

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

2. svibnja 2018.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Zaštita financijskih interesa Unije – članak 4. stavak 3. UFEU-a – članak 325. stavak 1. UFEU-a – Direktiva 2006/112/EZ – Konvencija PIF – Sankcije – Načela ekvivalentnosti i djelotvornosti – Neplaćanje PDV-a na temelju godišnje porezne prijave u zakonom propisanim rokovima – Nacionalni propis koji predviđa kaznu oduzimanja slobode samo kada iznos neplaćenog PDV-a prelazi određeni prag iznad kojeg se neplaćanje smatra kaznenim djelom – Nacionalni propis koji za neplaćanje poreza po odbitku u vezi s porezom na dohodak predviđa niži prag iznad kojeg se ono smatra kaznenim djelom”

U predmetu C-574/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunale di Varese (Sud u Vareseu, Italija), odlukom od 30. listopada 2015., koju je Sud zaprimio 9. studenoga 2015., u kaznenom postupku protiv

**Maura Scialdonea,**

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, A. Tizzano, potpredsjednik, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça (izvjestitelj), A. Rosas, C. G. Fernlund i C. Vajda, predsjednici vijeća, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, E. Jarašinas, M. Vilaras i E. Regan, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: R. Schiano, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 21. ožujka 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. Galluzzo i E. De Bonisa, *avvocati dello Stato*,
- za njemačku vladu, T. Henze i J. Möller, u svojstvu agenata,
- za nizozemsku vladu, M. K. Bulterman, B. Koopman i L. Noort, u svojstvu agenata,
- za austrijsku vladu, G. Eberhard, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, E. Traversa, P. Rossi i C. Cattabriga, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 13. srpnja 2017.,

donosi sljedeću

## Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 4. stavka 3. UEU-a, članka 325. stavaka 1. i 2. UFEU-a, Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i Konvencije sastavljene na temelju članka K.3 Ugovora o Europskoj uniji o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica, potpisane u Bruxellesu 26. srpnja 1995. (SL 1995., C 316, str. 49.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 19., svezak 14., str. 50.; u daljnjem tekstu: Konvencija PIF).

2 Zahtjev je upućen u okviru kaznenog postupka pokrenutog protiv Maura Scialdonea jer, kao jedini direktor društva Siderlaghi Srl, nije platio porez na dodanu vrijednost (PDV) na temelju godišnje porezne prijave tog društva za porezno razdoblje 2012. u zakonom propisanim rokovima

### Pravni okvir

#### Pravo Unije

##### *Konvencija PIF*

3 Člankom 1. Konvencije PIF, naslovljenim „Opće odredbe”, u stavku 1. određuje se:

„Za potrebe ove Konvencije, prijevare koje štetno utječu na financijske interese [Unije] fine:

[...]

(b) u odnosu na prihode, svako namjerno djelovanje ili propust koji se odnosi na:

- upotrebu ili prikazivanje lažnih, netočnih ili nepotpunih izjava ili dokumenata, čiji je učinak nezakonito smanjenje sredstava iz proračuna [Unije] ili proračuna kojima upravlja [Unija], ili kojima se upravlja u [njezino] ime;
- neotkrivanje informacija, čime se krši određena obveza, s istim učinkom,
- zlouporaba zakonito ostvarene koristi s istim učinkom.”

4 Članak 2. te konvencije, naslovljen „Kazne”, u stavku 1. određuje:

„Svaka država članica poduzima potrebne mjere kako bi osigurala da je postupanje iz članka 1. te sudjelovanje, poticanje i pokušaj postupanja iz članka 1. stavka 1. kažnjivo učinkovitim, razmjernim i odvraćajućim kaznama te da je, barem u slučajevima teških prijevara, propisana zatvorska kazna koja može dovesti do izručenja, pri čemu se podrazumijeva da se teškom prijevaram smatra prijevara koja uključuje minimalan iznos koji se određuje u svakoj državi članici. Minimalan iznos ne smije prelaziti 50.000 [eura].”

##### *Direktiva o PDV-u*

5 Članak 2. stavak 1. Direktive o PDV-a određuje koje transakcije podliježu PDV-u.

6 Članak 206. te direktive glasi:

„Svaki porezni obveznik koji je dužan plaćati PDV mora plaćati neto iznos PDV-a pri podnošenju prijave PDV-a predviđene člankom 250. Države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog

iznosa ili zahtijevati me?upla?anje.”

7 U skladu s ?lankom 250. stavkom 1. navedene direktive:

„Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izračun poreza za koji je nastala obveza obra?una i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvr?ivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije.”

8 ?lankom 273. iste direktive propisano je:

„Države ?lanice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi sprije?ile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici izme?u država ?lanica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini izme?u država ?lanica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

[...]

