanem primeru – kot so skupaj navedle stranke, ki so predložile stališča pri Sodišču – je mogoče sankcije, kot so te, določene v členu 13(1) zakonske uredbe št. 471/97, ob upoštevanju polja proste presoje, ki ga imajo države članice na tem področju, šteti za dovolj učinkovite in odvračilne.

48 Spomniti je namreč treba, da te sankcije zajemajo globe, katerih višina praviloma znaša 30 % dolgovanega davka, pri čemer pa je lahko davčni zavezanec upravičen do znižanja zneska te globe ob upoštevanju roka, v katerem odpravi nepravilnosti. Poleg tega davčna uprava naloži zamudne obresti.

49 Take globe pa ob upoštevanju njihove visoke stopnje strogosti (sodba z dne 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, točka 33) lahko davčne zavezance pripravijo do tega, da se vzdržijo vsakršne namere po prepoznem plačilu DDV ali opustitvi tega plačila, in s tem izkazujejo odvračilnost. Poleg tega so s temi globami, povezanimi z mehanizmom znižanja in zamudnimi obrestmi, davčni zavezanci neplačniki spodbujeni k temu, da jim prej odpravijo nepravilnosti glede dolgovanega davka, in jih je torej mogoče šteti za učinkovite (glej po analogiji sodbo z dne 20. junija 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, točka 40).

50 Nazadnje, z okoliščin, da se v takem položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, v katerem je davčni zavezanec pravna oseba, te sankcije uporabijo za to osebo, in ne za njene poslovodje, ni mogoče ovreči razlage iz točke 47 te sodbe.

51 Določitev naslovnikov takih sankcij namreč tudi v obravnavanem primeru spada pod postopkovno in institucionalno avtonomijo držav članic. Zадnjenavedene tako lahko svobodno določijo, da se bodo te sankcije uporabljale za davčnega zavezanca, ali – če je ta pravna oseba – za njegove poslovodje, ali pa za obe kategoriji oseb, pri čemer se ne sme ogroziti učinkovitost v boju zoper zadevno kršitev prava Unije. Glede opustitve plačila obračunane DDV sankcije, kot so tiste, opisane v točki 48 te sodbe, očitno ne izgubijo učinkovitosti ali odvračilnosti, če so naložene samo davčno zavezani pravnim osebam ob upoštevanju učinkov, ki jih lahko povzročijo na njeno premoženje in torej na gospodarsko dejavnost, ki jo opravlja.

52 Ob upoštevanju vsega zgoraj navedenega je treba ugotoviti, da načelo učinkovitosti ne nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da opustitev plačila

DDV, ki izvira iz letnega obračuna za dano davčno obdobje, v zakonsko predpisanih rokih pomeni kaznivo dejanje, ki se kaznuje s kaznijo odvzema prostosti, samo če znesek neplačanega DDV presega inkriminacijski prag 250.000 EUR.

Načelo enakovrednosti

53 Kot je razvidno iz točk od 25 do 29 te sodbe, je svoboda izbire, ki jo imajo države članice v skladu s svojo institucionalno in postopkovno avtonomijo za sankcioniranje kršitev prava Unije, omejena z njihovo obveznostjo zagotoviti, da te sankcije izpolnjujejo vsebinske in postopkovne pogoje, podobne tistim, ki se uporabljajo za kršitve nacionalnega prava, ki so podobne narave in teže.

54 V obravnavanem primeru italijanska ureditev določa, da opustitev plačila davčnih odtegljajev v zvezi z davkom od dohodkov, enako kot opustitev plačila obračunanega DDV, pomeni kaznivo dejanje, ki se kaznuje z zaporno kaznijo od šestih mesecev do dveh let, če neplačani znesek presega določen inkriminacijski prag. Vendar od začetka veljavnosti člena 10b zakonske uredbe št. 74/2000, kakor je bila spremenjena z zakonsko uredbo št. 158/2015, ta prag znaša 250.000 EUR za opustitev plačila DDV, medtem ko je v skladu s členom 10a zakonske uredbe št. 74/2000, kakor je bila spremenjena z zakonsko uredbo št. 158/2015, ta prag samo 150.000 EUR za opustitev plačila navedenih odtegljajev.

55 Za to, da se preveri, ali se z razliko, kot je ta, ki obstaja med pragoma, določenima s členom 10a in členom 10b zakonske uredbe št. 74/2000 v različici, spremenjeni z zakonsko uredbo št. 158/2015, spoštuje načelo enakovrednosti, je treba v skladu s predudarki, navedenimi v točki 53 te sodbe, ugotoviti, ali je opustitev plačila davčnih odtegljajev v zvezi z davkom od dohodka mogoče obravnavati kot kršitev nacionalnega prava, ki je podobne narave ali teže kot opustitev plačila obračunanega DDV.

