

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 2 maj 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Skydd för unionens ekonomiska intressen – Artikel 4.3 FEU – Artikel 325.1 FEUF – Direktiv 2006/112/EG – Konventionen om skydd av finansiella intressen – Sanktioner – Principerna om likvärdighet och effektivitet – Underlåtenhet att, inom den lagstadgade fristen, betala in den mervärdesskatt som följer av den årliga deklarationen – Nationella bestämmelser enligt vilka en frihetsberövande påföljd döms ut endast om det obetalda mervärdesskattebeloppet överskrider en viss gräns för straffansvar – Nationella bestämmelser om en lägre gräns för straffansvar för underlåtenhet att betala in innehållen källskatt på inkomst”

I mål C-574/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunale di Varese (Domstolen i Varese, Italien) genom beslut av den 30 oktober 2015, som inkom till domstolen den 9 november 2015, i brottmålet mot

Mauro Scialdone,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice-ordföranden A. Tizzano, avdelningsordförandena L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J.L. da Cruz Vilaça (referent), A. Rosas, C.G. Fernlund och C. Vajda samt domarna C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, E. Jarašiūnas, M. Vilaras och E. Regan,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren R. Schiano,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 mars 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. Galluzzo och E. De Bonis, avvocati dello Stato,
- Tysklands regering, genom T. Henze och J. Möller, båda i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom M.K. Bulterman, B. Koopman och L. Noort, samtliga i egenskap av ombud,
- Österrikes regering, genom G. Eberhard, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom E. Traversa, P. Rossi och C. Cattabriga, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 13 juli 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.3 FEU, artikel 325.1 och 325.2 FEUF, rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) och konventionen som utarbetats på grundval av artikel K.3 i fördraget om Europeiska unionen om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen, undertecknad i Bryssel den 26 juli 1995 (EGT C 316, 1995, s. 49) (nedan kallad konventionen om skydd av finansiella intressen).

2 Begäran har framställts i ett brottmål mot Mauro Scialdone som åtalas för att i sin egenskap av ensam styrelseledamot i bolaget Siderlaghi Srl ha underlåtit att inom den lagstadgade fristen betala in mervärdesskatt i enlighet med bolagets årliga deklaration för beskattningsåret 2012.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Konventionen om skydd av finansiella intressen

3 Artikel 1 i konventionen om skydd av finansiella intressen har rubriken "Allmänna bestämmelser". I artikel 1.1 anges följande:

"I denna konvention förstås med bedrägeri som riktar sig mot [unionens] finansiella intressen

...

b) i fråga om inkomster, varje uppsåtlig handling eller uppsåtlig underlåtenhet som är att hänföra till

– användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument, om detta leder till att medel från [unionens] allmänna budget eller från de budgetar som förvaltas av [unionen] eller för [dess] räkning minskas på ett olagligt sätt,

– undanhållande av information som skall lämnas i enlighet med särskilda föreskrifter, om gärningen har samma effekt,

– missbruk av en förmån som lagligen erhållits, om gärningen har samma effekt."

4 Artikel 2 i konventionen har rubriken "Straffrättsliga påföljder". I artikel 2.1 anges följande:

"Varje medlemsstat skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att sådana förfaranden som avses i artikel 1, liksom medhjälp, anstiftan eller försök till de gärningar som avses i artikel 1.1, beläggs med effektiva, proportionella och avskräckande straffrättsliga påföljder, däribland, åtminstone i allvarliga fall, frihetsberövande påföljder som kan medföra utlämning, varvid det står klart att med allvarliga fel menas de bedrägerier som rör minst det minimibelopp som varje medlemsstat fastställt. Detta minimibelopp får inte överstiga 50 000 [euro]."

Mervärdesskattedirektivet

5 Artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet slår fast vilka transaktioner som ska vara föremål för

mervärdesskatt.

6 Artikel 206 i direktivet har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt skall betala nettobeloppet av denna skatt när den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250 lämnas. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan förfallodag för betalning av detta belopp eller begära preliminär betalning.”

7 Artikel 250.1 i direktivet har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.”

8 I artikel 273 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

...”

Italiensk rätt

9 I artikel 13.1 i 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 (lagstiftningsdekret nr 471 om ändring av icke straffrättsliga skattesanktioner på området för direkta skatter, mervärdesskatt och skatteuppbörd i enlighet med artikel 3 punkt 133 q i lag nr 662 av den 23 december 1996) av den 18 december 1997 (GURI nr 5 av den 8 januari 1998, ordinarie tillägget) (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 471/97), föreskrivs följande:

”Den som inom den föreskrivna fristen inte, eller enbart delvis, gör förskottsinbetalningar, delbetalningar, utjämningsbetalningar eller betalar det skattesaldo som följer av deklarationen, i dessa fall efter avdrag för del- och förskottsbetalningar, även om de sistnämnda betalningarna inte har utförts, påförs en administrativ sanktionsavgift motsvarande 30 procent av varje obetalt belopp, även om det efter rättelse av materiella fel eller räknefel, vilka uppdagats i samband med kontroller av den årliga deklarationen, visar sig att skatten är högre eller att det avdragsgilla överskottet är mindre. ...”