### **Talijansko pravo**

9 ?lanak 13. stavak 1. decreta 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 (Zakonodavna uredba br. 471 o reformi poreznih sankcija koje nisu kaznene naravi u podru?ju izravnog oporezivanja, poreza na dodanu vrijednost i naplate poreza, u skladu s ?lankom 3. stavkom 133. to?kom (q) Zakona br. 662 od 23. prosinca 1996.) od 18. prosinca 1997. (redovni dodatak GURI-ju br. 5 od 8. sije?nja 1998.; u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba br. 471/97) glasi kako slijedi:

„Osobi koja u propisanim rokovima u cijelosti ili djelomi?no ne plati predujmove, periodična pla?anja, izjedna?ene ili izravnane iznose poreza koji proizlaze iz porezne prijave, nakon odbitka periodičnih iznosa i predujmova, ?ak i ako oni nisu pla?eni, može se izre?i upravna kazna u visini od 30 % svakog nepla?enog iznosa, ?ak i ako se, nakon ispravka pogrešaka u pisanju ili ra?unanju koje su ustanovljene prilikom ispitivanja godišnje prijave, utvrdi da je iznos pla?enog poreza ve?i od dugovanog ili da je iznos prijavljenog odbitka manji od onoga na koji se ima pravo. [...]

10 ?lanak 10.a, naslovljen „Nepla?anje poreza dugovanog po odbitku ili onoga koji proizlazi iz potvrde”, decreta 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 (Zakonodavna uredba br. 74 o novim pravilima u vezi s kaznenim djelima u podru?ju poreza na dohodak i poreza na dodanu vrijednost, u skladu s ?lankom 9. Zakona br. 205 od 25. lipnja 1999.) od 10. ožujka 2000. (GURI br. 76 od 31. ožujka 2000., str. 4.; u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba br. 74/2000) u svojoj verziji na snazi u vrijeme nastanka ?injenica u ovom predmetu pa do 21. listopada 2015. odre?ivao je:

„Osobi koja u roku za podnošenje godišnje porezne prijave isplattelja primitka ne plati iznos poreza po odbitku koji proizlazi iz potvrde izdane poreznim obveznicima za ?iji se račun porez obustavlja izri?e se kazna zatvora od šest mjeseci do dvije godine ako je taj iznos ve?i od 50 000 eura za svako porezno razdoblje.”

11 U to je vrijeme ?lanak 10.b te zakonodavne uredbe, naslovljen „Nepla?anje PDV-a”, propisivaio:

„Odredba iz ?lanka 10.a primjenjuje se u okviru u njoj predvi?enih granica i na svaku osobu koja ne plati [PDV] koji duguje na temelju godišnje prijave unutar roka odre?enog za pla?anje predujma koji se odnosi na sljede?e porezno razdoblje.”

12 ?lanak 13. navedene zakonodavne uredbe, naslovljen „Olakotna okolnost. Pla?anje poreznog duga”, u stavku 1. je predvi?ao:

„Kazne propisane za djela iz ove uredbe mogu se smanjiti najviše za tre?inu [...] ako se porezni dug koji se odnosi na ?injenice koje ?ine ta djela plati prije nego što se rasprava u prvostupanjskom postupku proglasi otvorenom [...]”

13 Zakonodavna uredba br. 74/2000 izmijenjena je decretom legislativo n. 158 – Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell’articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (Zakonodavna uredba br. 158 o izmjeni sustava sankcija kojima se provodi ?lanak 8. stavak 1. Zakona br. 23 od 11. ožujka 2014.) od 24. rujna 2015. (redovni dodatak GURI-ju br. 233 od 7. listopada 2015.; u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba br. 158/2015) s u?inkom od 22. listopada 2015.

14 Od tog datuma ?lanak 10.a Zakonodavne uredbe br. 74/2000, kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, utvr?uje:

„Osobi koja u roku predvi?enom za podnošenje godišnje porezne prijave isplatitelja primitka ne plati iznos poreza po odbitku koji se duguje na temelju te prijave ili proizlazi iz potvrde izdane poreznim obveznicima za ?iji se ra?un porez obustavlja izri?e se kazna zatvora od šest mjeseci do dvije godine ako je taj iznos ve?i od 150 000 eura za svako porezno razdoblje.”

15 ?lanak 10.b Zakonodavne uredbe br. 74/2000, kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, propisuje:

„Osobi koja u roku predvi?enom za pla?anje predujma za sljede?e porezno razdoblje ne plati iznos [PDV-a] koji se duguje na temelju godišnje prijave izri?e se kazna zatvora od šest mjeseci do dvije godine ako je taj iznos ve?i od 250 000 eura za svako porezno razdoblje.”

