



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MICHAL BOBEK IŠVADA,
pateikta 2017 m. liepos 13 d.¹

Byla C-574/15

Mauro Scialdone

(*Tribunale di Varese* (Varezės teismas, Italija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112 – ESS 4 straipsnio 3 dalis – Lojalaus bendradarbiavimo principas – SESV 325 straipsnis – Sąjungos finansinių interesų apsauga – Konvencija dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos (PIF konvencija) – Nacionalinė teisė, kurioje numatytos baudžiamosios sankcijos, susijusios su mokesčio prie pajamų šaltinio ir PVM nesumokėjimu iki teisės aktuose nustatyto termino – Didesnė finansinė riba, taikytina su PVM susijusiai nusikalstamai veikai – Nacionalinė teisė, kurioje numatytas baudžiamosios atsakomybės išnykimas, jei PVM sumokamas – Valstybių narių pareiga nustatyti veiksmingas, proporcingas ir atgrasomas sankcijas – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija – Chartijos 49 straipsnio 1 dalis – Teisėtumo principas – Lengvesnės bausmės taikymas atgaline data – Teisinis saugumas“

Turinys

I. Įvadas	3
II. Teisinis pagrindas	3
A. ES teisė	3
1. Chartija	3
2. SESV 325 straipsnis	4
3. PIF konvencija	4
4. PVM direktyva	4
5. Reglamentas Nr. 2988/95	5
B. Italijos teisė	5

¹ Originalo kalba: anglų.

III. Faktinės aplinkybės, procesas ir pateikti prejudiciniai klausimai	6
IV. Analizė	8
A. Šiai bylai taikytinos ES teisės nuostatos	8
1. PIF konvencija	8
a) PIF konvencija ir PVM	9
b) Sukčiavimo sąvoka pagal PIF konvenciją	11
2. SESV 325 straipsnis	12
a) Dėl to, ar paveikti Sąjungos finansiniai interesai	13
b) SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dalių taikytinumas	14
c) SESV 325 straipsnio 1 dalis kartu su ESS 4 straipsnio 3 dalimi	15
3. PVM direktyva ir lojalaus bendradarbiavimo principas	16
4. Tarpinė išvada	17
B. Atsakymas į pateiktus klausimus	17
1. Pirma trečiojo klausimo dalis: PIF konvencija	18
2. Pirmasis klausimas: skirtingos ribos ir pareiga nustatyti lygiavertes sankcijas	18
a) Koks yra „analogiškas“ nacionalinis režimas?	18
b) Ar diferenciacija yra pateisinama?	20
3. Antrasis klausimas ir trečiojo klausimo antra dalis: baudžiamosios atsakomybės išnykimas ir veiksmingos ir atgrasomos sankcijos	21
a) Naujas baudžiamosios atsakomybės išnykimo pagrindas	21
b) PIF konvencijoje nustatytos 50 000 EUR ribos aktualumas	24
c) Tarpinė išvada	24
C. Galimo nacionalinės teisės aktų ir ES teisės nesuderinamumo pasekmės	24
1. Teisėtumo principo „esmė“: galiojimo atgaline data draudimas	25
2. Platesnis teisėtumo principo suvokimas: „lex mitior“ ir teisinis saugumas baudžiamosiose bylose	26
3. „Lex mitior“ principo ir teisinio saugumo poveikis šioje byloje	29
V. Išvada	32

I. Įvadas

1. Italijoje už teisingai deklaruoto PVM nesumokėjimą per teisės aktuose nustatytą terminą taikomos baudžiamosios sankcijos. Todėl Mauro Scialdone, bendrovės, nesumokėjusios PVM per nustatytą terminą, vienintelis direktorius, buvo apkaltintas nusikalstamos veikos padarymu.

2. Kol buvo nagrinėjama M. Scialdone iškelta baudžiamoji byla, buvo iš dalies pakeisti nacionalinės teisės aktai. Pirmia, pakeitimu gerokai padidinta riba, kurią viršijus PVM nesumokėjimas laikomas nusikalstama veika. Be to, buvo nustatytos skirtingos viršutinės ribos, susijusios su PVM ir mokesčiu prie pajamų šaltinio. Antra, buvo įtrauktas nauja baudžiamosios atsakomybės išnykimo pagrindas, jei mokesčių skola, įskaitant administracines sankcijas ir palūkanas, yra visiškai sumokama prieš paskelbiant apie bylos iškėlimą pirmosios instancijos teisme.

3. Įsigaliojus naujam pakeitimui, pagal švelnesnės baudžiamosios sankcijos galiojimo atgaline data principą už M. Scialdone elgesį jau nebebuvo baudžiama. Jo laiku nesumokėta PVM suma neviršijo naujos viršutinės ribos. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar pakeitimas yra suderinamas su ESS 4 straipsnio 3 dalimi ir SESV 325 straipsniu, PVM direktyva² ir Konvencija dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos³. Ar naująja sankcijų už PVM nesumokėjimą sistema paisoma pareigos nustatyti sankcijas už ES teisės pažeidimus, analogiškas sankcijoms, nustatomoms už panašius pažeidimus pagal nacionalinę teisę? Ar ši sistema atitinka valstybių narių pareigą taikyti atgrasomas ir veiksmingas sankcijas? Būtent į šiuos esminius klausimus Teisingumo Teismo prašoma atsakyti šioje byloje.

4. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nurodė, kad jei nagrinėjamas pakeitimas būtų pripažintas nesuderinamu su ES teise, jį reikėtų panaikinti. Tai reikštų, kad M. Scialdone turėtų būti toliau persekiojamas baudžiamąja tvarka. Todėl šioje byloje keliama fundamentalūs klausimai, susiję su teisėtumo ir teisinio saugumo principais, visų pirma Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 49 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu lengvesnės bausmės galiojimo atgaline data principu.

II. Teisinis pagrindas

A. ES teisė

1. Chartija

5. Chartijos 49 straipsnyje įtvirtinti teisėtumo, taip pat nusikalstamos veikos ir bausmės proporcingumo principai. Jo pirmoje pastraipoje nustatyta: „Niekas negali būti nuteistas už veikimą ar neveikimą, kurie pagal jų padarymo metu galiojusią nacionalinę ar tarptautinę teisę nebuvo laikomi nusikalstamomis veikomis. Taip pat negali būti skiriama griežtesnė bausmė negu ta, kuri buvo taikoma nusikalstamos veikos padarymo metu. Jeigu po to, kai nusikalstama veika buvo padaryta, įstatymo nustatyta lengvesnė bausmė, skiriama lengvesnė bausmė.“

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva).

3 Konvencija, parengta vadovaujantis Europos Sąjungos sutarties K.3 straipsniu (OL C 316, 1995, p. 49) (toliau – PIF konvencija)

2. SESV 325 straipsnis

6. SESV 325 straipsnio 1 dalyje išdėstyta: „Sąjunga ir valstybės narės Sąjungos finansiniams interesams kenkiančiam sukčiavimui ir kitoms neteisėtoms veikoms priešinasi taikydamos pagal šį straipsnį nustatytinas priemonės, kurių paskirtis yra atgrasinti ir užtikrinti veiksmingą apsaugą valstybėse narėse ir Sąjungos institucijose, įstaigose ir organuose.“

7. SESV 325 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad „valstybės narės prieš Sąjungos finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą imasi tų pačių priemonių, kurių jos imasi prieš savo pačių finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą“.

3. PIF konvencija

8. PIF konvencijos 1 straipsnyje numatyta, kad:

„1. Šioje Konvencijoje Europos Bendrijų finansiniams interesams kenkiantis sukčiavimas – tai:

<...>

b) pajamų srityje – tyčinis veiksmas ar neveikimas, susijęs su:

- suklastotų, neteisingų ar neišsamių pareiškimų ar dokumentų naudojimu ar pateikimu, kurio padariniai yra neteisėtas Europos Bendrijų bendrojo biudžeto arba Europos Bendrijų valdomų ar jų vardu valdomų biudžetų išteklių mažinimas,
- tuos pačius padarinius sukeliančiu informacijos neatskleidimu pažeidžiant konkretų įsipareigojimą,
- tuos pačius padarinius sukeliančiu netinkamu teisėtai gautos išmokos naudojimui.

2. Atsižvelgdama į 2 straipsnio 2 dalį, kiekviena valstybė narė imasi būtinų ir tinkamų priemonių šio straipsnio 1 dalį perkelti į savo nacionalinę baudžiamąją teisę taip, kad ten apibūdintos veikos būtų laikomos nusikaltimais.