10 Artikel 10 bis, med rubriken ”Underlåtenhet att betala in skatt enligt deklaration eller intyg” i decreto legislativo nr 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 (lagstiftningsdekret nr 74 om ny reglering av skattebrott som gäller inkomstskatt och mervärdesskatt, i dess lydelse enligt artikel 9 i lag nr 205 av den 25 juni 1999), av den 10 mars 2000 (GURI nr 76 av den 31 mars 2000, s. 4) (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 74/2000), i den lydelse som gällde vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet och fram till den 21 oktober 2015, föreskrev följande:

”Var och en som inte inom den föreskrivna fristen för inlämning av den årliga deklarationen betalar

in den skatt som följer av det intyg som lämnats till de skattskyldiga personer i vilkas ställe denna person trätt, ska dömas till fängelse, lägst sex månader och högst två år, om beloppet överstiger 50 000 euro per beskattningsperiod.”

11 Vid samma tidpunkt hade artikel 10 ter i nämnda lagstiftningsdekret, med rubriken ”Underlåtenhet att inbetala mervärdesskatt”, följande lydelse:

”Artikel 10 bis ska inom de däri fastställda gränserna tillämpas även på var och en som inte inom den föreskrivna fristen för förskottsinbetalning för den nästkommande beskattningsperioden betalar den mervärdesskatt som följer av den årliga deklarationen.”

12 Artikel 13 i nämnda lagstiftningsdekret hade rubriken ”Förmildrande omständighet. Betalning av skatteskuld”. I artikel 13.1 föreskrevs följande:

”De sanktioner som föreskrivs till följd av brott enligt detta dekret ska minskas till en tredjedel ... om de skatteskulder som de brottsliga gärningarna avser har reglerats före beslutet om att inleda det muntliga förfarandet i första instans.”

13 Lagstiftningsdekret nr 74/2000 ändrades genom lagstiftningsdekret nr 158 – Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell’articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (lagstiftningsdekret nr 158 om översyn av sanktionsbestämmelserna för genomförande av artikel 8.1 i lag nr 23 av den 11 mars 2014) av den 24 september 2015 (GURI nr 233 av den 7 oktober 2015, ordinarie tillägget) (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 158/2015), med verkan från och med den 22 oktober 2015.

14 Sedan den 22 oktober 2015 har artikel 10 bis i lagstiftningsdekret nr 74/2000, i dess lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015, följande innehåll:

”Var och en som inte inom den föreskrivna fristen för inlämning av den årliga deklarationen betalar in den skatt som ska betalas enligt deklarationen, eller som följer av det intyg som lämnats till de skattskyldiga personer i vilkas ställe denna person trätt, ska dömas till fängelse, lägst sex månader och högst två år, om beloppet överstiger 150 000 euro per beskattningsperiod.”

15 I artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000, i dess lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015, föreskrivs följande:

”Var och en som inte inom den föreskrivna fristen för förskottsinbetalning för den nästkommande beskattningsperioden inbetalar den mervärdesskatt som följer av den årliga deklarationen, ska dömas till fängelse, lägst sex månader och högst två år, om det rör sig om ett belopp som överskrider 250 000 euro per beskattningsperiod.”

16 Artikel 13 i lagstiftningsdekret nr 74/2000, i dess lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015, har rubriken ”Ansvarsfrihetsgrund. Betalning av skulden” och lyder enligt följande:

”1. Brotten enligt artikel 10 bis, 10 ter ... medför inte straffansvar om skatteskulderna samt de administrativa sanktionsavgifterna och räntorna har reglerats genom fullständig betalning av de aktuella beloppen före beslutet om att inleda det muntliga förfarandet i första instans, även om detta skett efter de särskilda, i skattelagstiftningen föreskrivna, förfarandena för förlikning och godtagande av fastslagen uppskattning, eller vid spontan reglering av skulden.

...