16 ?lanak 13. Zakonodavne uredbe br. 74/2000, kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, naslovljen „Razlog za oslobo?enje od odgovornosti. Pla?anje duga”, glasi kako slijedi:

„1. Za kaznena djela predvi?ena u ?lancima 10.a, 10.b [...] ne izri?e se sankcija ako se cjelokupan iznos poreznog duga, uklju?uju?i upravne kazne i kamate, plati prije nego što se rasprava u prvostupanjskom postupku proglasi otvorenom, uklju?uju?i nakon posebnih postupaka mirenja i sklapanja nagodbe u kojima je utvr?ena procjena koju predvi?aju porezna pravila ili u slu?aju dobrovoljnog pla?anja.

[...]

3. Ako se prije proglašenja otvaranja rasprave u prvostupanjskom postupku porezni dug ve?obro?no pla?a, posebno na temelju ?lanka 13.a, za isplatu preostalog duga odre?uje se rok od tri mjeseca. U tom slu?aju zastara ne te?e. Sud taj rok može produljiti samo jednom za najviše tri mjeseca, ako to smatra nužnim, ne dovode?i u pitanje mirovanje zastare.”

## Glavni postupak i prethodna pitanja

17 Agenzia delle Entrate (Porezna uprava, Italija) provela je porezni nadzor nad društvom Siderlaghi. Tim je nadzorom utvrđeno da to društvo nije platilo PDV koji proizlazi iz njegove godišnje prijave za porezno razdoblje 2012. u zakonom propisanim rokovima, a koji iznosi 175 272 eura. Porezna je uprava o toj nepravilnosti obavijestila društvo Siderlaghi te ga je pozvala da je ispravi plaćanjem dugovanog poreza i zateznih kamata i, u skladu s člankom 13. stavkom 1. Zakonodavne uredbe br. 471/97, novčane kazne koja odgovara iznosu od 30 % njegova poreznog duga. Budući da se to društvo obvezalo u obrocima platiti dugovani PDV u roku od 30 dana od te obavijesti, steklo je pravo na smanjenje propisane novčane kazne za dvije trećine.

18 Usto je Procura della Repubblica (Državno odvjetništvo, Italija) 29. svibnja 2015. od suda koji je uputio zahtjev, Tribunalea di Varese (Sud u Vareseu, Italija), zatražila da se M. Scialdoneu naloži plaćanje novčane kazne u iznosu od 22 500 eura. Taj se zahtjev temeljio na činjenici da je neplaćanje predmetnog PDV-a povreda propisana i sankcionirana u člancima 10.a i 10.b Zakonodavne uredbe br. 74/2000, osobito ako iznos neplaćenog PDV-a prelazi prag od 50 000 eura iznad kojeg se neplaćanje smatra kaznenim djelom i iznad kojeg se na takav propust može primijeniti sankcija predviđena u tim odredbama, kao i na činjenici da se ta povreda može pripisati M. Scialdoneu, kao jedinom direktoru društva Siderlaghi.

19 Zakonodavna uredba br. 158/2015 stupila je na snagu 22. listopada 2015. Sud koji je uputio zahtjev navodi da se njome unesene izmjene u Zakonodavnu uredbu br. 74/2000 retroaktivno primjenjuju na radnje M. Scialdonea za koje ga se optužuje jer je riječ o povoljnijim odredbama. Stoga predmetne radnje više ne čine kazneno djelo jer članak 10.b potonje zakonodavne uredbe, kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, odonda propisuje da je prag iznad kojeg se neplaćanje PDV-a smatra kaznenim djelom 250 000 eura, a porezni je dug društva Siderlaghi manjeg iznosa, koji ne prelazi taj novi prag. Osim toga, M. Scialdone mogao bi se pozvati na apsolutni razlog za oslobođenje koji se sada nalazi u članku 13. Zakonodavne uredbe br. 74/2000, kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, jer su se društvo Siderlaghi i porezna uprava sporazumjeli o obročnom plaćanju dugovanog PDV-a, izrečene novčane kazne i zateznih kamata.

20 Međutim, sud koji je uputio zahtjev pita se jesu li izmjene koje su Zakonodavnom uredbom br. 158/2015 unesene u talijansku uredbu u skladu s pravom Unije, s obzirom na to da bi ih taj sud, ako bi se utvrdilo da nisu u skladu s tim pravom, morao izuzeti iz primjene i primijeniti prvotnu verziju Zakonodavne uredbe br. 74/2000, zbog čega bi se M. Scialdoneu i dalje mogla odrediti kaznena sankcija.

21 U tom smislu sud koji je uputio zahtjev s jedne strane ističe da bi se u okviru članka 10.a i 10.b Zakonodavne uredbe br. 74/2000, u njezinoj prvotnoj verziji, primjenjivao isti prag od 50 000 eura iznad kojeg se povreda smatra kaznenim djelom neovisno o neplaćanju poreza po odbitku u vezi s porezom na dohodak i neplaćanju PDV-a. Suprotno tomu, od izmjene Zakonodavne uredbe br. 74/2000 Zakonodavnom uredbom br. 158/2015 taj je prag povećan na 150 000 eura za neplaćanje navedenog poreza po odbitku, u skladu s novim člankom 10.a, i na 250 000 eura u pogledu neplaćanja prijavljenog PDV-a, u skladu s novim člankom 10.b. Međutim, taj sud dvoji o sukladnosti takve razlike sa zahtjevima koji proizlaze iz članka 4. stavka 3. UEU-a i članka 325. UFEU-a kao i iz Direktive o PDV-u, s obzirom na to da ona, prema njegovu mišljenju, dovodi do bolje zaštite nacionalnih financijskih interesa u odnosu na one Europske unije.