<...>

4. Šio straipsnio 1 ir 3 dalyse nurodytas tyčinis veikimo ar neveikimo pobūdis gali būti numanomas pagal objektyvias faktines aplinkybes.“

9. PIF konvencijos 2 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip: „Kiekviena valstybė narė imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad už 1 straipsnyje nurodytą veiką ir dalyvavimą 1 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikoje, jos kurstymą ar kėsinimąsi ją padaryti būtų baudžiama veiksmingomis, proporcingomis ir atgrasomomis baudžiamosiomis sankcijomis, įskaitant bent stambaus sukčiavimo atvejais laisvės atėmimą apimančias bausmes, dėl kurių gali būti taikoma ekstradicija, suprantant, kad stambiu sukčiavimu yra laikomas toks sukčiavimas, kuris yra susijęs su tam tikra mažiausia suma, kurią turi nustatyti kiekviena valstybė narė. Ši mažiausia suma negali būti nustatyta didesnė kaip 50 000 [EUR].“

4. PVM direktyva

10. PVM direktyvos 206 straipsnis išdėstytas taip: „Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, privalo sumokėti grynąją PVM sumą, pateikęs 250 straipsnyje numatytą PVM deklaraciją. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitą tos sumos mokėjimo datą arba reikalauti tarpinių mokėjimų.“

11. PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje nustatyta: „Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.“

12. PVM direktyvos 273 straipsnis suformuluotas taip: „Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų <...>“.

5. Reglamentas Nr. 2988/95

13. Pagal Reglamento (EB, Euratomas) Nr. 2988/95 dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos 1 straipsnio 2 dalį⁴ „pažeidimas“ – tai bet kuris Bendrijos teisės aktų nuostatų pažeidimas, susijęs su ekonominės veiklos vykdytojo veiksmų [veiksmais] ar neveikimo [neveikimu], dėl kurio [kurių] Bendrijų bendrajam biudžetui ar jų valdomiems biudžetams padaroma žala sumažinant ar iš viso prarandant pajamas, gaunamas iš tiesiogiai Bendrijų vardu surinktų nuosavų lėšų, arba darant nepagrįstas išlaidas.“

B. Italijos teisė

14. Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000⁵ 10bis ir 10ter straipsniuose laikotarpiu, kai klostėsi šios bylos faktinės aplinkybės, iki 2015 m. spalio 21 d. buvo numatyta:

„10bis straipsnis

„Asmuo, kuris per mokestį išskaičiuojančio asmens metinei mokesčių deklaracijai pateikti nustatytą terminą nesumoka mokesčių mokėtojams išduotu sertifikatu patvirtintų išskaitų, kurių suma už vieną mokestinį laikotarpį viršija 50 000 eurų, baudžiamas laisvės atėmimu nuo šešių mėnesių iki dvejų metų.

10ter straipsnis

10bis straipsnio nuostata laikantis joje numatytų apribojimų taip pat taikoma bet kuriam asmeniui, nesumokėjusiam pridėtinės vertės mokesčio, kuris turi būti sumokėtas pagal metinę deklaraciją iki avansinės įmokos už paskesnį mokestinį laikotarpį sumokėjimo termino.“

15. Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 13 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta galimybė sumažinti sankcijas dėl lengvinančių aplinkybių, sumažinant sankciją ne daugiau kaip vienu trečdaliu ir netaikant papildomų sankcijų, jei mokesčių skolos, įskaitant administracines sankcijas, padengiamos prieš iškeliant bylą pirmosios instancijos teisme.

⁴ 1995 m. gruodžio 18 d. Tarybos reglamentas (OL L 312, 1995, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 1 sk., 1 t., p. 340; toliau – Reglamentas Nr. 2988/95).

⁵ *Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205* (2000 m. kovo 10 d. Įstatyminis dekretas Nr. 74 dėl naujų taisyklių, kuriomis reglamentuojami nusikaltimai dėl pajamų mokesčio ir PVM srityje pagal 1990 m. birželio 25 d. Įstatymo Nr. 205 9 straipsnį; GURI, Nr. 76, 2000 m. kovo 31 d.; toliau – Įstatyminis dekretas Nr. 74/2000).

16. Dėl Įstatyminio dekreto Nr. 158/2015⁶ 7 ir 8 straipsniais padarytų pakeitimų Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 atitinkamai 10bis ir 10ter straipsniai suformuluoti taip (nuo 2015 m. spalio 22 d.):

„10bis straipsnis

Asmuo, kuris per mokestį išskaičiuojančio asmens metinei mokesčių deklaracijai pateikti nustatytą terminą nesumoka mokesčių mokėtojams išduotu sertifikatu patvirtintų išskaitų, kurių suma už vieną mokestinį laikotarpį viršija 150 000 EUR, baudžiamas laisvės atėmimu nuo šešių mėnesių iki dvejų metų.

10ter straipsnis

„Asmuo, kuris iki avansinės įmokos už paskesnį mokestinį laikotarpį mokėjimo termino pabaigos nesumokėjo pagal metinę deklaraciją mokėtino mokesčio, kai nepriemoka viršija 250 000 EUR, baudžiamas laisvės atėmimu nuo šešių mėnesių iki dvejų metų.“

17. Įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015 taip pat iš dalies pakeista Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 13 straipsnio 1 dalis. Buvo numatytas naujas baudžiamosios atsakomybės išnykimo pagrindas. Ji suformuluota taip: „Už 10bis, 10ter straipsniuose ir 10quater straipsnio pirmoje pastraipoje nurodytas nusikalstamas veikas nebaudžiama, jei prieš paskelbiant apie bylos iškėlimą pirmosios instancijos teisme mokesčių skolos, įskaitant administracines baudas ir palūkanas, padengiamos sumokant visas įsiskolintas sumas <...>“

18. Galiausiai atskira nuostata reglamentuojamos administracinės mokestinės sankcijos. Įstatyminio dekreto Nr. 471/1997 13 straipsnio 1 dalyje išdėstyta⁷: „Asmeniui, kuris per nustatytą terminą visiškai ar iš dalies nesumoka avansinių įmokų, periodinių mokėjimų, pagal deklaraciją mokėtinų išlyginamųjų įmokų ar mokesčio likučio, apskaičiuoto tokiais atvejais atskaičius periodinių mokėjimų ir avansinių įmokų, net jeigu jie nesumokėti, sumas, taikoma administracinė sankcija, lygi 30 % kiekvienos nesumokėtos sumos, net jeigu ištaisius redagavimo ar skaičiavimo klaidas, konstatuotas tikrinant metinę deklaraciją, matyti, kad mokestis yra didesnis arba atskaitytina suma mažesnė. <...>“

III. Faktinės aplinkybės, procesas ir pateikti prejudiciniai klausimai

19. *Agenzia delle Entrate* (toliau – mokesčių inspekcija) atliko bendrovės *Siderlaghi Srl.* patikrinimą. Bendrovė tinkamai deklaravo PVM už 2012 finansinius metus. Mokėtino PVM suma buvo 175 272 EUR. Pagal nacionalinę teisę buvo reikalaujama, kad ši suma būtų sumokėta iki mokėjimo laikotarpio, nustatyto atsižvelgiant į kitą mokestinį laikotarpį, pabaigos, t. y. 2013 m. gruodžio 27 d. Atlikus patikrinimą paaiškėjo, kad *Siderlaghi Srl.* per nustatytą terminą nesumokėjo priskaičiuoto PVM.

20. Mokesčių inspekcija pateikė *Siderlaghi Srl.* pranešimą apie mokesčio skolą. Bendrovė pasirinko sumokėti mokestį dalimis. Pagal nacionalinę teisę tai reiškė, kad taikytinų administracinių sankcijų suma galėjo būti sumažinta dviem trečdaliais.

6 *Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23* (2015 m. rugsėjo 24 d. Įstatyminis dekretas Nr. 158 dėl sankcijų sistemos peržiūros, kuriuo įgyvendinama 2014 m. kovo 11 d. Įstatymo Nr. 23 8 straipsnio 1 dalis; GURI, Nr. 233, 2015 m. spalio 7 d., Paprastasis priedas Nr. 55, toliau – Įstatyminis dekretas Nr. 158/2015).

7 *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* (1997 m. gruodžio 18 d. Įstatyminis dekretas Nr. 471 dėl nebaudžiamųjų sankcijų tiesioginių mokesčių, pridėtinės vertės mokesčio ir mokesčių surinkimo srityje reformos pagal 1996 m. gruodžio 23 d. Įstatymo Nr. 662 3 straipsnio 133 pastraipos q punktą; GURI, Nr. 5, 1998 m. sausio 8 d., Paprastasis priedas Nr. 4).

21. Kadangi M. Scialdone yra vienintelis *Siderlaghi Srl.* vadovas, prokuratūra iškėlė jam baudžiamąją bylą kaip bendrovės atstovui už PVM nesumokėjimą per nustatytą laikotarpį. Prokuratūra apkaltino M. Scialdone nusikalstama veika pagal Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 10ter straipsnį. Ji kreipėsi į *Tribunale di Varese* (Varezės teismas, Italija, toliau – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) prašydama įpareigoti jį pagal baudžiamąją teisę sumokėti 22 500 EUR baudą.

