



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

2 май 2018 година \*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Защита на финансовите интереси на Съюза — Член 4, параграф 3 ДЕС — Член 325, параграф 1 ДФЕС — Директива 2006/112/ЕО — Конвенция РИФ — Санкции — Принципи на равностойност и ефективност — Невнасяне в определения от закона срок на дължимия на база на годишната данъчна декларация ДДС — Национална правна уредба, която предвижда наказание лишаване от свобода само когато неплатеният ДДС надхвърля определен праг за криминализиране — Национална правна уредба, която предвижда по-нисък праг за криминализиране на невнасянето на удържан при източника данък върху доходите“

По дело C-574/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunale di Varese (Районен съд Варезе, Италия) с акт от 30 октомври 2015 г., постъпил в Съда на 9 ноември 2015 г., в рамките на наказателно производство срещу

**Mauro Scialdone,**

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: К. Lenaerts, председател, А. Tizzano, заместник-председател, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça (докладчик), А. Rosas, С. G. Fernlund и С. Vajda, председатели на състави, С. Toader, М. Safjan, D. Šváby, М. Berger, Е. Jarašiūnas, М. Vilaras и Е. Regan, съдии,

генерален адвокат: М. Bobek,

секретар: R. Schiano, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 21 март 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от G. Galluzzo и E. De Bonis, avvocati dello Stato,
- за германското правителство, от T. Henze и J. Möller, в качеството на представители,
- за нидерландското правителство, от M. K. Bulterman, В. Koopman и L. Noort, в качеството на представители,
- за австрийското правителство, от G. Eberhard, в качеството на представител,

\* Език на производството: италиански.

– за Европейската комисия, от Е. Traversa, Р. Rossi и С. Cattabriga, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 юли 2017 г.,

постанови настоящото

## Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграф 3 ДЕС, на член 325, параграфи 1 и 2 ДФЕС, на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) и на Конвенцията, съставена на основание член К.3 от Договора за Европейския съюз, за защита на финансовите интереси на Европейските общности, подписана в Брюксел на 26 юли 1995 г. (ОВ С 316, 1995 г., стр. 49; Специално издание на български език, 2007 г., глава 19, том 12, стр. 51, наричана по-нататък „Конвенцията PIF“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на наказателно производство, образувано срещу г-н Mauro Scialdone за това, че в качеството си на едноличен управител на дружество Siderlaghi Srl не е внесъл в определения от закона срок дължимия на база на годишната данъчна декларация на това дружество за 2012 година данък върху добавената стойност (ДДС).

## Правна уредба

### *Правото на Съюза*

#### *Конвенцията PIF*

- 3 Член 1, параграф 1 от Конвенцията PIF, озаглавен „Общи разпоредби“, гласи:

„За целите на настоящата конвенция измамите, засягащи финансовите интереси на [Съюза], съставляват:

[...]

- б) по отношение на приходите, всяко умишлено действие или бездействие, свързано със:

- използването или представянето на фалшиви, грешни или непълни изявления или документи, което води до неправомерно намаляване на средствата от общия бюджет на [Съюза] или бюджетите, управлявани от или от името на [Съюза],
- укриване на информация като нарушение на конкретно задължение със същия ефект,
- злоупотреба с правомерно получена облага със същия ефект“.

- 4 Член 2, параграф 1 от посочената конвенция, озаглавен „Наказания“, гласи:

„Всяка държава членка предприема необходимите мерки, за да гарантира, че деянието, посочено в член 1, както и съучастие, подбудителството или опитът да бъде извършено деянието, посочено в член 1, параграф 1, ще бъдат наказуеми с ефективни, съразмерни и възпиращи наказания, включително, поне в случаи на тежка измама, наказания с лишаване от свобода, които могат да доведат до екстрадиция, като се разбира, че за сериозна измама се счита измамата, включваща минимална сума, определена от всяка държава членка. Тази минимална сума не може да бъде по-висока от 50 000 [EUR]“.

#### *Директивата за ДДС*

- 5 Член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС определя сделките, които подлежат на облагане с ДДС.

- 6 Член 206 от тази директива гласи:

„Всяко данъчнозадължено лице — платец на ДДС, трябва да плати нетния размер на ДДС при представянето на справка-декларацията за ДДС, предвидена в член 250. Въпреки това, държавите членки могат да определят различна дата за плащането на тази сума, или могат да изискат извършването на междинни плащания“.