22 S druge strane, navedeni sud na temelju tih odredaba i Konvencije PIF zaključuje da države članice mogu biti obvezane kazniti neplaćanje PDV-a poput onoga u glavnom postupku kaznama oduzimanja slobode ako neplaćeni iznos prelazi 50 000 eura. Ako je to tako, članak 10.b

Zakonodavne uredbe br. 74/2000, kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, ne bi bio u skladu s pravom Unije jer bi se kazna predviđena tim člankom primjenjivala samo na propuste koji se odnose na iznos jednak ili veći od 250 000 eura. Zbog sličnih razloga isti sud dvojio tome je li apsolutni razlog za oslobođenje od kazne poput onoga predviđenog u članku 13. Zakonodavne uredbe br. 74/2000, kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, u skladu s pravom Unije.

23 U tim je okolnostima Tribunale di Varese (Sud u Vareseu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li se pravo Unije – konkretno članak 4. stavak 3. UEU-a u vezi s člankom 325. UFEU-a i Direktiva [o PDV-u], koji državama članicama nameću obvezu jednakog postupanja u području politike kažnjavanja – tumačiti na način da mu se protivi donošenje nacionalnog propisa koji predviđa nastanak kaznenopravne odgovornosti za neplaćanje PDV-a u slučaju kada neplaćeni iznos prelazi novčani prag koji je viši od onoga koji je određen za slučaj neplaćanja poreza na dohodak?

2. Može li se pravo Unije – konkretno članak 4. stavak 3. UEU-a u vezi s člankom 325. UFEU-a i Direktiva [o PDV-u], kojima se države članice obvezuju da predvide djelotvorne, odvraćajuće i razmjerne sankcije za zaštitu financijskih interesa Unije – tumačiti na način da mu se protivi donošenje nacionalnog propisa koji isključuje kažnjavanje optuženika (bez obzira na to radi li se o direktoru, pravnom zastupniku, opunomoćeniku za poduzimanje radnji u vezi s porezima odnosno sudioniku u kaznenom djelu) u slučaju kada je subjekt s pravnom osobnošću porez i upravne kazne koje je bio dužan platiti u vezi s PDV-om platio sa zakašnjenjem, odnosno nakon što je porezni nadzor već bio proveden te je započeo kazneni progon i kazneni postupak i nakon što je utvrđen uredan početak kontradiktornog postupka, ali prije nego što je rasprava proglašena otvorenom, u sustavu u kojem nije predviđena niti jedna druga sankcija prema direktoru, zakonskom zastupniku odnosno njihovom opunomoćeniku i sudioniku u kaznenom djelu, pa ni sankcija upravne naravi?

3. Treba li pojam prijave iz članka 1. Konvencije PIF tumačiti na način da obuhvaća i slučaj neplaćanja odnosno djelomičnog i zakašnjelog plaćanja [PDV-a] te, slijedom toga, zahtijeva li članak 2. navedene konvencije od države članice da sankcionira kaznom zatvora neplaćanje odnosno djelomično i zakašnjelo plaćanje PDV-a u iznosima iznad 50 000 eura [?] U slučaju nije odgovora, bit će potrebno utvrditi treba li pravilo iz članka 325. UFEU-a, kojim se države članice obvezuju predvidjeti djelotvorne, odvraćajuće i razmjerne sankcije, uključujući i kaznene sankcije, tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo u kojemu su direktori i zakonski zastupnici pravnih osoba odnosno njihovi opunomoćenici te sudionici u kaznenom djelu oslobođeni od kaznene i upravne odgovornosti za neplaćanje odnosno djelomično i zakašnjelo plaćanje PDV-a u odnosu na iznose koji su tri do pet puta viši od najnižeg praga određenog za prijeveru, odnosno 50 000 eura?”

## **O prethodnim pitanjima**

### **Prvo i treće pitanje**

#### *Uvodne napomene*

24 Svojim prvim i trećim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se pravu Unije, osobito članku 4. stavku 3. UEU-a, članku 325. UFEU-a, Direktivi o PDV-u i Konvenciji PIF, nacionalni propis kojim se, s jedne strane, propisuje da je neplaćanje PDV-a na temelju godišnje prijave za određeno razdoblje u zakonom propisanim rokovima kazneno djelo kažnjivo oduzimanjem slobode samo ako iznos neplaćenog PDV-a prelazi prag od 250 000 eura

iznad kojeg se neplaćanje smatra kaznenim djelom i koji, s druge strane, za neplaćanje poreza po odbitku u vezi s porezom na dohodak predviđa prag od 150 000 eura iznad kojeg se ono smatra kaznenim djelom.

