



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

2. svibnja 2018.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Zaštita financijskih interesa Unije – Članak 4. stavak 3. UEU-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. Jarašiūnas, 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,

\* Jezik postupka: talijanski

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] čine:

[...]

(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 prijevaram 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 međuplaćanje.”

7 U skladu s člankom 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 obračuna i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvrđivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije.”

8 Člankom 273. iste direktive propisano je:

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

[...]”

*Talijansko pravo*

9 Članak 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 području izravnog oporezivanja, poreza na dodanu vrijednost i naplate poreza, u skladu s člankom 3. stavkom 133. točkom (q) Zakona br. 662 od 23. prosinca 1996.) od 18. prosinca 1997. (redovni dodatak GURI-ju br. 5 od 8. siječnja 1998.; u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba br. 471/97) glasi kako slijedi:

„Osobi koja u propisanim rokovima u cijelosti ili djelomično ne plati predujmove, periodična plaćanja, izjednačene ili izravnane iznose poreza koji proizlaze iz porezne prijave, nakon odbitka periodičnih iznosa i predujmova, čak i ako oni nisu plaćeni, može se izreći upravna kazna u visini od 30 % svakog neplaćenog iznosa, čak i ako se, nakon ispravka pogrešaka u pisanju ili računanju koje su ustanovljene prilikom ispitivanja godišnje prijave, utvrdi da je iznos plaćenog poreza veći od dugovanog ili da je iznos prijavljenog odbitka manji od onoga na koji se ima pravo. [...]”

10 Članak 10.a, naslovljen „Neplaćanje 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 području poreza na dohodak i poreza na dodanu

vrijednost, u skladu s člankom 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 činjenica u ovom predmetu pa do 21. listopada 2015. određivao je:

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

- 11 U to je vrijeme članak 10.b te zakonodavne uredbe, naslovljen „Neplaćanje PDV-a”, propisivao:

„Odredba iz članka 10.a primjenjuje se u okviru u njoj predviđenih granica i na svaku osobu koja ne plati [PDV] koji duguje na temelju godišnje prijave unutar roka određenog za plaćanje predujma koji se odnosi na sljedeće porezno razdoblje.”

- 12 Članak 13. navedene zakonodavne uredbe, naslovljen „Olakotna okolnost. Plaćanje poreznog duga”, u stavku 1. je predviđao:

„Kazne propisane za djela iz ove uredbe mogu se smanjiti najviše za trećinu [...] ako se porezni dug koji se odnosi na činjenice koje čine ta djela plati prije nego što se rasprava u prvostupanjskom postupku proglašava 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 članak 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 učinkom od 22. listopada 2015.

- 14 Od tog datuma članak 10.a Zakonodavne uredbe br. 74/2000, kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, utvrđuje:

„Osobi koja u roku predviđenom 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 čiji se račun porez obustavlja izriče se kazna zatvora od šest mjeseci do dvije godine ako je taj iznos veći od 150 000 eura za svako porezno razdoblje.”

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

„Osobi koja u roku predviđenom za plaćanje predujma za sljedeće porezno razdoblje ne plati iznos [PDV-a] koji se duguje na temelju godišnje prijave izriče se kazna zatvora od šest mjeseci do dvije godine ako je taj iznos veći od 250 000 eura za svako porezno razdoblje.”

- 16 Članak 13. Zakonodavne uredbe br. 74/2000, kako je izmijenjena Zakonodavnom uredbom br. 158/2015, naslovljen „Razlog za oslobođenje od odgovornosti. Plaćanje duga”, glasi kako slijedi:

„1. Za kaznena djela predviđena u člancima 10.a, 10.b [...] ne izriče se sankcija ako se cjelokupan iznos poreznog duga, uključujući upravne kazne i kamate, plati prije nego što se rasprava u prvostupanjskom postupku proglašava otvorenom, uključujući nakon posebnih postupaka mirenja i sklapanja nagodbe u kojima je utvrđena procjena koju predviđaju porezna pravila ili u slučaju dobrovoljnog plaćanja.

[...]

3. Ako se prije proglašenja otvaranja rasprave u prvostupanjskom postupku porezni dug već obročno plaća, posebno na temelju članka 13.a, za isplatu preostalog duga određuje se rok od tri mjeseca. U tom slučaju zastara ne teče. Sud taj rok može produljiti samo jednom za najviše tri mjeseca, ako to smatra nužnim, ne dovodeći 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 zatezних 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 zatezних 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 članaka 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 finansijskih 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 dvoji o 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 njihovu opunomoćeniku i sudioniku u kaznenom djelu, pa ni sankcija upravne naravi?
3. Treba li pojam prijevare 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 niječnog 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 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 načelno 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. UEU-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., Mencì, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 18. i navedena sudska praksa).
- 27 Nadalje, članak 325. UFEU-a obvezuje države članice na borbu učinkovitim 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., Mencì, 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 čine učinkovitom, 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 načelom proporcionalnosti, o čijoj primjeni nije riječ u ovom predmetu – s jedne strane, načelom 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, načelom djelotvornosti, koje zahtijeva da su navedene sankcije učinkovite i odvraćajuće.
- 30 Stoga na prvo i treće pitanje valja odgovoriti uzimajući u obzir ta dva potonja načela, ispitujući, kao prvo, načelo djelotvornosti, a zatim, kao drugo, načelo ekvivalentnosti.