- 7 Съгласно член 250, параграф 1 от посочената директива:

„Всяко данъчнозадължено лице представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят, доколкото това е необходимо за установяването на базата за изчисляване на данъка, общата стойност на сделката, свързана с такъв данък и приспадания и стойността на освободените сделки“.

- 8 Член 273 от същата директива предвижда:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждаат в търговията между държавите членки на формалности, свързани с преминаването на границите.

[...]“.

#### *Италианското право*

- 9 Член 13, параграф 1 от 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 (Законодателен декрет № 471 за реформа на административната санкционна система за данъчни нарушения във връзка с преките данъци, данъка върху добавената стойност и събирането на данъците в съответствие с

член 3, параграф 133, буква q) от Закон № 662 от 23 декември 1996 г.) от 18 декември 1997 г. (редовна притурка към GURI, № 5 от 8 януари 1998 г., наричан по-нататък „Законодателен декрет № 471/97“) гласи:

„Който в определените срокове изцяло или частично не заплати авансови, периодични, изравнителни или окончателни вноски, дължими на база на данъчната декларация, след приспадане на периодичните и авансовите вноски, включително когато не са били заплатени, се наказва с административна санкция в размер на тридесет процента от всяка неиздължена сума дори когато след поправка на установени при проверката на годишната декларация фактически грешки или грешки при изчислението се установи, че данъкът е по-голям или надвнесената сума, която трябва да се приспадне, е по-малка. [...]“.

- 10 Член 10 bis, озаглавен „Невнасяне на дължими или удостоверени данъци, удържани при източника“, от 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 (Законодателен декрет № 74 за приемане на нови разпоредби относно престъпленията в областта на данъка върху доходите и данъка върху добавената стойност в съответствие с член 9 от Закон № 205 от 25 юни 1999 г.) от 10 март 2000 г. (GURI № 76 от 31 март 2000 г., стр. 4, наричан по-нататък „Законодателен декрет № 74/2000“) в редакцията му, в сила към датата на извършване на деянието, предмет на главното производство, и до 21 октомври 2015 г. включително, гласи:

„Който в срока за подаване на годишната декларация за удържания при източника данък не внесе удържани суми съгласно удостоверенията, издадени на лицата, на които е удържан данъкът, се наказва с лишаване от свобода за срок от шест месеца до две години, ако тези суми надвишават петдесет хиляди евро за един данъчен период“.

- 11 По същото време член 10 ter от този законодателен декрет, озаглавен „Невнасяне на ДДС“, гласи:

„Разпоредбата на член 10 bis се прилага, при предвидените в нея ограничения, и към всеки, който не внесе дължимия на база на годишната декларация [ДДС] в срока за авансово плащане за следващия данъчен период“.

- 12 Член 13, параграф 1 от посочения законодателен декрет, озаглавен „Смекчаващо обстоятелство. Плащане на данъчното задължение“, предвижда:

„Наказанията, предвидени за престъпленията по настоящия декрет, се намаляват до една трета [...] ако данъчните задължения, свързани с фактическите състави на тези престъпления, бъдат погасени преди даването на ход на делото в съдебно заседание пред първата инстанция [...]“.

- 13 Законодателен декрет № 74/2000 е изменен с decreto legislativo n. 158 — Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (Законодателен декрет № 158 за преразглеждане на санкционната система в приложение на член 8, параграф 1 от Закон № 23 от 11 март 2014 г.) от 24 септември 2015 г. (редовна притурка към GURI № 233 от 7 октомври 2015 г., наричан по-нататък „Законодателен декрет № 158/2015“), считано от 22 октомври 2015 г.

- 14 От тази дата член 10 bis от Законодателен Декрет № 74/2000, изменен със Законодателен декрет № 158/2015, гласи:

„Който в срока за подаване на годишната декларация за удържания при източника данък не внесе удържани суми, дължими на базата на същата тази декларация или съгласно удостоверенията, издадени на лицата, на които е удържан данъкът, се наказва с лишаване от свобода за срок от шест месеца до две години, ако тези суми надвишават сто и петдесет хиляди евро за един данъчен период“.

- 15 Член 10 ter от Законодателен декрет № 74/2000, изменен със Законодателен декрет № 158/2015, гласи:

„Който в срока за авансово плащане за следващия данъчен период не внесе дължимия на база на годишната декларация [ДДС], се наказва с лишаване от свобода за срок от шест месеца до две години, ако този ДДС надхвърля двеста и петдесет хиляди евро за един данъчен период“.