25 U tom pogledu valja podsjetiti na to da Direktiva o PDV-u ne usklađuje sankcije primjenjive u području PDV-a. To je područje na koje u nadležnosti država članica.

26 S obzirom na to, iz članka 2. i 273. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 4. stavkom 3. UFEU-a najprije proizlazi da države članice imaju obvezu poduzimati sve zakonodavne i upravne mjere koje mogu osigurati cjelovitu naplatu dugovanog PDV-a na svojim državnim područjima te suzbijati prijevare (presuda od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 18. i navedena sudska praksa).

27 Nadalje, članak 325. UFEU-a obvezuje države članice na borbu uinkovitim i odvraćajućim mjerama protiv prijevara i svih nezakonitih djelovanja koja su usmjerena protiv financijskih interesa Unije. Financijski interesi Unije uključuju, među ostalim, i prihode od PDV-a (presuda od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 19. i navedena sudska praksa).

28 Naposljetku, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, iako zadržavaju pravo na izbor sankcija, države članice moraju voditi računa o tome da se povrede prava Unije, uključujući usklađena pravila iz Direktive o PDV-u, sankcioniraju u materijalnim i postupovnim uvjetima koji su analogni onima primjenjivima na povrede nacionalnog prava slične naravi i važnosti, a koji u svakom slučaju sankciju fine uinkovitom, razmjernom i odvraćajućom (vidjeti u tom smislu presude od 21. rujna 1989., Komisija/Grčka, 68/88, EU:C:1989:339, t. 24.; od 8. srpnja 1999., Nunes i de Matos, C-186/98, EU:C:1999:376, t. 10. i od 3. svibnja 2005., Berlusconi i dr., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2005:270, t. 65.).

29 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da, iako sankcije koje države članice propisuju radi borbe protiv kršenja usklađenih pravila u području PDV-u potpadaju pod njihovu postupovnu i institucionalnu autonomiju, ona je ipak ograničena – osim na temelju proporcionalnosti, o kojoj primjeni nije riječ u ovom predmetu – s jedne strane, na temelju ekvivalentnosti, koje podrazumijeva da su te sankcije analogne onima koje se primjenjuju na povrede nacionalnog prava slične naravi i važnosti i koje štete nacionalnim financijskim interesima, te, s druge strane, na temelju djelotvornosti, koje zahtijeva da su navedene sankcije uinkovite i odvraćajuće.

30 Stoga na prvo i treće pitanje valja odgovoriti uzimajući u obzir ta dva potonja načela, ispitujući, kao prvo, na temelju djelotvornosti, a zatim, kao drugo, na temelju ekvivalentnosti.

#### *Na temelju djelotvornosti*

31 Kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, talijanskim propisima predviđene su dvije vrste sankcija radi borbe protiv neplaćanja PDV-a koji proizlazi iz godišnje prijave za određeno porezno razdoblje u zakonom propisanim rokovima. S jedne strane, poreznom obvezniku koji je dužnik može se, u skladu s člankom 13. stavkom 1. Zakonodavne uredbe br. 471/97, naložiti plaćanje novčanih kazni u iznosu od, na temelju, 30 % dugovanog poreza i zateznih kamata. S druge strane, članak 10.b Zakonodavne uredbe br. 74/2000, kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, propisuje da se fizičkim osobama može izreći kazna zatvora od šest mjeseci do dvije godine ako iznos neplaćenog PDV-a prelazi prag od 250 000 eura.

32 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, pravo Unije ipak bi moglo zahtijevati da se po?initeljima takvih propusta u pla?anju PDV-a izreknu kazne oduzimanja slobode kada je nepla?eni iznos jednak ili ve?i od 50 000 eura.

33 U tom pogledu iz to?aka 25. do 29. ove presude proizlazi da, bez obzira na nepostojanje uskla?enosti sankcija primjenjivih u podru?ju PDV-a na dan nastanka ?injenica u glavnom postupku, na?elo djelotvornosti od država ?lanica zahtijeva da uspostave u?inkovite i odvra?aju?e sankcije radi borbe protiv kršenja uskla?enih pravila u tom podru?ju te radi zaštite financijskih interesa Unije a da pritom na?elno ne propisuje da su te sankcije posebne prirode.

34 Sud je tako u više navrata presudio da, kako bi se osigurala naplata svih prihoda koji potje?u od PDV-a i na taj na?in zaštitili financijski interesi Unije, države ?lanice raspolažu slobodom izbora primjenjivih sankcija, koje mogu biti u obliku upravnih sankcija, kaznenih sankcija ili kombinacije tih dviju sankcija (presude od 26. velja?e 2013., Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, t. 34.; od 5. prosinca 2017., M.A.S. i M. B., C?42/17, EU:C:2017:936, t. 33. i od 20. ožujka 2018., Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, t. 20.).