22. Po to, kai M. Scialdone buvo iškelta baudžiamoji byla, Įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015 buvo iš dalies pakeisti Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 10bis ir 10ter straipsniai ir Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 13 straipsniu nustatytas baudžiamosios atsakomybės išnykimo pagrindas.

23. Atlikus šiuos pakeitimus, pirma, buvo padidintos ribos, kurias viršijus mokesčio nesumokėjimas laikomas nusikalstama veika. Iš pradžių nustatyta 50 000 EUR riba dėl nusikalstamų veikų, susijusių su mokesčio prie pajamų šaltinio ir PVM nesumokėjimu (pažymėtina, kad tas pats buvo taikoma abiem mokesčiams), buvo padidinta iki 150 000 EUR dėl mokesčio prie pajamų šaltinio ir iki 250 000 EUR dėl pridėtinės vertės mokesčio. Antra, už nusikalstamą veiką nebaudžiama, jei mokesčio skola, įskaitant administracines sankcijas ir palūkanas, sumokama prieš paskelbiant apie bylos iškėlimą pirmosios instancijos teisme.

24. Nacionalinis teismas paaiškina, kad šioje byloje atsakovas kaltinamas PVM sumos, kuri atitinka 175 272 EUR sumą, nesumokėjimu. Pagal Įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015 nustatytus pakeitimus jo elgesys nebelaikomas nusikalstamu, nes ši suma yra mažesnė už naująją minimalią 250 000 EUR ribą. Būtų taikoma naujesnė nuostata, kuri yra palankesnė pažeidėjui. Tačiau jei naujosios taisyklės būtų pripažintos nesuderinamomis su ES teise, jas reiktų panaikinti. Todėl atsakovas vis dar galėtų būti nubaustas už savo elgesį baudžiamąja tvarka.

25. Kalbėdamas apie naująją baudžiamosios atsakomybės išnykimo pagrindą, nacionalinis teismas paaiškina, kad dėl to, jog *Sidelaghi Srl.* pasirinko sumokėti skolą dalimis, tikėtina, kad skola bus sumokėta prieš pradėdant nagrinėti bylą teisme. Todėl reiktų atmesti prokuratūros prašymą taikyti sankciją. Tačiau jei šis naujas baudžiamosios atsakomybės išnykimo pagrindas būtų laikomas nesuderinamu su ES teise, nacionalinis teismas galėtų priimti sprendimą dėl atsakovo baudžiamosios atsakomybės.

26. Be to, jei ES teisė būtų aiškinama taip, kaip siūlo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, valstybės narės privalėtų bausti laisvės atėmimo bausme už mažiausiai 50 000 EUR ar didesnės PVM sumos nesumokėjimą. Kaip nurodo minėtas teismas, tai reikštų, kad pažeidimą šioje byloje reiktų laikyti labai sunkiu. Todėl nacionalinis teismas galėtų atmesti prokuratūros siūlomą bausmę, jei siūloma sankcija, kuri yra privaloma nacionaliniam teismui, neapimtų laisvės atėmimo. Dėl to, kaip nurodo nacionalinis teismas, gerokai sumažėja sankcijos veiksmingumas.

27. Šiomis faktinėmis ir teisinėmis aplinkybėmis *Tribunale di Varese* (Varezės teismas) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė šiuos prejudicinius klausimus:

- 1) Ar Europos Sąjungos teisė, visų pirma susijusios ESS 4 straipsnio 3 dalies, SESV 325 straipsnio ir Direktyvos 2006/112/EB nuostatos, kuriose valstybėms narėms numatyta vienodo požiūrio pareiga, susijusi su bausmių politika, gali būti aiškinama taip, kad ja draudžiama priimti nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią nusikalstamu būtų laikomas PVM nemokėjimas, kai viršijama didesnė riba negu numatytoji nesumokėto tiesioginio pajamų mokesčio atveju?
- 2) Ar Europos Sąjungos teisė, visų pirma susijusios ESS 4 straipsnio 3 dalies, SESV 325 straipsnio ir Direktyvos 2006/112 nuostatos, kuriose valstybėms narėms numatyta pareiga nustatyti veiksmingas, proporcingas ir atgrasomas sankcijas, siekiant apsaugoti finansinius Europos Sąjungos interesus, gali būti aiškinama taip, kad ja draudžiama priimti nacionalinės teisės nuostatą, kuria panaikinamas kaltinamojo (ar tai būtų vadovas, teisinis atstovas, ar asmuo, įgaliotas atlikti su mokesčiais susijusias funkcijas, t. y. nusikalstamos veikos dalyvis) baudžiamumas, jeigu jo įstaiga,

veikianti kaip juridinis asmuo, pavėluotai sumokėjo patį mokestį ir su PVM susijusias administracines baudas, nors mokestis jau buvo apskaičiuotas, baudžiamasis persekiojimas pradėtas, byla perduota nagrinėti teismui, užtikrinta įprasta rungimosi principu grindžiama procedūra vykstant procesui, tačiau bylos nagrinėjimas teisme dar nebuvo pradėtas, o sistema minėtam vadovui, teisiniam atstovui ar jų įgaliotiniui ir nusikalstamos veikos dalyviui nenumato jokios kitos, net ir administracinės, sankcijos?

- 3) Ar PIF konvencijos 1 straipsnyje apibrėžta sukčiavimo sąvoka turi būti aiškinama taip, kad ji apima ir situacijas, kai PVM buvo nesumokėtas, ne visai sumokėtas arba pavėluotai sumokėtas, ir ar minėtos konvencijos 2 straipsniu valstybei narei nustatoma pareiga skirti laisvės atėmimą apimančias bausmes už nesumokėtą, ne visai arba pavėluotai sumokėtą PVM, kai suma viršija 50 000 EUR?

Jeigu atsakymas būtų neigiamas, reikėtų klausti, ar SESV 325 straipsnio nuostata, kuria valstybės narės įpareigojamos taikyti atgrasomas, proporcingas ir veiksmingas sankcijas, taip pat ir baudžiamąsias, turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiamos teisinės nuostatos, pagal kurias juridinių asmenų teisiniai atstovai ir vadovai arba jų įgaliotiniai atlikti atitinkamas funkcijas ir nusikalstamos veikos dalyviai atleidžiami nuo baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už nesumokėtą, ne visai arba pavėluotai sumokėtą PVM, kai atitinkamos sumos 3 ar 5 kartus viršija sukčiavimo atveju nustatytą mažiausią 50 000 EUR ribą.

28. Rašytines pastabas pateikė Vokietijos, Italijos, Nyderlandų ir Austrijos vyriausybės, taip pat Europos Komisija. Visos šios suinteresuotosios šalys, išskyrus Austrijos vyriausybę, buvo išklaustos per 2017 m. kovo 21 d. vykusį teismo posėdį.

IV. Analizė

29. Trimis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimais siekiama išsiaiškinti, ar Įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015 padaryti pakeitimai dėl deklaruoto PVM nesumokėjimo atitinka ES teisę. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė klausimus dėl ESS 4 straipsnio 3 dalies, SESV 325 straipsnio, PIF konvencijos ir PVM direktyvos.

30. Šiai bylai būdingas sudėtingas teisės aktų derinys. Todėl pirmiausia analizuosiu, kurios konkrečios ES teisės nuostatos, kurias nurodė nacionalinis teismas, taikytinos šiai bylai (A), o tada pasiūlysiu atsakymus į pirmus tris prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimus (B). Galiausiai apsprastysiu, kokių pasekmių galimas nesuderinamumo su ES teise konstatavimas galėtų sukelti pagrindinėje byloje (arba veikiau kokių pasekmių jis neturėtų sukelti) (C).

A. Šiai bylai taikytinos ES teisės nuostatos

1. PIF konvencija

31. Visos pastabas Teisingumo Teisme pateikusių šalių sutinka, kad PIF konvencija šioje byloje netaikoma. Vis dėlto jos šią išvadą daro dėl skirtingų priežasčių.

32. Nyderlandų vyriausybė teigia, kad PIF konvencija netaikoma PVM. Kitos pastabas pateikusių suinteresuotosios šalys (taip pat Nyderlandų vyriausybė, pateikdama subsidiarų argumentą) teigia, kad šioje byloje nagrinėjama nusikalstama veika, susijusi su PVM nesumokėjimu, neįeina į „sukčiavimo“ sąvoką pagal PIF konvenciją.