- 16 Член 13 от Законодателен декрет № 74/2000, изменен със Законодателен декрет № 158/2015, озаглавен „Основание за отпадане на наказателната отговорност. Плащане на задължението“, гласи:

„1. За престъпленията по член 10 bis, член 10 ter [...] наказателната отговорност отпада, когато преди даването на ход на делото в съдебно заседание пред първата инстанция данъчните задължения, включително административните санкции и лихви, бъдат погасени чрез пълно изплащане на дължимите суми, включително в резултат на предвидените в данъчното законодателство специална помирителна процедура и специална процедура по сключване на споразумение за преуреждане на данъчните задължения или в резултат на доброволно плащане.

[...]

3. Ако преди даването на ход на делото в съдебно заседание пред първата инстанция е започнало погасяването на данъчното задължение чрез разсрочено плащане, по-специално на основание член 13 bis, се дава срок от три месеца за плащане на оставащия дълг. В този случай давността спира да тече. Ако е необходимо, съдът може да удължи този срок еднократно с още три месеца, с което не се засяга спирането на давността“.

### **Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси**

- 17 Agenzia delle Entrate (Агенция по приходите, Италия) извършва данъчна проверка на Siderlaghi. При проверката се установява, че това дружество не е внесло в определения от закона срок дължимия на базата на годишната му данъчна декларация за 2012 г. ДДС на стойност 175 272 EUR. Агенцията по приходите уведомява Siderlaghi за това задължение и го приканва да го изпълни, като плати дължимия данък, лихви за забава и по силата на член 13, параграф 1 от Законодателен декрет № 471/97 глоба в размер на 30 % от данъчното му задължение. Тъй като това дружество се ангажира да плати дължимия ДДС чрез разсрочено плащане в срок от 30 дни след уведомлението, предвидената глоба е намалена с две трети.
- 18 Освен това на 29 май 2015 г. Procura della Repubblica (Прокуратура на републиката, Италия) сезира запитващата юрисдикция — Tribunale di Varese (Районен съд Варезе, Италия), с искане за налагане на наказание глоба на г-н Scialdone в размер на 22 500 EUR. Това искане се основава на обстоятелството, че разглежданото невнасяне на ДДС представлява престъпление, предвидено и санкционирано в членове 10 bis и 10 ter от Законодателен декрет № 74/2000, тъй като по-специално неплатеният ДДС надхвърля прага за криминализиране от 50 000 EUR, над

който за такова невнасяне се налага предвиденото в тези разпоредби наказание, и на обстоятелството, че г-н Scialdone е обвинен в това престъпление в качеството му на едноличен управител на Siderlaghi.

- 19 На 22 октомври 2015 г. влиза в сила Законодателен декрет № 158/2015. Запитващата юрисдикция посочва, че измененията, въведени с този акт в Законодателен декрет № 74/2000 се прилагат с обратно действие към деянието, в което е обвинен г-н Scialdone, като по-благоприятни норми. Вследствие на това въпросното деяние вече не представлява престъпление, тъй като член 10 ter от последния законодателен декрет, изменен със Законодателен декрет № 158/2015, предвижда праг за криминализиране на невнасянето на ДДС от 250 000 EUR, а данъчното задължение на Siderlaghi е по-малко от новия праг. Освен това г-н Scialdone може да се ползва от основанието за отпадане на наказателната отговорност, което понастоящем фигурира в член 13 от Законодателен декрет № 74/2000, изменен със Законодателен декрет № 158/2015, тъй като Siderlaghi и данъчната администрация са постигнали споразумение за разсрочено плащане на дължимия ДДС, на наложената глоба и на лихвите за забава.
- 20 Запитващата юрисдикция обаче иска да се установи дали измененията, въведени в италианската правна уредба със Законодателен декрет № 158/2015, са съвместими с правото на Съюза, още повече че ако тези изменения се окажат несъвместими с това право, тя ще е длъжна да ги остави без приложение и да се върне към първоначалния текст на Законодателен декрет № 74/2000, така че г-н Scialdone отново ще подлежи на наказателноправна санкция.
- 21 В това отношение, от една страна, запитващата юрисдикция посочва, че по силата на членове 10 bis и 10 ter от Законодателен декрет № 74/2000, в първоначалната им редакция, се е прилагал един и същ праг за криминализиране от 50 000 EUR, независимо от това дали става дума за невнасяне на удържан при източника данък върху доходите, или за невнасяне на ДДС. След изменението на Законодателен декрет № 74/2000 със Законодателен декрет № 158/2015 обаче прагът възлиза на 150 000 EUR за невнасяне на удържания при източника данък върху доходите (новият член 10 bis) и на 250 000 EUR за невнасяне на декларирания ДДС (новият член 10 ter). Запитващата юрисдикция обаче изпитва съмнения относно съвместимостта на такова разграничение с изискванията, произтичащи от член 4, параграф 3 ДЕС и от член 325 ДФЕС, както и от Директивата за ДДС, тъй като според нея то води до по-добра защита на националните финансови интереси отколкото тези на Европейския съюз.
- 22 От друга страна, от тези разпоредби и от Конвенцията PIF запитващата юрисдикция заключава, че държавите членки могат да се окажат длъжни да санкционират с наказание лишаване от свобода невнасяне на ДДС като разглежданото по главното производство, когато невнесената сума надхвърля 50 000 EUR. Ако това е така, член 10 ter от Законодателен декрет № 74/2000, изменен със Законодателен декрет № 158/2015, няма да е съвместим с правото на Съюза, тъй като предвиденото в този член наказание е приложимо само в случаите, когато невнесената сума е по-голяма или равна на 250 000 EUR. По същите причини запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно съвместимостта с правото на Съюза на основание за отпадане на наказателната отговорност като предвиденото в член 13 от Законодателен декрет № 74/2000, изменен със Законодателен декрет № 158/2015.
- 23 При тези обстоятелства Tribunale di Varese (Районен съд Варезе) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:  
„1) Трябва ли правото на Съюза, и по-специално свързаните разпоредби на член 4, параграф 3 ДЕС, член 325 ДФЕС и на [Директивата за ДДС], които налагат задължение на държавите членки за уеднаквяване на политиките на санкции, да се тълкува в смисъл, че не допуска