#### *Načelo 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, načelno, 30 % dugovanog poreza i zatezних 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 počiniteljima takvih propusta u plaćanju PDV-a izreknu kazne oduzimanja slobode kada je neplaćeni iznos jednak ili veći od 50 000 eura.

- 33 U tom pogledu iz točaka 25. do 29. ove presude proizlazi da, bez obzira na nepostojanje usklađenosti sankcija primjenjivih u području PDV-a na dan nastanka činjenica u glavnom postupku, načelo djelotvornosti od država članica zahtijeva da uspostave učinkovite i odvraćajuće sankcije radi borbe protiv kršenja usklađenih pravila u tom području te radi zaštite financijskih interesa Unije a da pritom načelno 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 potječu od PDV-a i na taj način zaštitili financijski interesi Unije, države članice raspolazu slobodom izbora primjenjivih sankcija, koje mogu biti u obliku upravnih sankcija, kaznenih sankcija ili kombinacije tih dviju sankcija (presude od 26. veljače 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 također zaključio da kaznene sankcije mogu biti nužne kako bi se na učinkovit i odvraćajući način borilo protiv određenih slučajeva teške prijevare u vezi s PDV-om. Stoga u tom području države članice trebaju donijeti kaznene sankcije koje su učinkovitog i odvraćajućeg 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 članica ograničena je, nadalje, Konvencijom PIF. Naime, u skladu s njezinim člankom 2. stavkom 1., te iste države moraju poduzeti mjere nužne kako bi osigurale da se prijevare koje utječu na financijske interese Unije, poput onih definiranih u članku 1. stavku 1. navedene konvencije, uključujući 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 slučajevima teških prijevara, to jest onih koje se odnose na minimalan iznos, za koji države članice ne mogu odrediti da je veći od 50 000 eura – podrazumijevaju kazne oduzimanja slobode koje mogu dovesti do izručenja.
- 37 Ipak, valja istaknuti da neplaćanje PDV-a poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku znači da porezni obveznik, nakon što je, kako je to propisano člankom 250. stavkom 1. Direktive o PDV-u, podnio potpunu i točnu 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 članka 206. te direktive.
- 38 Međutim, kao što to tvrde sve stranke koje su podnijele očitovanja Sudu, s obzirom na to da je porezni obveznik pravilno ispunio svoje obveze prijavljivanja PDV-a, takav propust plaćanja tog poreza nije „prijevarena” u smislu članka 325. UFEU-a, neovisno o tome je li počinjen s namjerom.
- 39 Isto tako, neplaćanje prijavljenog PDV-a nije „prijevarena” u smislu Konvencije PIF. Naime, u skladu s njezinim člankom 1. stavkom 1. točkom (b), za potrebe njezine primjene „prijevarena” u vezi s prihodima Unije podrazumijeva „neotkrivanje informacija, čime se krši određena obveza” ili „uporabu ili predočenje lažnih, netočnih ili nepotpunih izjava ili dokumenata”. Međutim, kao što to proizlazi iz točke 37. ove presude, u ovom predmetu nije riječ o takvim povredama obveza prijavljivanja. Osim toga, iako se ta odredba također odnosi na „zlouporab[u] zakonito ostvarene koristi”, valja istaknuti, kao što je to učinila njemačka vlada, da činjenica da prijavljeni PDV nije plaćen u zakonom propisanim rokovima ne daje poreznom obvezniku takvu prednost jer se porez i dalje duguje i jer time što ga ne plaća krši zakon.
- 40 Iz toga slijedi da se u slučaju neplaćanja prijavljenog PDV-a ne primjenjuju ni tumačenje 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 raspolaze podacima potrebnima za utvrđivanje iznosa PDV-a za koji je nastala obveza obračuna 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 Unatoč 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 obračuna – „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/Vijeće, 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 usklađena 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 učinkovitima i odvraćajućima.
- 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 obračunava zatezne kamate.
- 49 S obzirom na visok stupanj njihove težine (presuda od 20. ožujka 2018., Menci, 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 učinkovitima (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 odvrćajući 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, očuva sav prihod od poreza.
- 57 Međutim, kao što to u ovom slučaju ističe 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, načelu 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