3. Om skatteskulden, innan beslut fattas om att inleda det muntliga förfarandet i första instans, är på väg att regleras genom avbetalning, till exempel med stöd av artikel 13 bis, beviljas en frist

på ytterligare tre månader för betalning av den återstående skulden. I sådant fall upphör preskriptionen tillfälligt att löpa. Rätten har möjlighet att, om den anser det vara nödvändigt, förlänga denna frist en gång och med högst tre månader, utan att detta påverkar den omständigheten att preskriptionstiden tillfälligt har upphört att löpa.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 Agenzia delle Entrate (skattemyndigheten, Italien) gjorde en skatterevision hos Siderlaghi. Vid skatterevisionen framkom att bolaget hade underlåtit att inom den lagstadgade fristen betala in den mervärdesskatt som följde av bolagets årliga deklaration för beskattningsåret 2012 och som uppgick till ett belopp på 175 272 euro. Skattemyndigheten påpekade denna brist för Siderlaghi och uppmanade bolaget att vidta rättelse genom att erlägga obetald skatt, dröjsmålsränta samt, i enlighet med artikel 13.1 i lagstiftningsdekret nr 471/97, sanktionsavgift uppgående till 30 procent av skatteskulden. Bolaget åtog sig att erlägga den obetalda mervärdesskatten genom delbetalningar inom 30 dagar efter nämnda underrättelse, och beviljades följaktligen en nedsättning av sanktionsavgiften med två tredjedelar.

18 Dessutom väckte Procura della Repubblica (åklagarmyndigheten, Italien) den 29 maj 2015 åtal vid den hänskjutande domstolen, Tribunale di Varese (Domstolen i Varese, Italien), och yrkade att Mauro Scialdone skulle dömas till böter på 22 500 euro. Underlåtenheten att betala mervärdesskatten uppfyllde enligt åklagaren rekvisiten för den gärning som beskrevs och straffbelades i artikel 10 bis och 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000, bland annat eftersom den obetalda mervärdesskatten överskred 50 000 euro – vilket utgjorde gränsen för när straffansvar för en sådan underlåtenhet kunde föranleda påföljd enligt dessa bestämmelser – och ansvaret för brottet kunde tillskrivas Mauro Scialdone, i dennes egenskap av ensam styrelseledamot i Siderlaghi.

19 Den 22 oktober 2015 trädde lagstiftningsdekret nr 158/2015 i kraft. Den hänskjutande domstolen har uppgett att de ändringar av lagstiftningsdekret nr 74/2000 som denna rättsakt medförde är retroaktivt tillämpliga på de gärningar som läggs Mauro Scialdone till last, eftersom dessa regler är mer förmånliga. Således utgör de aktuella gärningarna inte längre något brott, eftersom artikel 10 ter i det sistnämnda lagstiftningsdekretet, i dess lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015, sätter gränsen för straffansvar för underlåtenhet att betala mervärdesskatt vid 250 000 euro, och Siderlaghis skatteskuld understiger den nya gränsen. Dessutom skulle Mauro Scialdone kunna åberopa den ansvarsfrihetsgrund som nu återfinns i artikel 13 i lagstiftningsdekret nr 74/2000, i dess lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015, eftersom Siderlaghi och skattemyndigheten har ingått en överenskommelse om erläggande av mervärdesskatten, de påförda böterna och dröjsmålsräntan genom delbetalningar.

20 Den hänskjutande domstolen ifrågasätter dock huruvida de ändringar av den italienska lagstiftningen som lagstiftningsdekret nr 158/2015 medförde är förenliga med unionsrätten. Om ändringarna inte är förenliga med unionsrätten bedömer den hänskjutande domstolen nämligen att den är skyldig att lämna dem utan avseende och i stället tillämpa den ursprungliga versionen av lagstiftningsdekret nr 74/2000 med följden att Mauro Scialdone fortfarande kan ådömas en straffrättslig påföljd.

21 I detta sammanhang påpekar den hänskjutande domstolen för det första att enligt artiklarna 10 bis och 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000, i dess ursprungliga lydelse, var straffansvarsgränsen på 50 000 euro tillämplig både vid underlåtenhet att betala in innehållen källskatt på inkomst och vid underlåtenhet att betala in mervärdesskatt. Sedan lagstiftningsdekret nr 74/2000 ändrades genom lagstiftningsdekret nr 158/2015 gäller däremot enligt artikel 10 bis, en gräns på 150 000 euro vid underlåtenhet att betala in innehållen källskatt på inkomst, och enligt den nya artikeln 10 ter, en gräns på 250 000 euro vid underlåtenhet att betala in deklarerad

mervärdesskatt. Domstolen betvivlar dock att en sådan skillnad skulle kunna vara förenlig med de krav som följer av artikel 4.3 FEU och artikel 325 FEUF, samt av mervärdesskattedirektivet, eftersom den, enligt den hänskjutande domstolens uppfattning, leder till att nationella ekonomiska intressen ges ett bättre skydd än Europeiska unionens ekonomiska intressen.

22 För det andra finner den hänskjutande domstolen att det följer av dessa bestämmelser och av konventionen om skydd av finansiella intressen att medlemsstaterna skulle kunna vara skyldiga att föreskriva frihetsberövande påföljder vid sådan underlåtenhet att betala in mervärdesskatt som i det nationella målet när det obetalda beloppet överstiger 50 000 euro. Om så var fallet skulle artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000, i dess lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015, inte vara förenlig med unionsrätten eftersom den påföljd som föreskrivs i den artikeln endast gäller när underlåtenheten avser ett belopp som uppgår till minst 250 000 euro. Den hänskjutande domstolen betvivlar av liknande skäl att en ansvarsfrihetsgrund av den typen som avses i artikel 13 i lagstiftningsdekret nr 74/2000, i dess lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015, är förenlig med unionsrätten.