приемането на национална разпоредаба, която криминализира невнасянето на ДДС над определен паричен праг, който е по-висок от прага за криминализиране на неплащането на прекия данък върху доходите?

- 2) Трябва ли правото на Съюза, и по-специално свързаните разпоредби на член 4, параграф 3 ДЕС, член 325 ДФЕС и [на] [Директивата за ДДС], които налагат на държавите членки задължението да предвидят ефективни, възпиращи и съразмерни санкции с цел защита на финансовите интереси на Европейския съюз, да се тълкува в смисъл, че не допуска приемането на национална разпоредаба, която изключва възможността да се наложи наказателна санкция на обвиняемия (независимо дали е управител, законен представител, лице, упълномощено да изпълнява функции с данъчно значение, или съучастник в нарушението), когато свързаното с него образуване с юридическа правосубектност е платило със закъснение данъка и дължимите административни санкции във връзка с ДДС, въпреки че вече е направена данъчна проверка, образувано е наказателно производство и е повдигнато обвинение, делото е предадено на съда, подсъдимият е надлежно уведомен за повдигнатото срещу него обвинение, но преди даването на ход на делото в съдебно заседание пред първата инстанция, в система, която не налага на горепосочения управител, на законния представител или на упълномощените от тях лица и съучастниците в нарушението никаква друга санкция, дори и административна?
- 3) Трябва ли понятието „нарушение с измамна цел“, уредено в член 1 от Конвенцията РИФ, да се тълкува в смисъл, че в обхвата му попада и хипотезата на невнасяне, на частично или забавено внасяне на [ДДС], и следователно задължава ли член 2 от посочената конвенция държавата членка да наказва с лишаване от свобода невнасянето, частичното или забавеното внасяне на ДДС на стойност над 50 000 EUR? При отрицателен отговор се поставя въпросът дали изискването на член 325 ДФЕС, който задължава държавите членки да налагат възпиращи, съразмерни и ефективни санкции, включително наказателни, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която освобождава от наказателна и административна отговорност управителите и законните представители на юридическите лица или техните пълномощници и съучастниците в нарушението в случай на невнасяне, частично или забавено внасяне на ДДС на стойност, която превишава 3 или 5 пъти определените минимални прагове в случай на измама, в размер на 50 000 EUR?“.