33. Taigi pateikiami du skirtingi argumentai. Pirmuoju argumentu apskritai neigiamas PIF konvencijos taikytinumas PVM *per se*. Antruoju argumentu teigiama, kad, nors PIF konvencija galbūt ir galėtų būti taikoma PVM, ji netaikoma konkrečiam šioje byloje nagrinėjamam elgesiui. Šiuos du argumentus nagrinėsiu iš eilės.

a) PIF konvencija ir PVM

34. Sprendime *Taricco* Teisingumo Teismas nurodė, kad PIF konvencijos 1 straipsnyje „sukčiavimas“ apibrėžtas kaip apimantis „pajamas, gautas taikant vienodą tarifą suderintai PVM apmokestinimo bazei, nustatytai pagal Sąjungos taisykles“⁸.

35. Šioje byloje Nyderlandų vyriausybė prašo Teisingumo Teismo iš naujo apsvarstyti šią išvadą. Jos nuomone, pagal PIF konvenciją PVM neįeina į sąvoką „pajamos“. Kaip nurodo Nyderlandų vyriausybė, valstybės narės, kaip PIF konvencijos šalys, numatė autentišką sąvokos „pajamos“ taikymo srities aiškinimą pagal Vienos konvencijos dėl tarptautinių sutarčių teisės 31 straipsnį⁹. Aiškinamajame pranešime¹⁰. Šiame pranešime PVM aiškiai neįtrauktas į PIF konvencijos 1 straipsnio 1 dalyje esančią „pajamų“ sąvoką¹¹. Nyderlandų vyriausybė taip pat teigia, kad Teisingumo Teismas jau atsižvelgė į deklaracijas ir aiškinamuosius pranešimus kaip autoritetingo aiškinimo šaltinius: tai jis turėtų padaryti ir šioje byloje.

36. Nepritariu siūlymui, kad 1997 m. Aiškinamajame pranešime pateikiamas koks nors tarp valstybių narių prieš dvejus metus pasirašytos konvencijos „autentiškas aiškinimas“. Mano nuomone, Nyderlandų vyriausybės argumentus galima atmesti, ir Teisingumo Teismui nereikia priimti jokio sprendimo sudėtingu klausimu dėl Vienos konvencijos vaidmens aiškinant valstybių narių sudarytas konvencijas¹².

8 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 41 punktas).

9 Sudaryta 1969 m. gegužės 23 d., Jungtinių Tautų sutarčių rinkinys, 1155 t., p. 331. Nyderlandų vyriausybė teigia, kad tarptautinė sutartis turi būti aiškinama sąžiningai, pagal įprastą jos sąvokų reikšmę, atsižvelgiant į jų kontekstą, sutarties tikslą ir paskirtį; taip pat reikėtų atsižvelgti į kontekstą, be kita ko, į visus šalių sudarytus susitarimus dėl jos nuostatų taikymo (Vienos konvencijos 31 straipsnio 1 dalis ir 3 dalies a punktas). Ji taip pat cituoja Vienos konvencijos 31 straipsnio 4 dalį, pagal kurią sąvokai reikia suteikti specialią reikšmę, jei nustatyta, kad to pageidauja sutarties šalys.

10 Aiškinamasis pranešimas dėl Konvencijos dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos (Taryba patvirtino tekstą 1997 m. gegužės 26 d. (OL C 191, 1997, p. 1).

11 Pagal šio pranešimo 1 straipsnio 1 dalį „pajamos – tai pajamos, gautos iš pirmų dviejų kategorijų nuosavų išteklių, nurodytų 1994 m. spalio 31 d. Tarybos sprendimo 94/728/EB dėl Europos Bendrijų nuosavų išteklių sistemos 2 straipsnio 1 dalyje <...>. Jos neapima pajamų, gautų taikant vienodą tarifą valstybių narių PVM apmokestinamajai vertei, nes PVM nėra nuosavas išteklius, renkamas tiesiogiai į Bendrijų biudžetą. Jos taip pat neapima pajamų, gaunamų taikant standartinį tarifą visų valstybių narių BNP sumai.“

12 Teisingumo Teismas jau yra nurodęs, kad nors Vienos konvencija nėra privaloma nei Europos Sąjungai, nei jos valstybėms narėms, ji atspindi tarptautinės paprotinės teisės normas, kurios savaime yra privalomos ES institucijoms. Ji yra Europos Sąjungos teisinės sistemos dalis, žr., pvz., 2010 m. vasario 25 d. Sprendimą *Brita* (C-386/08, EU:C:2010:91, 42 ir 43 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija) arba naujesnį patvirtinimą 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendime *Taryba / Front Polisario* (C-104/16 P, EU:C:2016:973, 86 punktas). Žr. bendrą tyrimą, pavyzdžiui, Kuijper P. J. „The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story, išleista Cannizzaro E. (red.) *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, OUP, 2011, p. 256–278. Tačiau Teisingumo Teismas nurodė Vienos konvenciją tik dėl sutarčių su trečiosiomis valstybėmis. Teisingumo Teismas taip pat yra pripažinęs, kad Vienos konvencijoje nustatytos taisyklės taikomos valstybių narių ir tarptautinės organizacijos sudarytam susitarimui (2015 m. kovo 11 d. Sprendimo *Oberto ir O'Leary*, C-464/13 ir C-465/13, EU:C:2015:163, 36 punktas). Kiek žinau, Vienos konvencija buvo pasiremta tik kartą, nagrinėjant valstybių narių konvenciją, priimtą pagal buvusį EEB 220 straipsnį, 2002 m. vasario 27 d. Sprendime *Weber* (C-37/00, EU:C:2002:122, 29 punktas), nurodant 1968 m. rugsėjo 27 d. Konvencijos dėl jurisdikcijos ir teismo sprendimų civilinėse ir komercinėse bylose vykdymo (OL L 299, 1972 p. 32; su daliniais pakeitimais, padarytais naujų valstybių narių stojimo sutartimis) teritorinį taikymą.

37. Apskritai, žinoma, sutinku su Nyderlandų vyriausybe, kad ES teisės sistemoje akto autoriaus valia ar ketinimas atlieka tam tikrą aiškinamąjį vaidmenį¹³. Šis teisės aktų leidėjo ketinimas gali būti išreikštas tame pačiame dokumente, kaip būna konstatuojamosiose dalyse, arba atskirame dokumente. Pavyzdžiui, anksčiau Teisingumo Teismas yra rėmęs parengiamaisiais darbais¹⁴, prie Sutarčių pridėtomis deklaracijomis¹⁵ arba tam tikrais pirminei teisei aiškinti skirtais aiškinamaisiais dokumentais¹⁶.

38. Vis dėlto turi būti du elementai, kad šiuos dokumentus ar paskelbimus būtų galima laikyti rengėjo valios išraiška: institucinis ir laiko. *Instituciniu požiūriu* šiuos dokumentus turi būti aptarusios ir patvirtinusios tos pačios šalys ar organizacijos, kurios priėmė galutinę priemonę ar dalyvavo ją priimant. *Laiko požiūriu*, norint pripažinti, kad šie dokumentai tikrai atspindi jų rengėjo (-ų) valią per sprendimų priėmimo procesą, paprastai jie turi būti parengti arba tuo metu, kai priemonė rengiama, arba vėliausiai tada, kai ji priimama.

39. Nyderlandų vyriausybės argumentas kelia problemą, nes nedera nė su vienu iš šių elementų. Šioje byloje nagrinėjamas 1997 m. Aiškinamasis pranešimas nebuvo priimtas tų pačių šalių, būtent valstybių narių, ir buvo patvirtintas Tarybos (o ji nėra Konvencijos šalis)¹⁷. Be to, Konvencija pasirašyta 1995 m. Aiškinamasis pranešimas priimtas 1997 m.

40. Tačiau tai, kad šioje byloje Aiškinamajam pranešimui negalima suteikti jokios „autentiškos“ aiškinamosios vertės, nedraudžia pripažinti šio pranešimo tam tikros *įtikinamosios* galios. Juk galiausiai Aiškinamąjį pranešimą patvirtino institucija, atsakinga už projekto, kuris turėjo būti pateiktas valstybėms narėms kaip susitariančiosioms šalims, parengimą¹⁸. Panašiose situacijose Teisingumo Teismas įvairiais atvejais yra rėmęs aiškinamaisiais pranešimais¹⁹. Visų pirma jis atsižvelgė į Tarybos parengtus aiškinamuosius pranešimus dėl konvencijų, kurios, kaip PIF konvencija, buvo priimtos pagal ESS K.3 straipsnį²⁰.

41. Vis dėlto panašūs aiškinamieji pranešimai turi kitokią aiškinamąją vertę. Šie aiškinamieji pranešimai nėra „autentiškas“ aiškinimas, o tik vienas iš aiškinimo argumentų, į kuriuos galima atsižvelgti ir tada įvertinti kartu su kitais argumentais ir pagal šiuos argumentus, paremtus aiškinamos nuostatos tekstu, logika, kontekstu ir tikslu. Vis dėlto dar svarbiau tai, kad šių argumentų naudojimas yra aiškiai apribotas aiškinamos teisės akto nuostatos tekstu. Taigi tokiu pranešimu negalima remtis siekiant pateikti aiškinimą, kuris neatitinka nuostatos teksto ir sisteminio ir teleologinio aiškinimo.