23 Mot denna bakgrund beslutade Tribunale di Varese (Domstolen i Varese) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

"1) Kan unionsrätten – i synnerhet bestämmelserna i artikel 4.3 FEU, artikel 325 FEUF och [mervärdesskattedirektivet], jämförda med varandra, enligt vilka medlemsstaterna ska tillämpa likvärdighet i sanktionspolitiken – tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken gränsen för straffbarhet är satt vid ett högre belopp när det gäller underlåtenhet att betala in mervärdesskatt än när det gäller underlåtenhet att betala in inkomstskatt[?]

2) Kan unionsrätten – i synnerhet bestämmelserna i artikel 4.3 FEU, artikel 325 FEUF och [mervärdesskattedirektivet], enligt vilka medlemsstaterna ska föreskriva effektiva, avskräckande och proportionella sanktioner för att skydda unionens ekonomiska intressen – tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse som innebär att den tilltalade (oavsett om vederbörande är styrelseledamot, laga ställföreträdare, person som bemyndigats för skatteärenden eller som har medverkat till brottet), kan medges straffrihet för det fall den juridiska person som den tilltalade är knuten till i efterhand har betalat både mervärdesskatten och den därtill kopplade administrativa sanktionsavgiften – efter det att skatterevisionen har skett och det straffrättsliga förfarandet har inletts, målet har hänskjutits till rättegång och den tilltalade vederbörigen har informerats om anklagelserna under förfarandets gång – så länge beslutet att inleda det muntliga förfarandet i första instans ännu inte har fattats, inom ramen för ett system där ovannämnda styrelseledamot, laga företrädare, person som innehar ett bemyndigande eller som har medverkat till brottet inte påförs någon annan sanktion, inte ens en administrativa sådan[?]

3) Ska begreppet bedrägeri i den mening som avses i artikel 1 i konventionen om skydd av finansiella intressen tolkas så, att det även omfattar utebliven inbetalning av mervärdesskatt, eller delvis eller försenad inbetalning av nämnda skatt, och att medlemsstaten således i enlighet med artikel 2 i [denna konvention] är skyldig att föreskriva fängelsestraff för utebliven inbetalning av mervärdesskatt, eller delvis eller försenad inbetalning av nämnda skatt, avseende belopp som överstiger 50 000 euro[?] Om frågan besvaras nekande, ska då artikel 325 FEUF, enligt vilken medlemsstaterna ska införa avskräckande, proportionella och effektiva sanktioner, även straffrättsliga sådana, tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som medger juridiska personers styrelseledamöter och laga ställföreträdare, eller de som erhållit ett bemyndigande av dessa eller de som medverkat till brottet, frihet från straffrättsligt och administrativt ansvar för utebliven inbetalning av mervärdesskatt eller delvis eller försenad inbetalning av nämnda skatt med avseende på belopp som är tre till fem gånger högre än den nedre gränsen för vad som anses utgöra bedrägeri, det vill säga 50 000 euro[?]"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den tredje tolkningsfrågan

Inledande synpunkter

24 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den tredje tolkningsfrågan, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida unionsrätten, särskilt artikel 4.3 FEU, artikel 325 FEUF och mervärdesskattedirektivet samt konventionen om skydd av finansiella intressen, utgör hinder för nationella bestämmelser som å ena sidan innebär att underlåtenhet att, inom den lagstadgade fristen, betala in den mervärdesskatt som följer av den årliga deklarationen för ett visst beskattningsår utgör ett brott för vilket en frihetsberövande påföljd döms ut endast om det obetalda mervärdesskattebeloppet överskrider en straffansvarsgräns på 250 000 euro, och å andra sidan fastställer gränsen för straffansvar till 150 000 euro när det gäller brottet att underlåta att betala in innehållen källskatt på inkomst.

25 Det ska erinras om att mervärdesskattedirektivet inte innebär någon harmonisering av de sanktioner som gäller för mervärdesskatt. Detta område omfattas i princip av medlemsstaternas behörighet.