## **По преюдициалните въпроси**

### ***По първия и по третия въпрос***

#### *Предварителни бележки*

- 24 С първия и третия въпрос, които трябва да се разгледат общо, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали правото на Съюза, и по-специално член 4, параграф 3 ДЕС, член 325 ДФЕС, Директивата за ДДС и Конвенцията РИФ, не допускат национална правна уредба, която, от една страна, предвижда, че невнасянето в определения от закона срок на дължимия на база на годишната данъчна декларация за определена година ДДС представлява престъпление, наказуемо с лишаване от свобода, само когато неплатеният ДДС надхвърля праг за криминализиране от 250 000 EUR, и от друга страна, предвижда праг за криминализиране на невнасянето на удържан при източника данъка върху доходите от 150 000 EUR.
- 25 В това отношение следва да се припомни, че Директивата за ДДС не хармонизира санкциите в областта на ДДС. Тези санкции по принцип са от компетентността на държавите членки.

- 26 При това положение, най-напред, от членове 2 и 273 от Директивата за ДДС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС следва, че държавите членки са длъжни да вземат всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране на събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и за борба с измамите (решение от 20 март 2018 г., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 18 и цитираната съдебна практика).
- 27 По-нататък, член 325, параграф 1 ДФЕС задължава държавите членки да се борят с измамата и всяка друга незаконна дейност, която засяга финансовите интереси на Съюза, като приемат мерки, които имат възпиращо действие и са ефективни. Финансовите интереси на Съюза включват по-специално приходите от ДДС (решение от 20 март 2018 г., *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 19 и цитираната съдебна практика).
- 28 Накрая, съгласно постоянната съдебна практика, запазвайки избора на санкциите, държавите членки трябва да следят нарушенията на правото на Съюза, включително на хармонизираните разпоредби на Директивата за ДДС, да бъдат санкционирани при материалноправни и процесуалноправни условия, аналогични на приложимите по отношение на нарушения на националното право от сходно естество и значение и които при всички случаи придават на санкцията ефективен, пропорционален и възпиращ характер (вж. в този смисъл решения от 21 септември 1989, Комисия/Гърция, 68/88, EU:C:1989:339, т. 24, от 8 юли 1999 г., *Nunes и De Matos*, C-186/98, EU:C:1999:376, т. 10 и от 3 май 2005 г., *Berlusconi и др.*, C-387/02, C-391/02 и C-403/02, EU:C:2005:270, т. 65).
- 29 От гореизложеното следва, че макар санкциите, които държавите членки приемат, за да се борят с нарушенията на хармонизираните разпоредби на Директивата за ДДС, да попадат в обхвата на тяхната процесуална и институционалната автономия, тази автономия все пак е ограничена, освен от принципа на пропорционалност, чиято приложимост в случая не се оспорва, от една страна, от принципа на равностойност, който изисква тези санкции да са аналогични на приложимите по отношение на нарушения на националното право от сходно естество и значение, засягащи националните финансови интереси, и от друга страна, от принципа на ефективност, който изисква посочените санкции да имат ефективен и възпиращ характер.
- 30 Следователно на първия и третия въпрос трябва да се отговори с оглед на последните два принципа, като най-напред се разгледа принципът на ефективност, а после — принципът на равностойност.

*По принципа на ефективност*

- 31 Както е видно от акта за преюдициално запитване, италианската правна уредба предвижда два вида санкции за борбата с невнасянето в определения от закона срок на дължимия на база на годишната данъчна декларация за определена година ДДС. От една страна, на основание член 13, параграф 1 от Законодателен декрет № 471/97 данъчнозадълженото лице се санкционира с глоби в размер на 30 % от дължимия данък, както и с лихви за забава. От друга страна, член 10 *ter* от Законодателен декрет № 74/2000, изменен със от Законодателен декрет № 158/2015, предвижда, че когато неплатеният ДДС надхвърля праг за криминализиране от 250 000 EUR, на физическите лица може бъде наложено наказание лишаване от свобода за срок от шест месеца до две години.
- 32 Според запитващата юрисдикция е възможно обаче правото на Съюза да изисква да се налага наказание лишаване от свобода на лицата, които не са внесли ДДС, когато неплатеният данък е по-голям или равен на 50 000 EUR.