13 Vis dėlto ES teisinėje sistemoje šis vaidmuo gerokai skiriasi nuo visų *privalomojo* autentiško aiškinimo formų, kaip tai suprantama pagal Vienos konvencijos 31 straipsnio 2 dalį ir 31 straipsnio 3 dalies a ir b punktus (dėl šios nuostatos papildomai žr., pavyzdžiui, Villinger, M., E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff, Leiden, 2009, p. 429–432).

14 Žr., pavyzdžiui, 2012 m. lapkričio 27 d. Sprendimą *Pringle* (C-370/12, EU:C:2012:756, 135 punktas) ir 2013 m. spalio 3 d. Sprendimą *Inuit Tapiriit Kanatami ir kt. / Parlamentas ir Taryba* (C-583/11 P, EU:C:2013:625, 59 punktas).

15 Žr., pavyzdžiui, 2010 m. kovo 2 d. Sprendimą *Rottmann* (C-135/08, EU:C:2010:104, 40 punktas).

16 Visų pirma žr. Su Pagrindinių teisių chartija susijusius išaiškinimus (OL C 303, 2007, p. 17), kurie iš pradžių buvo parengti vadovaujant Konvento prezidiumui, parengusiam Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartiją.

17 Išsamumo sumetimais reikėtų pridurti, kad tas pats būtų taikoma galimam Nyderlandų vyriausybės argumentui, paremtam Vienos konvencijos 31 straipsnio 3 dalies a punktu ar 4 dalimi (žr. šios išvados 9 išnašą).

18 PIF konvencija buvo priimta pagal ESS K.3 straipsnio 2 dalies c punktą (Mastrichto sutarties redakcija), pagal kurią Taryba turėjo teisę rengti konvencijas, kurias rekomenduotų priimti valstybėms narėms pagal jų atitinkamus institucinius reikalavimus.

19 Žr., pavyzdžiui, 1981 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Rinkau* (157/80, EU:C:1981:120, 8 punktas), 1999 m. birželio 17 d. Sprendimą *Unibank* (C-260/97, EU:C:1999:312, 16 ir 17 punktai), 2002 m. liepos 11 d. Sprendimą *Gabriel* (C-96/00, EU:C:2002:436, 41 ir paskesni punktai) ir 2011 m. kovo 15 d. Sprendimą *Koelzsch* (C-29/10, EU:C:2011:151, 40 punktas).

20 Teisingumo Teismas taip pat yra rėmęs pagal šią nuostatą priimtų konvencijų aiškinamaisiais pranešimais (kai kurie iš jų niekada neįsigaliojo), kurie buvo paskata vėliau priimant antrinės teisės aktus. Žr., pvz., 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Weiss und Partner* (C-14/07, EU:C:2008:264, 53 punktas), 2008 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Leymann ir Pustovarov* (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, 74 punktas), 2010 m. liepos 15 d. Sprendimą *Purrucker* (C-256/09, EU:C:2010:437, 84 ir paskesni punktai), 2015 m. lapkričio 11 d. Sprendimą *Tecom Mican ir Arias Domínguez* (C-223/14, EU:C:2015:744, 40 ir 41 punktai) ir 2017 m. sausio 25 d. Sprendimą *Vilkas* (C-640/15, EU:C:2017:39, 50 punktas).

42. Kaip aiškiai išdėstė generalinė advokatė J. Kokott išvadoje byloje *Taricco*²¹, būtent tokį rezultatą pasiektų Teisingumo Teismas, jeigu jis vadovautųsi Nyderlandų vyriausybės pateiktu argumentu.

43. Iš tiesų iš PIF konvencijos teksto negalima spręsti, kad PVM neįeina į „pajamų“ sąvoką, pateiktą apibrėžiant sukčiavimą. Kaip tik yra priešingai, nes PIF konvencijos 1 straipsnio 1 dalies b punkte sąvoka „pajamos“ apibrėžiama plačiai, bendrai nurodant „Europos Bendrijų bendrojo biudžeto arba Europos Bendrijų valdomų ar jų vardu valdomų biudžetų [ištekliai]“. PVM yra ES nuosavų išteklių dalis, o šie ištekliai yra sąvokos „pajamos“ esmė²². Be to, PIF konvencijoje nenustatyta jokia sąlyga, susijusi su tiesioginiu rinkimu į Europos Sąjungos sąskaitas²³. Šį platų supratimą patvirtina PIF konvencijos konstatuojamosiose dalyse įtvirtinti tikslai: „pažymėdamos, kad Bendrijos pajamoms ir išlaidoms kenkiantis sukčiavimas daugeliu atvejų neapsiriboja viena šalimi ir dažnai yra susijęs su organizuoto nusikalstamumo tinklais“, nurodydamos, kad, „siekiant apsaugoti Europos Bendrijų finansinius interesus, tuos interesus pažeidžiančiam sukčiavimui reikia taikyti baudžiamąjį persekiojimą“, pridurdamos, jog būtina, „kad už tokį elgesį būtų baudžiama veiksmingomis, proporcingomis ir atgrasomomis baudžiamosiomis sankcijomis“. Apskritai šiuos teiginius galima vertinti kaip skirtus ir visai PVM sistemai. Galiausiai tai, kad PIF konvencijoje nurodyti „mokesčių“ nusikaltimai, yra kitas požymis, kad PVM nėra neįtrauktas į Sąjungos finansinių interesų sąvoką²⁴.

44. Todėl Aiškinamojo pranešimo negalima naudoti siekiant reikšmingai pakeisti nuostatos taikymo sritį priešingai jos tekstui, PIF konvencijos sistemai ir tikslams. Vieno ES nuosavų išteklių sistemos komponento neįtraukimas į PIF konvencijos taikymo sritį remiantis tokiu pranešimu būtų daug daugiau nei „paaiškinimas“. Iš tikrųjų taip būtų pakeista PIF konvencijos taikymo sritis.

45. Reikėtų pridurti, kad toks pakeitimas tikrai buvo galimas. Jeigu susitariančiosios šalys tikrai būtų ketinusios neįtraukti PVM į PIF konvencijos taikymo sritį, niekas nebūtų joms draudęs įrašyti iš dalies pakeistą „pajamų“ sąvokos apibrėžtį į vėlesnį protokolą. Iš tikrųjų, kai PIF konvencijos taikymo srities pakeitimai buvo laikomi būtiniais, tai buvo padaryta dviem skirtingais atvejais, priimant konkrečius protokolus²⁵.

46. Todėl nematau pagrįstos priežasties nukrypti nuo išvados, kad PVM patenka į PIF konvencijos taikymo sritį.

b) Sukčiavimo sąvoka pagal PIF konvenciją

47. Pastabas Teisingumo Teisme pateikusios šalys sutiko su tuo, kad tinkamai deklaruoto PVM nesumokėjimas nėra sukčiavimas, kaip tai suprantama pagal PIF konvencijos 1 straipsnio 1 dalies b punktą. Italijos vyriausybė savo rašytinėse ir žodinėse pastabose papildomai paaiškino, kad nusikalstama veika, susijusi su nedeklaravimu arba melagingos informacijos pateikimu, taip pat kita nusikalstama veika, susijusi su sukčiavimu, numatytos kitose Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 nuostatose.

21 Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:293, 99–102 punktai).

22 1970 m. balandžio 21 d. Tarybos sprendimas dėl valstybių narių finansinių įnašų pakeitimo Bendrijų nuosavais ištekliais (70/243/EAPB, EEB, Euratomas) (OL L 94, 1970, p. 19). Dėl šiuo metu galiojančios nuostatos žr. 2014 m. gegužės 26 d. Tarybos sprendimo 2014/335/ES, Euratomas, dėl Europos Sąjungos nuosavų išteklių sistemos (OL L 168, 2014, p. 105) 2 straipsnio 1 dalies b punktą. Skaičiuojama, kad 2015 m. pajamos iš „traditinių nuosavų išteklių“ sudaro 12,8 %, o iš PVM – 12,4 % visų nuosavų išteklių pajamų.

23 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 41 punktas). Taip yra kalbant apie Reglamento Nr. 2899/95 2 straipsnį, kuriame nurodytos „pajamos, gaunamos iš tiesiogiai Bendrijų vardu surinktų nuosavų lėšų“.

24 PIF konvencijos 5 straipsnio 3 dalis.

25 Konvencijos dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos protokolai, parengtas vadovaujantis Europos Sąjungos sutarties K.3 straipsniu (OL C 313, 1996, p. 2), ir Konvencijos dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos antrasis protokolai, parengtas vadovaujantis Europos Sąjungos sutarties K.3 straipsniu (OL C 221, 1997, p. 12).