26 Dock följer det bland annat av artiklarna 2 och 273 i mervärdesskattedirektivet jämförda med artikel 4.3 FEU att medlemsstaterna är skyldiga att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att säkerställa en fullständig uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas inom deras respektive territorium, samt för att bekämpa bedrägeri (dom av den 20 mars 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

27 Enligt artikel 325.1 FEUF är medlemsstaterna skyldiga att bekämpa bedrägerier, och all annan olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen, genom effektiva och avskräckande åtgärder. Unionens ekonomiska intressen innefattar bland annat inkomster från mervärdesskatt (dom av den 20 mars 2018, Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

28 Slutligen följer det av EU-domstolens fasta praxis att medlemsstaterna, som dock har möjlighet att välja vilka sanktioner som ska vara tillämpliga, ska se till att överträdelse av unionsrätten, inklusive de harmoniserade regler som har sitt ursprung i mervärdesskattedirektivet, beivras enligt regler motsvarande de materiella regler och handläggningsregler som gäller för överträdelse av liknande art och svårhetsgrad av nationell rätt. Sanktionerna ska under alla omständigheter vara effektiva, stå i rimlig proportion till överträdelsen samt vara avskräckande (se,

för ett liknande resonemang, dom av den 21 september 1989, kommissionen/Grekland, 68/88, EU:C:1989:339, punkt 24, dom av den 8 juli 1999, Nunes och de Matos, C-186/98, EU:C:1999:376, punkt 10, och dom av den 3 maj 2005, Berlusconi m.fl., C-387/02, C-391/02 och C-403/02, EU:C:2005:270, punkt 65).

29 Det framgår av det ovan anförda att även om medlemsstaternas processuella och institutionella autonomi omfattar de sanktioner som medlemsstaterna tillämpar för att bekämpa överträdelse av de harmoniserade mervärdesskattereglerna, begränsas denna autonomi emellertid, förutom av proportionalitetsprincipen, vars tillämpning inte aktualiseras här, dels av principen om likvärdighet – som innebär att dessa överträdelse ska beivras enligt regler motsvarande dem som gäller för överträdelse av liknande art och svårhetsgrad av nationell rätt och som riktar sig mot nationella ekonomiska intressen – dels av effektivitetsprincipen, som kräver att sanktionerna ska vara effektiva och avskräckande.

30 EU-domstolen ska följaktligen besvara den första och den tredje frågan utifrån dessa två principer. Den kommer inledningsvis att undersöka effektivitetsprincipen, och därefter likvärdighetsprincipen.

Effektivitetsprincipen

31 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande föreskrivs i italiensk lagstiftning två typer av sanktioner vid underlåtenhet att inom den lagstadgade fristen betala in den mervärdesskatt som följer av den årliga mervärdesskattedeklarationen för ett visst beskattningsår. Dels kan en beskattningsbar person som brustit i sin betalningsskyldighet enligt artikel 13.1 i lagstiftningsdekret nr 471/97 påföras en sanktionsavgift som i princip uppgår till 30 procent av den mervärdesskatt som ska betalas, jämte dröjsmålsränta; dels föreskrivs i artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000, i dess lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015, att när den obetalda mervärdesskatten uppgår till ett belopp som överskrider en straffansvarsgräns på 250 000 euro kan fysiska personer dömas till fängelse mellan sex månader och två år.

32 Enligt den hänskjutande domstolen är det dock möjligt att unionsrätten innebär att den som gör sig skyldig till sådan underlåtenhet att betala in mervärdesskatt ska kunna dömas till frihetsberövande påföljder redan när den obetalda skatten uppgår till 50 000 euro.

33 EU-domstolen konstaterar att det framgår av punkterna 25–29 i förevarande dom att trots att det inte, vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, hade skett någon harmonisering av sanktionerna på mervärdesskatteområdet, kräver effektivitetsprincipen att medlemsstaterna inför effektiva och avskräckande sanktioner för att bekämpa överträdelse av de harmoniserade reglerna om mervärdesskatt och för att skydda unionens ekonomiska intressen. I princip krävs det dock inte att dessa sanktioner är av något särskilt slag.

34 Sålunda har EU-domstolen vid upprepade tillfällen slagit fast att det står medlemsstaterna fritt att själva välja de sanktioner som ska vara tillämpliga i syfte att säkerställa den fullständiga uppbörden av mervärdesskatten och därigenom värna unionens ekonomiska intressen. Dessa kan utgöras av administrativa sanktioner eller av straffrättsliga påföljder eller av en kombination av dessa (dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 34, dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 33, och dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 20).

35 Det är riktigt att EU-domstolen även har funnit att straffrättsliga påföljder kan vara nödvändiga för att på ett effektivt och avskräckande sätt bekämpa vissa fall av grovt mervärdesskattebedrägeri. Medlemsstaterna har således en skyldighet att i dessa fall införa straffrättsliga sanktioner som är effektiva och avskräckande (se, för ett liknande resonemang, dom

av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B., C-742/17, EU:C:2017:936, punkterna 34 och 35).