- 33 В това отношение от точки 25—29 от настоящото решение следва, че въпреки че към момента на настъпване на фактите по главното производство санкциите в областта на ДДС не са хармонизирани, принципът на ефективност изисква държавите членки да предвидят ефективни и възпиращи санкции за борба с нарушенията на хармонизираните разпоредби в областта и за защита на финансовите интереси на Съюза, но по принцип не изисква тези санкции да са от определено естество.
- 34 Така Съдът многократно е постановявал, че за да гарантират събирането на всички приходи от ДДС, а следователно и защитата на финансовите интереси на Съюза, държавите членки могат свободно да избират приложимите санкции, които могат да бъдат административни, наказателноправни или съчетание от двете (решения от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, т. 34, от 5 декември 2017 г., M.A.S. и M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, т. 33 и от 20 март 2018 г., Mencì, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 20).
- 35 Вярно е, че Съдът е постановил също, че за ефективното и възпиращо действие на борбата срещу тежките измами в областта на ДДС могат да бъдат необходими наказателноправни санкции. Поради това в областта на ДДС държавите членки са длъжни да приемат ефективни и възпиращи наказателноправни санкции (вж. в този смисъл решение от 5 декември 2017 г., M.A.S. и M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, т. 34 и 35).
- 36 Освен това изборът на държавите членки е ограничен от Конвенцията PIF. Всъщност съгласно член 2, параграф 1 от тази конвенция държавите членки трябва да вземат необходимите мерки, за да гарантират, че за измамите, увреждащи финансовите интереси на Съюза, както са определени в член 1, параграф 1 от посочената конвенция, включително измамите с ДДС (решение от 8 септември 2015 г., Taricco и др., C-105/14, EU:C:2015:555, т. 41), ще се налагат наказателноправни санкции, които, поне в случай на тежка измама, а именно измама, включваща минимална сума, която се определя от държавите членки и не може да бъде по-висока от 50 000 EUR, включват лишаване от свобода, което може да доведе до екстрадиция.
- 37 Трябва да се посочи обаче, че невнасяне на ДДС като разглежданото в главното производство се характеризира с това, че след като е подало пълна и точна декларация за ДДС за съответната данъчна година, както изисква член 250, параграф 1 от Директивата за ДДС, данъчнозадълженото лице не е внесло произтичащия от тази декларация ДДС в държавния бюджет в определения от закона срок, в противоречие с изискванията на член 206 от тази директива.
- 38 Както обаче посочват всички страни, представили становища пред Съда, тъй като данъчнозадълженото лице е изпълнило надлежно задълженията си за деклариране по ДДС, невнасянето на този данък не представлява „измама“ по смисъла на член 325 ДФЕС, и то независимо от това дали е умишлено или не.
- 39 Невнасянето на декларирания ДДС не представлява „измама“ и по смисъла на Конвенцията PIF. Всъщност съгласно член 1, параграф 1, буква б) от тази конвенция за целите на конвенцията една „измама“, която засяга приходите на Съюза, предполага „укриване на информация като нарушение на конкретно задължение“ или „използването или представянето на фалшиви, грешни или непълни изявления или документи“. Както следва от точка 37 от настоящото решение обаче, в случая не е налице неизпълнение на задълженията за деклариране. От друга страна, макар тази разпоредба да включва и „злоупотреба с правомерно получена облага“, трябва да се посочи, както прави германското правителство, че фактът, че декларираният ДДС не е внесен в определения от закона срок, не предоставя на данъчнозадълженото лице такава облага, тъй като то продължава да дължи данъка и като не го внася, действа неправомерно.