35 Istina, Sud je tako?er zaklju?io da kaznene sankcije mogu biti nužne kako bi se na u?inkovit i odvra?aju?i na?in borilo protiv odre?enih slu?ajeva teške prijevare u vezi s PDV-om. Stoga u tom podru?ju države ?lanice trebaju donijeti kaznene sankcije koje su u?inkovitog i odvra?aju?eg karaktera (vidjeti u tom smislu presudu od 5. prosinca 2017., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, t. 34. i 35.).

36 Sloboda izbora država ?lanica ograni?ena je, nadalje, Konvencijom PIF. Naime, u skladu s njezinim ?lankom 2. stavkom 1., te iste države moraju poduzeti mjere nužne kako bi osigurale da se prijevare koje utje?u na financijske interese Unije, poput onih definiranih u ?lanku 1. stavku 1. navedene konvencije, uklju?uju?i prijevare u vezi s PDV-om (presuda od 8. rujna 2015., Taricco i dr., C?105/14, EU:C:2015:555, t. 41.), kažnjavaju kaznenim sankcijama koje – barem u slu?ajevima teških prijevara, to jest onih koje se odnose na minimalan iznos, za koji države ?lanice ne mogu odrediti da je ve?i od 50 000 eura – podrazumijevaju kazne oduzimanja slobode koje mogu dovesti do izru?enja.

37 Ipak, valja istaknuti da nepla?anje PDV-a poput onoga o kojem je rije? u glavnom postupku zna?i da porezni obveznik, nakon što je, kako je to propisano ?lankom 250. stavkom 1. Direktive o PDV-u, podnio potpunu i to?nu prijavu PDV-a za predmetno porezno razdoblje, nije u državnu riznicu unutar zakonom propisanih rokova platio PDV koji proizlazi iz te prijave, što je u suprotnosti sa zahtjevima koji proizlaze iz ?lanka 206. te direktive.

38 Me?utim, kao što to tvrde sve stranke koje su podnijele o?itovanja Sudu, s obzirom na to da je porezni obveznik pravilno ispunio svoje obveze prijavljivanja PDV-a, takav propust pla?anja tog poreza nije „prijevara” u smislu ?lanka 325. UFEU-a, neovisno o tome je li po?injen s namjerom.

39 Isto tako, nepla?anje prijavljenog PDV-a nije „prijevara” u smislu Konvencije PIF. Naime, u skladu s njezinim ?lankom 1. stavkom 1. to?kom (b), za potrebe njezine primjene „prijevara” u vezi s приходima Unije podrazumijeva „neotkrivanje informacija, ?ime se krši odre?ena obveza” ili „uporabu ili predo?enje lažnih, neto?nih ili nepotpunih izjava ili dokumenata”. Me?utim, kao što to proizlazi iz to?ke 37. ove presude, u ovom predmetu nije rije? o takvim povredama obveza prijavljivanja. Osim toga, iako se ta odredba tako?er odnosi na „zloup[orab] zakonito ostvarene koristi”, valja istaknuti, kao što je to u?inila njema?ka vlada, da ?injenica da prijavljeni PDV nije pla?en u zakonom propisanim rokovima ne daje poreznom obvezniku takvu prednost jer se porez i dalje duguje i jer time što ga ne pla?a krši zakon.



40 Iz toga slijedi da se u slučaju neplaćanja prijavljenog PDV-a ne primjenjuju ni tumačenja članka 325. stavka 1. UFEU-a koje je Sud dao u pogledu slučajeva prijevare u vezi s PDV-om ni Konvencija PIF. Dakle, u takvom slučaju nije relevantan iznos od 50 000 eura iz članka 2. stavka 1. te konvencije.

41 Osim toga, treba napomenuti da takvi propusti plaćanja prijavljenog PDV-a nisu jednako teški kao prijevare u vezi s tim porezom.

42 Naime, ako je porezni obveznik pravilno ispunio svoje obveze prijavljivanja, uprava već raspoloživa podacima potrebnima za utvrđivanje iznosa PDV-a za koji je nastala obveza obratna i njegova eventualnog neplaćanja.

43 Stoga, iako kaznene sankcije mogu biti nužne kako bi se na učinkovit i odvraćajući način suzbilo određene slučajeve teške prijevare u vezi s PDV-om, kao što je to navedeno u točki 35. ove presude, takve sankcije nisu jednako nužne za borbu protiv neplaćanja prijavljenog PDV-a.

44 Unatož navedenom, ti su propusti – osobito ako su posljedica ponašanja u skladu s kojim porezni obveznik za vlastite potrebe, a na štetu državne riznice, upotrebljava gotovinu koja odgovara iznosu poreza za koji je nastala obveza obratna – „nezakonita djelovanja” koja mogu naštetiti financijskim interesima Unije u smislu članka 325. stavka 1. UFEU-a, koja stoga zahtijevaju primjenu učinkovitih i odvraćajućih sankcija.