36 Medlemsstaternas valfrihet begränsas dessutom av konventionen om skydd av finansiella intressen. Enligt artikel 2.1 i konventionen ska nämligen medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att se till att bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen, enligt definitionen i artikel 1.1 i nämnda konvention, inklusive mervärdesskattebedrägeri (dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl., C-710/14, EU:C:2015:555, punkt 41), beläggs med straffrättsliga sanktioner, däribland, åtminstone i allvarliga fall – det vill säga när det berörda beloppet åtminstone uppgår till ett av medlemsstaterna fastställt minimibelopp vilket inte får överstiga 50 000 euro – frihetsberövande påföljder som kan medföra utlämning.

37 Det ska dock framhållas att den typen av underlåtenhet att betala in mervärdesskatt som det nationella målet handlar om kan beskrivas som så, att en beskattningsbar person, efter att i enlighet med artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet ha lämnat in en fullständig och korrekt mervärdesskattedeklaration för det ifrågavarande beskattningsåret, underlåter att inom den lagstadgade fristen till staten betala in den mervärdesskatt som följer av deklarationen, vilket strider mot de krav som följer av artikel 206 i direktivet.

38 Eftersom den beskattningsbara personen vederbörligen har fullgjort sin skyldighet att deklarerat mervärdesskatt, kan en sådan underlåtenhet avseende inbetalningen av skatten, precis som samtliga intervenienter som har yttrat sig i målet också har anfört, inte anses utgöra ett "bedrägeri" i den mening som avses i artikel 325 FEUF, och detta oavsett om underlåtenheten skett med uppsåt eller ej.

39 Inte heller kan en underlåtenhet att betala in deklarerad mervärdesskatt anses utgöra ett "bedrägeri" i den mening som avses i konventionen om skydd av finansiella intressen. Ett "bedrägeri" med avseende på unionens inkomster innebär nämligen enligt artikel 1.1 b i konventionen ett "undanhållande av information som skall lämnas i enlighet med särskilda föreskrifter" eller en "användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument". Såsom framgår ovan av punkt 37 är det emellertid inte fråga om något sådant åsidosättande av deklarationsskyldigheten i det nu aktuella fallet. EU-domstolen framhåller vidare att även om denna bestämmelse också avser "missbruk av en förmån som lagligen erhållits" kan det, precis som den tyska regeringen har anfört, inte anses att en beskattningsbar person erhåller en sådan förmån genom att underlåta att betala in den deklarerade mervärdesskatten inom den lagstadgade fristen, eftersom mervärdesskatten fortfarande ska betalas och personen i fråga gör sig skyldig till en lagöverträdelse genom att inte betala in den.

40 Härav följer att varken EU-domstolens tolkning av artikel 325.1 FEUF beträffande mervärdesskattebedrägeri eller konventionen om skydd av finansiella intressen är tillämplig vid underlåtenhet att betala in deklarerad mervärdesskatt. Det belopp på 50 000 euro som anges i artikel 2.1 i konventionen saknar således relevans när det rör sig om den typen av underlåtenhet.

41 Det ska dessutom framhållas att en sådan underlåtenhet att betala in deklarerad mervärdesskatt inte är av lika allvarlig art som ett mervärdesskattebedrägeri.

42 När en beskattningsbar person vederbörligen har uppfyllt sin deklarationsskyldighet förfogar skattemyndigheten nämligen redan över de uppgifter den behöver för att kunna fastställa det mervärdesskattebelopp som ska erläggas och för att eventuellt kunna konstatera att inbetalning av beloppet inte har skett.

43 Det betyder att även om straffrättsliga sanktioner kan vara absolut nödvändiga för att kunna bekämpa vissa fall av grovt mervärdesskattebedrägeri på ett effektivt och avskräckande sätt, vilket det erinrats om ovan i punkt 35, är sådana sanktioner inte absolut nödvändiga för att bekämpa

underlåtenhet att betala in deklarerad mervärdesskatt med avseende på samma belopp.

44 Faktum kvarstår dock att denna underlåtenhet utgör "olaglig verksamhet" som kan skada unionens ekonomiska intressen, i den mening som avses i artikel 325.1 FEUF, och som följaktligen kräver effektiva och avskräckande påföljder, vilket särskilt gäller när underlåtenheten beror på att den beskattningsbara personen använder de likvida medel som motsvarar den obetalda mervärdesskatten för sina egna behov och på bekostnad av statskassan.

45 Denna tolkning påverkas inte av den tyska och den nederländska regeringens argument att inskottet "all annan olaglig verksamhet" i artikel 325.1 FEUF enbart hänför sig till gärningar som är av samma slag och av samma allvarlighetsgrad som bedrägeri. EU-domstolen konstaterar, vilket generaladvokaten har påpekat i punkterna 68–69 i förslaget till avgörande, att det är brukligt att låta uttrycket "olaglig verksamhet" beteckna gärningar som strider mot lagen, och att pronomenet "all" visar att det är samtliga av dessa gärningar, utan åtskillnad, som avses. För övrigt är det inte möjligt att ge begreppet "olaglig verksamhet" en restriktiv tolkning, med hänsyn till den betydelse som skyddet av unionens ekonomiska intressen, vilket utgör ett av unionens mål, ska tillerkännas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 1999, kommissionen/rådet, C-209/97, EU:C:1999:559, punkt 29).