- 40 От това следва, че нито тълкуването от Съда на член 325, параграф 1 ДФЕС във връзка с измамите с ДДС, нито Конвенцията PIF са приложими към случаите на невнасяне на декларирания ДДС. Следователно сумата от 50 000 EUR, предвидена в член 2, параграф 1 от тази конвенция, е ирелевантна в тези случаи.
- 41 Освен това трябва да се посочи, че невнасянето на декларирания ДДС няма същата степен на тежест като измамите с този данък.
- 42 Всъщност, когато данъчнозадълженото лице е изпълнило надлежно задълженията си за деклариране, администрацията вече разполага с необходимите данни, за да установи изискуемия размер на ДДС и евентуалното му невнасяне.
- 43 Следователно, както бе припомнено в точка 35 от настоящото решение, макар за ефективното и възпиращо действие на борбата срещу някои случаи на тежки измами с ДДС да са необходими наказателноправни санкции, налагането на такива санкции в същия размер не е абсолютно необходимо за борбата с невнасяне на декларирания ДДС.
- 44 Това обаче не променя факта, че такова невнасяне — по-специално когато е резултат от това, че данъчнозадълженото лице използва ликвидните средства, съответстващи на изискуемия данък, за лични нужди и в ущърб на фиска — представлява „незаконна дейност“, която може да засегне финансовите интереси на Съюза по смисъла на член 325, параграф 1 ДФЕС и която следователно изисква налагането на ефективни и възпиращи санкции.
- 45 Това тълкуване не може да бъде опровергано с довода на германското и нидерландското правителство, че изразът „всяка друга незаконна дейност“ по член 325, параграф 1 ДФЕС препраща единствено към поведение от същото естество и тежест като измамата. Както посочва генералният адвокат в точки 68 и 69 от заключението си, с понятието „незаконна дейност“ обичайно се обозначават действия, които са в противоречие със закона, и използването на местоимението „всяка“ показва, че се има предвид което и да е от всички тези действия. От друга страна, предвид значението, което трябва да се признае на защитата на финансовите интереси на Съюза, която е една от неговите цели (вж. в този смисъл решение от 18 ноември 1999 г., Комисия/Съвет, C-209/97, EU:C:1999:559, т. 29), понятието „незаконна дейност“ не може да се тълкува стеснително.
- 46 Също така в съответствие с припомнената в точка 28 от настоящото решение съдебна практика за всяко нарушение на правото на Съюза, включително на хармонизираните разпоредби в областта на ДДС, трябва да се налагат ефективни, пропорционални и възпиращи санкции.
- 47 В случая, както поддържат всички страни, представили становище пред Съда, предвид свободата на преценка, с която разполагат държавите членки в областта, санкции като предвидените в член 13, параграф 1 от Законодателен декрет № 471/97, могат да се считат за достатъчно ефективни и възпиращи.
- 48 Всъщност трябва да се припомни, че тези санкции са под формата на глоби, чийто размер по принцип възлиза на 30 % от дължимия данък, като данъчнозадълженото лице все пак може да се ползва от намаляване на размера на тази глоба в зависимост от срока, в който изпълни задълженията си. Освен това данъчната администрация налага лихви за забава.
- 49 Предвид високата им степен на тежест обаче (решение от 20 март 2018 г., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, т. 33) тези санкции могат да накарат данъчнозадълженото лице да се откаже от всяко намерение за забавяне или невнасяне на ДДС и следователно имат възпиращ характер. Освен това тези глоби, наред с механизма за намаляване на размера на глобата и лихвите за

забава, насърчават данъчнозадължените лица да платят възможно най-бързо дължимия данък и следователно по принцип могат да се считат за ефективни (вж. по аналогия решение от 20 юни 2013 г., Родопи-М 91, C-259/12, EU:C:2013:414, т. 40).

- 50 Накрая, обстоятелството, че в положение като разглежданото по главното производство, при което данъчнозадълженото лице е юридическо лице, същите тези санкции се налагат на това лице, а не на неговите управители, не поставя под съмнение тълкуването в точка 47 от настоящото решение.
- 51 Всъщност определянето на адресатите на тези санкции също попада в обхвата на процесуална и институционална автономия на държавите членки. Така те са свободни да предвидят, че санкциите ще се налагат на самото данъчнозадължено лице или, когато последното е юридическо лице, на неговите управители, или пък и на двете категории лица, стига да не се накърнява ефективността на борбата с нарушаването на съответното право на Съюза. Когато става дума за невнасянето на декларирания ДДС обаче, санкции, като описаните в точка 48 от настоящото решение, изглежда не губят ефективността и възпиращия си характер, когато са наложени само на данъчнозадълженото юридическо лице, предвид отражението, което могат да окажат върху имуществото на това лице и следователно върху неговата стопанска дейност.
- 52 Предвид гореизложеното трябва да се приеме, че принципът на ефективност допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, съгласно която невнасянето в определения от закона срок на дължимия на база на годишната данъчна декларация за определена година ДДС представлява престъпление, наказуемо с лишаване от свобода, само когато неплатеният ДДС надхвърля праг за криминализиране от 250 000 EUR.