56 V okviru tega je treba navesti, da je tako za opustitev plačila DDV kot za opustitev plačila davčnih odtegljajev v zvezi z davkom od dohodka sicer značilno nespoštovanje obveznosti plačila obračunanega davka v zakonsko predpisanih rokih. Iz predložitvene odločbe je tudi razvidno, da je italijanski zakonodajalec z določitvijo teh ravnanj kot kaznivih dejanj sledil istemu cilju, to je zagotavljanju, da se v državni proračun stekajo davki pravočasno in da se s tem ohrani celovitost davčnih prihodkov.

57 Kot v obravnavanem primeru trdi italijanska vlada, pa se kazniva dejanja, ki so določena in sankcionirana s členom 10a oziroma členom 10b zakonske uredbe št. 74/2000, kakor je bila spremenjena z zakonsko uredbo št. 158/2015, razlikujejo po svojih elementih in po težavnosti njihovega odkrivanja.

58 Medtem ko se drugo kaznivo dejanje namreč nanaša na ravnanja davčnega zavezanca za DDV, se prvo ne nanaša na ravnanja zavezancev za plačilo davka od dohodka, ampak na ravnanja tretjih oseb plačnikov, ki so pri viru odtegnili davek od dohodka. Poleg tega je iz spisa, predloženega Sodišču, razvidno, da mora v italijanskem davčnem pravu taka tretja oseba plačnik davka, če te odtegljaje izvede od dohodkov oseb, ki so ga dolžne plačati, zadnjenavedenim izdati dokument, imenovan „potrdilo“, ki tem osebam omogoča, da pri davčni upravi utemeljijo, da so bili ti odtegljaji izvedeni in da so s tem poravnali dolgovani davek, in sicer tudi če nato plačnik davka od teh odtegljajev ne plača v državni proračun. V teh okoliščinah se lahko izkaže, da je zaradi izdaje tega potrdila to, da plačnik davka opusti plačilo izvedenih odtegljajev davčni upravi, težje odkriti kot opustitev plačila obračunanega DDV.

59 Ob upoštevanju teh elementov navedenih dveh kaznivih dejanj ni mogoče obravnavati, kot da sta podobne narave ali teže v smislu sodne prakse, navedene v točki 28 te sodbe. Če pa se

dve kategoriji kaznivih dejanj razlikujeta glede drugačnih okoliščin, ki se nanašajo tako na elemente kaznivega dejanja kot na bolj ali manj enostavno odkrivanje, te razlike med drugim pomenijo, da zadevna država članica ni zavezana določiti enakega sistema za obe kategoriji (sodba z dne 25. februarja 1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, točka 22).

60 Posledično, načelo enakovrednosti ne nasprotuje razliki, kot je ta, ki obstaja med obema pragoma, določenima v členu 10a oziroma v členu 10b zakonske uredbe št. 74/2000 v različici, kakor je bila spremenjena z zakonsko uredbo št. 158/2015.

61 Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na prvo in tretje vprašanje odgovoriti tako, da je treba Direktivo o DDV v povezavi s členom 4(3) PEU in člen 325(1) PDEU razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki določa, da opustitev plačila DDV, ki izhaja iz letnega obračuna za dano davčno obdobje, v zakonsko predpisanih rokih pomeni kaznivo dejanje, ki se kaznuje s kaznijo odvzema prostosti, samo če znesek neplačanega DDV presega inkriminacijski prag 250.000 EUR, medtem ko je za kaznivo dejanje opustitve plačila davčnih odtegljajev v zvezi z davkom od dohodka določen inkriminacijski prag 150.000 EUR.

Drugo vprašanje

62 Ob upoštevanju odgovora na prvo in tretje vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

63 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členom 4(3) PEU in člen 325(1) PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki določa, da opustitev plačila davka na dodano vrednost (DDV), ki izhaja iz letnega obračuna za dano davčno obdobje, v zakonsko predpisanih rokih pomeni kaznivo dejanje, ki se kaznuje s kaznijo odvzema prostosti, samo če znesek neplačanega DDV presega inkriminacijski prag 250.000 EUR, medtem ko je za kaznivo dejanje opustitve plačila davčnih odtegljajev v zvezi z davkom od dohodka določen inkriminacijski prag 150.000 EUR.

Podpisi

* Jezik postopka: italijanščina.