46 Enligt den fasta rättspraxis som det erinras om ovan i punkt 28 ska för övrigt varje åsidosättande av unionsrätten, inklusive de harmoniserade mervärdesskattereglerna, vara föremål för effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner.

47 I det nu aktuella fallet kan det konstateras att sanktioner såsom de som föreskrivs i artikel 13.1 i lagstiftningsdekret nr 471/97, med beaktande av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning inom detta område, kan betraktas som tillräckligt effektiva och avskräckande, vilket samtliga de intervenienter som har inkommit med yttranden till domstolen också har anfört.

48 Dessa sanktioner utgörs nämligen av sanktionsavgifter som uppgår till 30 procent av den obetalda skatten, som den beskattningsbara personen dock kan beviljas nedsättning av beroende på inom vilken tidsram vederbörande vidtar rättelse. Dessutom påför skattemyndigheten dröjsmålsränta.

49 Eftersom sanktionsavgifterna är så pass stränga (dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 33) finner EU-domstolen att de kan få de beskattningsbara personerna att stå emot impulsen att dröja med, eller låta bli, att betala in mervärdesskatten, och att sanktionsavgifterna därmed har en avskräckande effekt. Sanktionsavgiftens koppling till mekanismen för nedsättning av beloppet och påförande av dröjsmålsränta gör dessutom att den utgör ett incitament för de beskattningsbara personer som brustit i sin betalningsskyldighet att så snart som möjligt betala in den skatt som de är skyldiga, och sanktionsavgifterna kan därför i princip betraktas som effektiva (se, analogt, dom av den 20 juni 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 40).

50 EU-domstolen konstaterar slutligen att den omständigheten att dessa sanktioner i en situation där den beskattningsbara personen är en juridisk person, såsom i det nationella målet, tillämpas på den juridiska personen och inte på personerna i ledande ställning, inte påverkar den tolkning som görs ovan i punkt 47.

51 Fastställandet av vilka rättssubjekt som kan påföras dessa sanktioner omfattas nämligen, återigen, av medlemsstaternas institutionella och processuella autonomi. Medlemsstaterna är således fria att bestämma att sanktionerna ska riktas mot den beskattningsbara personen själv eller, om denne är en juridisk person, mot personerna i ledande ställning, eller alternativt mot båda

dessa personkategorier, under förutsättning att bekämpningen av den aktuella överträdelsen av unionsrätten därigenom inte blir mindre effektiv. När det rör sig om underlåtenhet att betala in deklarerad mervärdesskatt konstaterar EU-domstolen att sådana sanktioner som de som beskrivs ovan i punkt 48 inte torde förlora sin effektivitet eller sin avskräckande verkan när de endast åläggs den beskattningsbara juridiska personen, med hänsyn till hur dessa sanktioner kan påverka den juridiska personens tillgångar, och därmed den ekonomiska verksamhet som denne bedriver.

52 Mot bakgrund av det ovan anförda finner EU-domstolen att effektivitetsprincipen inte utgör hinder för sådana nationella bestämmelser, såsom de i det nationella målet, som innebär att underlåtenhet att, inom den lagstadgade fristen, betala in den mervärdesskatt som följer av den årliga deklarationen för ett visst beskattningsår utgör ett brott för vilket en frihetsberövande påföljd döms ut endast om det obetalda mervärdesskattebeloppet överskrider en straffansvarsgräns på 250 000 euro.

Likvärdighetsprincipen

53 Såsom följer av punkterna 25–29 ovan är den valfrihet som medlemsstaterna, i enlighet med deras institutionella och processuella autonomi, förfogar över vad gäller införandet av sanktioner för överträdelser av unionsrätten, begränsad av medlemsstaternas skyldighet att se till att överträdelser av unionsrätten beivras enligt regler motsvarande de materiella regler och handläggningsregler som gäller för överträdelser av liknande art och svårhetsgrad av nationell rätt.

54 I det här fallet föreskrivs det i italiensk lagstiftning att underlåtenhet att betala in innehållen källskatt på inkomst, i likhet med underlåtenhet att betala in deklarerad mervärdesskatt, utgör ett brott för vilket fängelse lägst sex månader och högst två år kan dömas ut när det obetalda beloppet överstiger en viss straffansvarsgräns. Denna gräns ligger dock sedan ikraftträdandet av artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000, i dess lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015, på 250 000 euro för underlåtenhet att betala in mervärdesskatt, medan den enligt artikel 10 bis i lagstiftningsdekret nr 158/2015, i dess lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015, redan går vid 150 000 euro när det gäller underlåtenhet att betala in innehållen källskatt på inkomst.