#### *По принципа на равностойност*

- 53 Както следва от точки 25—29 от настоящото решение, свободата на избор, с която разполагат държавите членки — в съответствие с тяхната институционална и процесуална автономия — да санкционират нарушенията на правото на Съюза, е ограничена от задължението им да следят санкциите да отговарят на материалноправни и процесуалноправни условия, аналогични на приложимите по отношение на нарушения на националното право от сходно естество и значение.
- 54 В случая италианската правна уредба предвижда, че невнасянето на удържан при източника данък върху доходите представлява, също както невнасянето на декларирания ДДС, престъпление, което се наказва с лишаване от свобода от шест месеца до две години, когато неплатената сума надхвърля определен праг за криминализиране на деянието. След влизането в сила на член 10 ter от Законодателен декрет № 74/2000, изменен със Законодателен декрет № 158/2015, обаче този праг става 250 000 EUR за невнасянето на ДДС, докато по силата на член 10 bis от Законодателен декрет № 74/2000, изменен със Законодателен декрет № 158/2015, този праг е само от 150 000 EUR за невнасянето на посочения данък, удържан при източника.
- 55 В съответствие с припомнените в точка 53 от настоящото решение съображения, за да се установи дали разлика като тази между праговете, определени съответно в член 10 bis и в член 10 ter от Законодателен декрет № 74/2000, изменен със Законодателен декрет № 158/2015, е съвместима с принципа на равностойност, трябва да се определи дали невнасянето на удържан при източника данък върху доходите може да се счита за нарушение на националното право от сходно естество и значение с невнасянето на декларирания ДДС.
- 56 В този контекст следва да се посочи, че несъмнено както невнасянето на ДДС, така и невнасянето на удържан при източника данък върху доходите се характеризират с неизпълнение на задължението за внасяне на декларирания данък в определения от закона

срок. От акта за преюдициално запитване е видно също, че като въздига това поведение в престъпление, италианският законодател преследва една и съща цел, а именно да гарантира, че данъкът ще бъде събран своевременно в държавния бюджет и така ще се запазят всички данъчни постъпления.

- 57 Както изтъква в случая италианското правителство обаче, престъпленията, предвидени и санкционирани съответно в член 10 bis и в член 10 ter от Законодателен декрет № 74/2000, изменен със Законодателен декрет № 158/2015, се различават както по фактическия си състав, така и по трудността на разкриване.
- 58 Всъщност, докато второто престъпление се отнася до поведението на данъчнозадължените по ДДС лица, първото не се отнася до действията на данъчнозадължените по данъка върху доходите лица, а до действията на платците на дохода, които удържат и внасят данък при източника. Освен това от предоставената на Съда преписка е видно, че съгласно италианското данъчно право, когато прави удържки от дохода на данъчнозадължените лица, платецът на дохода, който удържа и внася данък при източника, издава на последните лица документ, наречен „удостоверение“, който позволяват на тези лица да докажат пред данъчната администрация, че посочените удържки са били направени и че следователно те са изпълнили задължението си за плащане на дължимия данък, дори ако впоследствие платецът на дохода, който е удържал данък при източника, не внесе удържаните суми в държавния бюджет. При тези обстоятелства невнасянето от платца на дохода, който е удържал данъка при източника, на удържаните суми в държавния бюджет, може, поради издаването на въпросното удостоверение, да се окаже по-трудно за разкриване от невнасянето на декларирания ДДС.
- 59 Предвид посочените обстоятелства тези две престъпления не могат да се считат за престъпления от сходно естество и значение по смисъла на припомнената в точка 28 от настоящото решение съдебна практика. Когато обаче две категории престъпления се различават както по елементи от фактическия си състав, така и по обстоятелствата, определящи по-голямата или по-малката трудност при разкриването им, тези различия означават по-специално, че съответната държава членка не е длъжна да предвиди еднакъв режим за двете категории престъпления (решение от 25 февруари 1988 г., Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, т. 22).
- 60 Следователно принципът на равностойност допуска различие като разглежданото между праговете, определени съответно в член 10 bis и в член 10 ter от Законодателен декрет № 74/2000, изменен със Законодателен декрет № 158/2015.
- 61 Предвид гореизложеното на първия и третия въпрос трябва да се отговори, че Директивата за ДДС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС и член 325, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която предвижда, че невнасянето в определения от закона срок на дължимия на база на годишната данъчна декларация за определена година ДДС представлява престъпление, наказуемо с лишаване от свобода, само когато неплатеният ДДС надхвърля праг за криминализиране от 250 000 EUR, но предвижда праг за криминализиране на невнасянето на удържан при източника данък върху доходите от 150 000 EUR.

### ***По втория въпрос***

- 62 Предвид отговора на първия и третия въпрос не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

### По съдебните разноси

- 63 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

**Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС и член 325, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която предвижда, че невнасянето в определения от закона срок на дължимия на база на годишната данъчна декларация за определена година данък върху добавената стойност (ДДС) представлява престъпление, наказуемо с лишаване от свобода, само когато неплатеният ДДС надхвърля праг за криминализиране от 250 000 EUR, но предвижда праг за криминализиране на невнасянето на удържан при източника данък върху доходите от 150 000 EUR.**

Подписи