48. Pritariu nuomonei, kad Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 10ter straipsnyje nurodyta nusikalstama veika (prieš iš dalies pakeičiant Įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015 ir pakeitus) negali būti įtraukta į PIF konvencijoje įtvirtintą sukčiavimo sąvoką.

49. PIF konvencijos 1 straipsnio 1 dalies b punkte sukčiavimas apibrėžiamas taip, kaip jis suprantamas pagal šią konvenciją. Kalbant apie pajamas, jame nurodyti trys tyčiniai veiksmai arba neveikimas, kurių padarinys yra neteisėtas ES išteklių mažinimas, tai yra i) suklastotų, neteisingų ar neišsamių pareiškimų ar dokumentų naudojimas ar pateikimas, ii) informacijos neatskleidimas pažeidžiant konkretų įsipareigojimą ir iii) netinkamas teisėtai gautos išmokos naudojimas.

50. Nė vienas iš trijų nurodytų sukčiavimo būdų neatitinka šioje byloje nagrinėjamo elgesio. Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 10ter straipsnis yra susijęs su tinkamai deklaruoto PVM nesumokėjimu per įstatymo nustatytą terminą. Nors toks nesumokėjimas gali būti tyčinis ir gali turėti pajamų mažinimo poveikį, šis elgesys neapima suklastotų, neteisingų ar neišsamių pareiškimų ar dokumentų arba informacijos neatskleidimo. Viskas buvo teisingai deklaruota. Tačiau dėl nežinomos priežasties po tinkamo deklaravimo nebuvo tokio pat tinkamo (t. y. laiku atlikto) mokėjimo. Be to, negalima teigti, kad tinkamai deklaruoto PVM nesumokėjimas yra „netinkamas teisėtai gautos išmokos naudojimas“. Paprastai nesumokėjimas per įstatymo nustatytą laikotarpį yra neteisėtas.

51. Dėl šių priežasčių manau, jog negalima teigti, kad PIF konvencijos 1 straipsnio 1 dalies b punkte įtvirtinta sukčiavimo sąvoka apima tokią nusikalstamą veiką kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje: tinkamai deklaruoto PVM nesumokėjimą per įstatyme nustatytą terminą. Todėl sutinku, kad PIF konvencija šioje byloje netaikytina.

2. SESV 325 straipsnis

52. SESV 325 straipsnyje įtvirtintos Sąjungos ir valstybių narių pareigos siekiant apsaugoti Sąjungos finansinius interesus. Jame taip pat nurodytos Sąjungos kompetencijos sritys šioje srityje.

53. SESV 325 straipsnio 1 dalyje nustatyta ES ir valstybių narių pareiga priešintis Sąjungos finansiniams interesams kenkiančiam *sukčiavimui* ir *kitoms neteisėtoms veikoms* taikant priemones, kurių paskirtis yra atgrasyti ir užtikrinti veiksmingą apsaugą. SESV 325 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad kovodamos prieš Sąjungos finansiniams interesams kenkiantį *sukčiavimą* valstybės narės privalo taikyti tas pačias priemones, kurių imasi kovodamos prieš savo pačių finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą.

54. Pastabas pateikusios šalys nesutaria, ar šioje byloje taikytinos SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dalys.

55. Vokietijos vyriausybė nurodo, kad SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dalys netaikomos. Pirma, taip yra todėl, kad Sąjungos finansiniams interesams nebuvo pakenkta, nes PVM buvo tinkamai deklaruotas. Antra, šioje byloje nagrinėjama nusikalstama veika nepatenka į SESV 325 straipsnio 2 dalies taikymo sritį, kuri apima tik „sukčiavimą“. Trečia, nusikalstama veika nepatenka ir į SESV 325 straipsnio 1 dalį, nes šią nuostatą reikia aiškinti sistemiškai, t. y. kad joje nurodytos „kitos neteisėtos veikos“ susijusios tik su panašaus sunkumo sukčiavimu. Nyderlandų vyriausybė per posėdį laikėsi panašios pozicijos.

56. Italijos vyriausybė per posėdį teigė, kad SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dalys netaikytinos šioje byloje nagrinėjamai nusikalstamai veikai. Taip yra todėl, kad elgesio, kuriam taikomas Įstatyminio dekreto Nr. 74/100 10ter straipsnis, negalima laikyti sukčiavimu pagal PIF konvenciją.

57. Komisija laikosi priešingos nuomonės. Ji teigia, kad SESV 325 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti plačiai. Ji apima SESV 325 straipsnio 1 dalies sąvoką „kitos neteisėtos veikos“, kurios gali apimti nusikalstamą veiką ar pažeidimus, neturinčius sukčiavimo požymių.

58. Mano nuomone, teisingas SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dalių aiškinimas slypi kažkur per vidurį tarp šių dviejų pozicijų. Pirma, šioje byloje nagrinėjama nusikalstama veika gali pakenkti Sąjungos finansiniams interesams (a). Antra, nusikalstama veika patenka į SESV 325 straipsnio 1 dalies, bet ne į SESV 325 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo sritį. Trečia, pareiga nustatyti priemones, kuriomis siekiama apsaugoti Sąjungos finansinius interesus, analogiškas priemonėms, kurių imamasi siekiant apsaugoti nacionalinius finansinius interesus, kyla ne tik iš SESV 325 straipsnio 2 dalies, bet ir kartu aiškinant SESV 325 straipsnio 1 dalį ir ESS 4 straipsnio 3 dalies c punktą.

a) Dėl to, ar paveikti Sąjungos finansiniai interesai

59. Teisingumo Teismas jau paaikškino, kad „Sąjungos finansinių interesų“ taikymo sritis yra plati. Ji apima pajamas ir išlaidas, kurios patenka į Sąjungos ir kitų Sutartimis įsteigtų organų, įstaigų ir agentūrų biudžetą²⁶. Pajamos iš suderintai PVM apmokestinimo bazei, nustatytai pagal Sąjungos taisykles, taikomo galiojančio vienodo tarifo priskiriamos prie ES nuosavų išteklių. Tuo remdamasis, Teisingumo Teismas patvirtino, kad yra tiesioginis ryšys tarp pajamų iš PVM gavimo laikantis taikytinos Sąjungos teisės ir atitinkamų lėšų iš PVM įtraukimo į Sąjungos biudžetą: „bet koks trūkumas gaunant pirmąsias potencialiai sumažins antrąsias“²⁷.

60. Taigi Teisingumo Teismas pripažino, kad su Sąjungos finansinių interesų apsauga pagal SESV 325 straipsnį yra susijusios ne tik mokesinės sankcijos ir baudžiamasis persekiojimas už mokesčių vengimą, apimančią neteisingos informacijos PVM srityje pateikimą²⁸, bet ir bendrai *tinkamas PVM surinkimas*, susijęs su Sąjungos finansinių interesų apsauga pagal SESV 325 straipsnį²⁹. Teisingumo Teismas taip pat patvirtino, kad nacionalinėmis priemonėmis dėl nusikaltimų PVM srityje, kuriomis siekiama užtikrinti tinkamą mokesčio surinkimą, kaip antai Italijos teisės nuostata dėl šioje byloje nagrinėjamo PVM nesumokėjimo, įgyvendinamas SESV 325 straipsnis siekiant Chartijos 51 straipsnio 1 dalies tikslų³⁰.

61. Šioje byloje nagrinėjama nusikalstama veika susijusi su *nesumokėjimu*. Todėl būtų galima argumentuoti, kad Sąjungos finansiniai interesai iš tikrųjų nėra paveikti: mokėjimas vėluoja, tačiau jis bus atliktas. Kadangi dar taikoma pareiga nuo mokėtinos sumos sumokėti palūkanas, galiausiai Sąjungos pajamos neturėtų būti paveiktos. Todėl šiai nusikalstamai veikai negali būti taikoma SESV 325 straipsnio 1 dalis.

62. Reikėtų pabrėžti, kad nusikalstama veika susijusi ne tiesiog su *pavėluotais* mokėjimais, o apskritai su *nesumokėjimu*, nesvarbu dėl kokios priežasties. Todėl įsiskolinti pinigai tikrai gali būti sumokėti vėliau, tačiau gali būti ir visai nesumokėti. Kad ir kaip būtų, mokėtinos sumos tiesiog buvo nesumokėtos. Vadovaujantis sveiku protu, jei negaunami pinigai, nekyla abejonų, kad gali būti paveikti jų negavusio subjekto finansiniai interesai, žinoma, jeigu, kaip teisingai pažymėjo Komisija, nusikalstama veika atsiranda tik pasiekus tam tikrą gana nemažą ribą.