45 To tumačenje ne može biti dovedeno u pitanje argumentom njemačke i nizozemske vlade prema kojem izraz „sva druga nezakonita djelovanja” iz članka 325. stavka 1. UFEU-a upućuje samo na radnje iste vrste i težine kao prijevara. Kao što je to nezavisni odvjetnik naveo u točkama 68. i 69. svojeg mišljenja, izraz „nezakonita djelovanja” uobičajeno obuhvaća ponašanja koja nisu u skladu sa zakonom, a uporaba pridjeva „sva” upućuje na to da su njime bezuvjetno obuhvaćena sva djelovanja. Uostalom, s obzirom na važnost koju valja priznati zaštiti financijskih interesa Unije, koja je njegov cilj (vidjeti u tom smislu presudu od 18. studenoga 1999., Komisija/Vjevere, C-209/97, EU:C:1999:559, t. 29.), pojam „nezakonito djelovanje” ne može se usko tumačiti.

46 Nadalje, u skladu s ustaljenom sudskom praksom navedenom u točki 28. ove presude, svaka povreda prava Unije, uključujući usklaćena pravila u području PDV-a, mora biti predmet učinkovitih, proporcionalnih i odvraćajućih sankcija.

47 U ovom slučaju, kao što su to istaknule sve stranke koje su podnijele očitovanja Sudu, sankcije poput onih predviđenih člankom 13. stavkom 1. Zakonodavne uredbe br. 471/97, imajući na umu marginu prosudbe koju države članice imaju u tom području, mogu se smatrati dovoljno učinkovitim i odvraćajućim.

48 Naime, valja podsjetiti na to da su te sankcije novčane kazne koje u pravilu iznose 30 % od dugovanog poreza, pri čemu porezni obveznik ipak može ostvariti pravo na smanjenje iznosa te novčane kazne ovisno o roku u kojem ispravi nepravilnost. Osim toga, porezna uprava obratna zatezne kamate.

49 S obzirom na visok stupanj njihove težine (presuda od 20. ožujka 2018., Mencij, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 33.), takvim se novčanim kaznama može navesti porezne obveznike da odustanu od bilo kakvih pokušaja zakašnjelog plaćanja odnosno neplaćanja PDV-a pa stoga imaju odvraćajući učinak. Nadalje, te novčane kazne, povezane s mehanizmom za smanjenje i zateznim kamatama, potiču porezne obveznike koji nisu ispunili svoje obveze da što prije plate dugovani porez i time ih se načelno može smatrati učinkovitim (vidjeti analogijom presudu od 20. lipnja 2013., Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, t. 40.).

50 Naposljetku, činjenica da se u situaciji poput one u glavnom postupku, u kojoj je porezni obveznik pravna osoba, te iste sankcije primjenjuju na tu osobu, a ne na njezine direktore, ne dovodi u pitanje tumačenje iz točke 47. ove presude.

51 Naime, određivanje adresata takvih sankcija također potpada pod postupovnu i institucionalnu autonomiju država članica. One su stoga slobodne propisati hoće li se te sankcije primjenjivati na samog poreznog obveznika ili, ako je on pravna osoba, na njegove direktore ili pak na obje kategorije osoba, pod uvjetom da ne ugrožavaju učinkovitost borbe protiv povrede predmetnog prava Unije. Što se tiče neplaćanja prijavljenog PDV-a, ne čini se da sankcije poput onih opisanih u točki 48. ove presude gube učinkovitost ili odvraćajući učinak ako ih se izriče samo pravnoj osobi poreznom obvezniku, s obzirom na posljedice koje mogu imati na njezinu imovinu, a time i na gospodarsku djelatnost koju obavlja.

52 S obzirom na sve prethodno navedeno, valja smatrati da se načelu djelotvornosti ne protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji propisuje da je neplaćanje PDV-a na temelju godišnje prijave za određeno porezno razdoblje u zakonom propisanim rokovima kazneno djelo kažnjivo oduzimanjem slobode samo ako iznos neplaćenog PDV-a prelazi prag od 250 000 eura.

#### *Načelo ekvivalentnosti*

53 Kao što to proizlazi iz točaka 25. do 29. ove presude, sloboda izbora koju države članice u skladu sa svojom institucionalnom i postupovnom autonomijom imaju radi kažnjavanja povreda prava Unije ograničena je njihovom obvezom da osiguraju da te sankcije ispunjavaju materijalne i postupovne uvjete analogne onima koji se primjenjuju na povrede nacionalnog prava slične prirode i važnosti.