55 För att avgöra huruvida en sådan skillnad som den som föreligger mellan de gränser som fastställs i artikel 10 bis respektive 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000, i dess lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015, är förenlig med likvärdighetsprincipen, är det, i enlighet med övervägandena i punkt 53 i förevarande dom, nödvändigt att ta ställning till om underlåtenhet att betala in innehållen källskatt på inkomst kan betraktas som en överträdelse av liknande art och svårhetsgrad av nationell rätt som underlåtenhet att betala in deklarerad mervärdesskatt.

56 Det bör i detta sammanhang framhållas att det är riktigt att både underlåtenhet att betala in mervärdesskatt och underlåtenhet att betala in innehållen källskatt på inkomst, på samma sätt, kännetecknas av ett åsidosättande av skyldigheten att inom lagstadgad frist betala in den skatt som har deklarerats. Det framgår även av beslutet om hänskjutande att den italienska lagstiftaren genom att kriminalisera dessa beteenden eftersträfvade ett och samma syfte, nämligen att säkerställa att skatten kommer in till statskassan i tid och att således garantera skatteintäkternas fortsatta fullständighet.

57 EU-domstolen konstaterar emellertid, såsom den italienska regeringen i förevarande fall har gjort gällande, att de brott som anges och straffbeläggs i artikel 10 bis respektive artikel 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000, i dess lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015, skiljer sig åt vad gäller såväl brottsrekvisiten som svårigheterna att upptäcka dem.

58 Det förhåller sig nämligen så, att medan det andra brottet handlar om hur beskattningsbara

personer som är registrerade för mervärdesskatt betar sig, handlar det första brottet inte om hur de personer som är skattskyldiga till inkomstskatt betar sig, utan om hur en tredje part som ska betala in den källskatt som har innehållits för dessa personer betar sig. Dessutom framgår det av handlingarna i målet vid domstolen att enligt italiensk skatterätt ska den tredje betalande parten vid innehållandet av källskatt på de skattskyldiga personernas inkomst tillstålla dessa personer en handling som kallas för *intyg*, vilken dessa personer kan använda för att styrka för skattemyndigheten att källskatten har innehållits och att dessa således har fullgjort sin skattskyldighet, och detta även om den tredje betalande parten sedan inte betalar in den innehållna källskatten till staten. Under dessa omständigheter kan den tredje betalande partens underlåtenhet att betala in innehållen källskatt till skattemyndigheten, på grund av utfärdandet av detta intyg, visa sig vara svårare att upptäcka än underlåtenheten att betala in deklarerad mervärdesskatt.

59 Mot bakgrund av dessa förhållanden kan de båda överträdelserna inte anses vara av liknande art och svårhetsgrad i den mening som avses i den rättspraxis som det erinras om ovan i punkt 28. När två kategorier av överträdelser skiljer sig åt på grund av olika omständigheter vad gäller både brottsrekvisiten och svårigheten att upptäcka dem, innebär dessa skillnader, bland annat, att den berörda medlemsstaten inte är skyldig att ha samma regler för båda dessa kategorier (dom av den 25 februari 1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, punkt 22).

60 Följaktligen utgör likvärdighetsprincipen inget hinder för en sådan skillnad som den som föreligger mellan de gränser som fastställs i artikel 10 bis respektive 10 ter i lagstiftningsdekret nr 74/2000, i dess lydelse enligt lagstiftningsdekret nr 158/2015.

61 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första och den tredje tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet, jämfört med artikel 4.3 FEU, och artikel 325.1 FEUF ska tolkas så, att det däri inte föreligger något hinder för nationella bestämmelser som innebär att underlåtenhet att, inom den lagstadgade fristen, betala in den mervärdesskatt som följer av den årliga deklarationen för ett visst beskattningsår utgör ett brott för vilket en frihetsberövande påföljd döms ut endast om det obetalda mervärdesskattebeloppet överskrider en straffansvarsgräns på 250 000 euro, medan gränsen för straffansvar fastställs till 150 000 euro när det gäller underlåtenhet att betala in innehållen källskatt på inkomst.

Den andra frågan

62 Med hänsyn till svaret på den första och den tredje frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

63 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämfört med artikel 4.3 FEU, och artikel 325.1 FEUF ska tolkas så, att det däri inte föreligger något hinder för nationella bestämmelser som innebär att underlåtenhet att, inom den lagstadgade fristen, betala in den mervärdesskatt som följer av den årliga deklarationen för ett visst beskattningsår utgör ett brott för vilket en frihetsberövande påföljd döms ut endast om det obetalda mervärdesskattebeloppet överskrider en straffansvarsgräns på 250 000 euro, medan gränsen för straffansvar fastställs till 150 000

euro när det gäller underlåtenhet att betala in innehållen källskatt på inkomst.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: italienska.