63. Todėl Vokietijos vyriausybės teiginys, kad „pavėluotas PVM sumokėjimas“ negali paveikti Sąjungos finansinių interesų, nes PVM buvo tinkamai deklaruotas, negali būti pripažintas pagrįstu.

26 2003 m. liepos 10 d. Sprendimas *Komisija / ECB* (C-11/00, EU:C:2003:395, 89 punktą) ir Sprendimas *Komisija / EIB* (C-15/00, EU:C:2003:396, 120 punktą).

27 Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-539/09, EU:C:2011:733, 72 punktą), 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktą), 2015 rugsėjo 8 d. Sprendimą *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 38 punktą), 2016 m. balandžio 7 d. Sprendimą *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, 22 punktą) ir 2017 m. kovo 16 d. Sprendimą *Identi* (C-493/15, EU:C:2017:219, 19 punktą).

28 Žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 27 punktą).

29 Šiuo klausimu žr. 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 39 punktą).

30 Žr. 2017 m. balandžio 5 d. Sprendimą *Orsi ir Baldetti* (C-217/15 ir C-350/15, EU:C:2017:264, 16 punktą).

b) SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dalių taikytinumas

64. Dėl sudėtingos priėmimo istorijos³¹ SESV 325 straipsnis galbūt nėra pati aiškiausia Sutarties nuostata.

65. Svarbiausias šioje byloje plačiai aptartas aspektas yra SESV 325 straipsnio pirmos ir antros įtrauktos teksto skirtumai. SESV 325 straipsnio 1 dalyje nurodytas „sukčiavimas“ ir „kitos neteisėtos veikos“. Vis dėlto SESV 325 straipsnio 2 dalyje paminėtas tik „sukčiavimas“.

66. Sutartyse nė viena iš šių sąvokų neapibrėžta. Sukčiavimo sąvoką reikėtų aiškinti kaip savarankišką ES teisės sąvoką, atsižvelgiant į bendrą SESV 325 straipsnio tikslą suteikti patikimą Sąjungos finansinių interesų apsaugos pagrindą³². Šios sąvokos taikymo sritis nebūtinai atitinka sukčiavimo sąvokos apibrėžtį nacionalinėje baudžiamojoje teisėje³³. Sąvokos „sukčiavimas“ apibrėžtis PIF konvencijoje, kurią Teisingumo Teismas nurodė Sprendime *Taricco*³⁴, yra naudinga gairė šiuo klausimu, nes tai buvo pirmoji ES teisėje pateikta apibrėžtis. Tačiau SESV 325 straipsnyje esanti sukčiavimo sąvoka nebūtinai apsiriboja PIF konvencijoje ar antrinės teisės aktuose pateikta sukčiavimo sąvoka³⁵. SESV 325 straipsnyje įtvirtinta bendrinė sąvoka „sukčiavimas“ konkrečioje PVM srityje taip pat gali apimti tyčinius veiksmus ar neveikimą, kurių tikslas – gauti nesąžiningą ekonominę ar mokestinę naudą, pakenkiant ES finansiniams interesams³⁶.

67. Kad ir kaip būtų, Teisingumo Teismas patvirtino, kad vėlavimas sumokėti PVM savaime negali būti prilyginamas mokesčių vengimui ar sukčiavimui³⁷.

68. *Kitų neteisėtų veikų* sąvoka, nurodyta SESV 325 straipsnio 1 dalyje, neabejotinai yra platesnė už sukčiavimą. Aiškinant bendrai, ši sąvoka gali apimti bet kokią nelegalų, t. y. neteisėtą, elgesį, kenkiantį Sąjungos finansiniams interesams.

69. Nesuprantu, kodėl nesumokėjimo per įstatyme nustatytą terminą nereikėtų laikyti kita neteisėta veika, juk šiuo požiūriu tai akivaizdžiai neteisėta. Kaip jau paaiškinta šios išvados 59–63 punktuose, nesumokėjimas, kai pasiekiamos nacionalinėje teisėje nustatytos ribos, tikrai gali pakenkti Sąjungos finansiniams interesams, kaip tai suprantama pagal SESV 325 straipsnio 1 dalį.

31 Maastrichto sutarties 209a straipsnyje buvo tik dabartinės 2 ir 3 dalys. Amsterdamo sutartimi tuometinis EB sutarties 280 straipsnis buvo papildytas esama 1 dalimi, taip pat 4 dalimi, kurioje nustatytas Bendrijos priemonių priėmimo teisinis pagrindas, tačiau numatyta, kad „šios priemonės nesiejamos su nacionalinės baudžiamosios teisės taikymu ar nacionaliniu teisingumo vykdymu“. Lisabonos sutartimi šis apribojimas išbrauktas. Dėl šios nuostatos formuluotės raidos paeiliui priimamose Sutarties versijose prieš priimant Lisabonos sutartį žr. generalinio advokato F. Jacobs išvadą byloje *Komisija / ECB* (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 Dėl plačios „sukčiavimo“ sąvokos pagal SESV 325 straipsnį žr., pavyzdžiui: Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]“, išleista Calliess, C., ir Ruffert *EUV / AEUV Kommentar* (5 leid., Miunchenas, C.H. Beck, 2016) 4 punktas; Magiera „Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung“, išleista Grabitz, E., Hilf, M., Nettesheim, M., *Das Recht der Europäischen Union* (C. H. Beck, Miunchenas, 2016) 15 ir paskesni punktai; Satzger „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]“, išleista Streinz *EUV / AEUV* (C. H. Beck, Miunchenas, 2012) 6 punktas; Spitzer, H., ir Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]“, išleista von der Groeben / Schwarze / Hatje *Europäisches Unionsrecht* (Nomos, Baden Badenas, 2015) 12 ir paskesni punktai.

33 Dėl sunkumų apibrėžiant „sukčiavimą“ žr., pavyzdžiui, „Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation: Rapport final du groupe d'experts chargé d'une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté“, Delmas-Marty, M., „Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community“, Briuselis, 1993 m. lapkričio mėn., Oak Tree Press, Dublinas, 1994. Taip pat žr. bendrą apžvalgą *Study on the legal framework for the protection of ES financial interests by criminal law* RS 2011/07, galutinė ataskaita 4, 2012 m. gegužės mėn.

34 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 41 punktas).

35 Žr., pavyzdžiui, apibrėžtį, pateiktą Pasiūlyme dėl Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos dėl baudžiamosios teisės priemonių kovai su Sąjungos finansiniams interesams kenkiančiu sukčiavimu, COM(2012) 363 *final*. Pradinis pasiūlymo teisinis pagrindas buvo SESV 325 straipsnio 4 dalis. Teisinis pagrindas derantis dėl pasiūlymo buvo pakeistas į SESV 83 straipsnio 2 dalį (Tarybos pozicija per pirmąjį svarstymą, 2017 m. balandžio 5 d. Tarybos dokumentas Nr. 6182/17).

36 Šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Collée* (C-146/05 (EU:C:2007:549, 39 punktas), 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 71 punktas) ir 2014 m. liepos 17 d. Sprendimą *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, 39 punktas).

37 Šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 74 punktas) ir 2013 m. birželio 20 d. Sprendimą *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 42 punktas).

70. Tačiau SESV 325 straipsnio 2 dalyje nėra sąvokos „kitos neteisėtos veikos“, nes joje tik nustatyta valstybių narių pareiga imtis tų pačių priemonių, kurių jos imasi prieš savo pačių finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą. Šias skirtingas formuluotes galima aiškinti dviem būdais.

71. Viena vertus, būtų galima teigti, kad, kaip ir SESV 325 straipsnio 1 dalis, SESV 325 straipsnio 2 dalis apima ir „sukčiavimą“, ir „kitas neteisėtas veikas“. Dėl tokių argumentų SESV 325 straipsnio 1 dalis būtų vaizduojama kaip „kepurė“, kuria nustatyta referencinė sistema, taikytina visai SESV 325 straipsnio nuostatai, įskaitant visas jos įtraukas. Būtų pabrėžiama, kad SESV 325 straipsnio 1 dalyje nustatyta bendra Sąjungos ir valstybių narių prievolė kovoti su sukčiavimu ir kitomis neteisėtomis veikomis taikant „pagal šį straipsnį nustatytinas priemones“. Be to, būtų akcentuojama sudėtinga šios nuostatos teisėkūros istorija³⁸, dėl kurios bet koks aiškus teisės aktų leidėjo valios nustatymas būtų sunkus, atsižvelgiant į tai, kad ši nuostata buvo skubiai ir keletą kartų iš eilės keičiama.