54 U ovom slučaju talijanski propis predviđa da je neplaćanje poreza po odbitku u vezi s porezom na dohodak, poput neplaćanja prijavljenog PDV-a, kazneno djelo kažnjivo zatvorom od šest mjeseci do dvije godine ako neplaćeni iznos prelazi određeni prag iznad kojeg se smatra kaznenim djelom. Međutim, od stupanja na snagu članka 10.b Zakonodavne uredbe br. 74/2000, kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, taj prag za neplaćanje PDV-a iznosi 250 000 eura, dok on u slučaju neplaćanja navedenog poreza po odbitku, u skladu s člankom 10.a Zakonodavne uredbe br. 74/2000, kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, iznosi 150 000 eura.

55 Kako bi se provjerilo poštuje li se načelo ekvivalentnosti razlikovanjem poput onoga koje postoji između pragova utvrđenih u članku 10.a odnosno članku 10.b Zakonodavne uredbe br. 74/2000, u verziji kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, valja utvrditi, u skladu s razmatranjima iz točke 53. ove presude, može li se neplaćanje poreza po odbitku u vezi s porezom na dohodak smatrati povredom nacionalnog prava slične prirode i važnosti poput neplaćanja prijavljenog PDV-a.

56 U tom kontekstu valja istaknuti da je točno da neplaćanje PDV-a i neplaćanje poreza po

odbitku u vezi s porezom na dohodak bez razlike obilježava neispunjavanje obveze plaćanja prijavljenog poreza u zakonom propisanim rokovima. Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje također proizlazi da je talijanski zakonodavac kriminalizacijom takvog ponašanja htio postići isti cilj, to jest osigurati da se u državnu riznicu pravodobno uplate porezi i da se, dakle, oćuva sav prihod od poreza.

57 Međutim, kao što to u ovom slučaju istiće talijanska vlada, povrede predviđene i kažnjive člankom 10.a odnosno člankom 10.b Zakonodavne uredbe br. 74/2000, kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, razlikuju se po svojim sastavnim elementima kao i po tome koliko ih je teško otkriti.

58 Naime, dok se druga povreda odnosi na ponašanje poreznih obveznika u sustavu PDV-a, prva se ne odnosi na djelovanja poreznih obveznika u sustavu poreza na dohodak, nego na treće osobe koje moraju platiti poreze po odbitku koji se na njih odnose. Osim toga, iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da u talijanskom poreznom pravu takva treća osoba platitelj, pri plaćanju tog poreza po odbitku u vezi s dohotkom osoba poreznih obveznika, potonjima predaje dokument pod nazivom „potvrda”, kojim se tim osobama omogućuje da poreznoj upravi dokažu da su navedeni odbici izvršeni i da su stoga platili dugovani porez, i to čak i ako nakon toga treća osoba platitelj taj iznos ne uplati u državnu riznicu. U tim okolnostima zbog izdavanja te potvrde može biti teže otkriti propust treće osobe platitelja da poreznoj upravi uplati porez po odbitku nego propust plaćanja prijavljenog PDV-a.

59 S obzirom na te elemente, ne može se smatrati da su te dvije povrede slične prirode i važnosti, u smislu sudske prakse navedene u točki 28. ove presude. Kada se dvije kategorije povreda razlikuju po okolnostima koje se odnose na njihove bitne elemente, ali i na veću ili manju mogućnost njihova otkrivanja, te razlike osobito podrazumijevaju da dotična država članica nije obvezna propisati istovjetan režim za te dvije kategorije (presuda od 25. veljače 1988., Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, t. 22.).

60 Posljedično, načelo ekvivalentnosti ne protivi se razlikovanje poput onoga koje postoji između pragova utvrđenih u članku 10.a odnosno članku 10.b Zakonodavne uredbe br. 74/2000, u verziji kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015.

61 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo i treće pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a i člankom 325. stavkom 1. UFEU-a treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis kojim se određuje da je neplaćanje PDV-a na temelju godišnje prijave za određeno porezno razdoblje u zakonom propisanim rokovima kazneno djelo kažnjivo oduzimanjem slobode samo ako iznos neplaćenog PDV-a prelazi prag od 250 000 eura, dok za neplaćanje poreza po odbitku u vezi s porezom na dohodak propisuje prag od 150 000 eura.

## **Drugo pitanje**

62 Uzimajući u obzir odgovor na prvo i treće pitanje, na drugo pitanje nije potrebno odgovoriti.

## **Troškovi**

63 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

**Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a i člankom 325. stavkom 1. UFEU-a treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis kojim se određuje da je neplaćanje poreza na dodanu vrijednost (PDV) na temelju godišnje prijave za određeno porezno razdoblje u zakonom propisanim rokovima kazneno djelo kažnjivo oduzimanjem slobode samo ako iznos neplaćenog PDV-a prelazi prag od 250 000 eura, dok za neplaćanje poreza po odbitku u vezi s porezom na dohodak propisuje prag od 150 000 eura.**

Potpisi

\* Jezik postupka: talijanski