72. Kita vertus, taip pat būtų galima remtis aiškiu SESV 325 straipsnio 1 dalies teksto ir SESV 325 straipsnio 2 dalies teksto skirtumu, teigiant, kad SESV 325 straipsnio 2 dalis taikoma tik priemonėms, kuriomis siekiama kovoti su sukčiavimu, *tačiau ne* su kitomis neteisėtomis veikomis. Šiose dviejose nuostatose numatyta skirtinga veiksmingumo pareigos, taigi ir jose nustatytos prilyginimo pareigos, taikymo sritis. Jeigu Sutarties rengėjai norėjo, kad abi įtraukos reikštų tą patį, kodėl jie suformulavo jas skirtingai? Jeigu jie norėjo, kad abi SESV 325 straipsnio 1 dalies sąvokos būtų aiškinamos kaip viso straipsnio „kepurė“, kodėl jie neįtraukė trečios bendros sąvokos, kuri apimtų abi sąvokas (visaapimanti teisės akto sąvoka)? Yra ir kitų sisteminių argumentų: SESV 325 straipsnio 3 ir 4 dalyse aiškiai išlaikomas tas pats skirtumas ir nurodomas tik sukčiavimas. Todėl sunku įsivaizduoti, kad 325 straipsnio 2 dalyje „kitos neteisėtos veikos“ būtų nenurodytos tik per Sutarties rengėjų „neapdairumą“, nebent, žinoma, šie rengėjai buvo labai išsiblaškę ir tris kartus suklydo formuluodami tą patį straipsnį.

73. Apskritai manau, kad antrasis aiškinimo būdas yra labiau įtikinamas. Vis dėlto šioje byloje nesu įsitikinęs, ar Teisingumo Teismui iš tikrųjų reikėtų priimti kokį nors sprendimą šiuo klausimu. Nors SESV 325 straipsnio 2 dalis jau buvo išsamiai aptarta, šioje byloje ji yra tarsi priedanga. Praktiškai SESV 325 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos prievolės aprėptis, jei ji būtų aiškinama ir svarstoma kartu su ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintu lojalaus bendradarbiavimo principu, reikštų beveik tą pačią pareigą imtis analogiškų priemonių siekiant apsaugoti nacionalinius ir ES finansinius interesus.

c) SESV 325 straipsnio 1 dalis kartu su ESS 4 straipsnio 3 dalimi

74. Net jei SESV 325 straipsnio 2 dalis būtų laikoma netaikytina šiai bylai, vis vien yra universaliai taikomas ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintas lojalaus bendradarbiavimo principas. Šis principas, aiškinamas kartu su SESV 325 straipsnio 1 dalyje nustatytu bendru įpareigojimu, reiškia įpareigojimą imtis priemonių kovai su neteisėtomis veikomis, kenkiančiomis ES finansiniams interesams, taikant analogiškas sąlygas kaip ir tos, kurios taikomos neteisėtoms veikoms, kenkiančioms nacionaliniams finansiniams interesams.

75. SESV 325 straipsnio 2 dalyje įtvirtintų įpareigojimų ir ESS 4 straipsnio 3 dalyje nustatyto lojalaus bendradarbiavimo principo esminę sutaptį lemia pastarosios nuostatos genealogija. SESV 325 straipsnio 2 dalyje tam tikru požiūriu konkrečioje srityje kodifikuota Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl lojalaus bendradarbiavimo principo³⁹.

³⁸ Žr. šios išvados 31 išnašą.

³⁹ 1989 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Komisija / Graikija* (68/88, EU:C:1989:339, 24 ir 25 punktai). Žr. šią esminę sutaptį patvirtinantį 1999 m. liepos 8 d. Sprendimą *Nunes ir de Matos* (C-186/98, EU:C:1999:376, 13 punktas), kuriame nurodytas EB sutarties 5 straipsnis ir EB sutarties 209a straipsnio pirma pastraipa.

76. Tai, kad ESS 4 straipsnio 3 dalyje nustatyti įpareigojimai yra universalūs, apimantys visą ES teisinę sistemą, sukelia dar vieną pasekmę. Įpareigojimas imtis priemonių kovai su neteisėtomis veikomis, kenkiančiomis ES finansiniams interesams, analogiškoms sąlygoms kaip ir tos, kurios taikytinos kalbant apie nacionalinius finansinius interesus, veikia ne vien kartu su SESV 325 straipsnio 1 dalyje nustatytais įpareigojimais: jis veikia kartu su konkretesniais įpareigojimais, kylančiais iš PVM direktyvos. Kadangi PVM direktyvos nuostatos neabejotinai yra išsamesnės, kiek tai susiję su mokesčio mokėjimu ir rinkimu, pagal šios direktyvos nuostatas galima atlikti išsamesnę tiriamąją analizę. Kitoje išvados dalyje analizuosiu šias nuostatas.

77. Tačiau prieš tai reikėtų pateikti vieną baigiamąją pastabą: priemonės, kurių imamasi siekiant kovoti su sukčiavimu ir kita neteisėta veikla pagal SESV 325 straipsnio 1 dalį ir ESS 4 straipsnio 3 dalį, nebūtinai yra baudžiamojo pobūdžio. Būtina, kad priemonės būtų veiksmingos ir atgrasomos. Taigi, žinoma, kaip *ultima ratio* ši priemonė gali apimti baudžiamąsias sankcijas. Tačiau prieš taikant baudžiamąsias sankcijas, veiksmingai kovai su sukčiavimu ir kitomis neteisėtomis veikomis gali pakakti ir kitų priemonių, pavyzdžiui, administracinių, civilinių ar organizacinių⁴⁰. Be to, priemonės, kurių valstybės narės imasi pagal SESV 325 straipsnį, neapsiriboja priemonėmis, susijusiomis su nusikalstamomis veikomis ar administraciniais pažeidimais, kuriems jau taikomi ES atskirus sektorius reglamentuojantys teisės aktai⁴¹.

3. PVM direktyva ir lojalaus bendradarbiavimo principas

78. PVM direktyvos 206 straipsnyje nustatyta apmokestinamųjų asmenų pareiga sumokėti PVM pateikiant šios direktyvos 250 straipsnyje numatytą mokesčių deklaraciją. Tačiau valstybėms narėms suteikiama galimybė nustatyti kitokią mokėjimo datą. PVM direktyvos 273 straipsnyje valstybėms narėms paliekama laisvė imtis priemonių siekiant užtikrinti mokėjimą – jos gali nustatyti kitus įpareigojimus, kuriuos jos laiko būtiniais siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir užkirsti kelią mokesčių vengimui.

79. Tačiau, išskyrus šias nuostatas, PVM direktyvoje nenustatytos jokios kitos specialios taisyklės tinkamam mokesčio surinkimui užtikrinti. Joje nenumatytos jokios konkrečios priemonės arba, jei taikytina, sankcijos, kurias reikėtų taikyti, jei nesumokama iki valstybių narių pagal PVM direktyvos 206 straipsnį nustatyto termino.

80. Todėl atitinkamų sankcijų pasirinkimas priklauso valstybių narių diskrecijai. Vis dėlto ši diskrecija nėra neribota: nesant konkrečios nuostatos dėl sankcijų už pažeidimą, ESS 4 straipsnio 3 dalyje numatyta valstybių narių pareiga imtis veiksmingų priemonių prieš Sąjungos finansiniams interesams kenkiančius veiksmus⁴². Šios priemonės taikomos esant analogiškoms procedūrinėms ir materialinėms sąlygoms, kurios taikomos panašaus pobūdžio ir sunkumo nacionalinės teisės pažeidimams. Bet kuriuo atveju šiomis priemonėmis nustatytos sankcijos turėtų būti veiksmingos, proporcingos ir atgrasomos⁴³.

40 Žr., pavyzdžiui, 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *Pfeifer & Langen* (C-564/10, EU:C:2012:190, 52 punktas) dėl SESV 325 straipsnio, susijusio su palūkanų rinkimo priemonėmis susigrąžinanant š Europos Sąjungos biudžeto neteisėtai gautą naudą.

41 Šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 28 d. Sprendimą *SGS Belgium ir kt.* (C-367/09, EU:C:2010:648, 40 ir 42 punktai).

42 Žr., pavyzdžiui, 2010 m. spalio 28 d. Sprendimą *SGS Belgium ir kt.* (C-367/09, EU:C:2010:648, 41 punktas).

43 Žr., pavyzdžiui, 1989 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Komisija / Graikija* (68/88, EU:C:1989:339, 24 punktas) ir 2005 m. gegužės 3 d. Sprendimą *Berlusconi ir kt.* (C-387/02, C-391/02 ir C-403/02, EU:C:2005:270, 65 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

81. Būtent PVM srityje valstybės narės turi kovoti su mokesčių vengimu⁴⁴. Apskritai pagal suformuotą jurisprudenciją PVM direktyvos 2 straipsnyje, 250 straipsnio 1 dalyje ir 273 straipsnyje, aiškinamuose kartu su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, reikalaujama, kad valstybės narės imtųsi visų įstatymuose numatytų ir administracinių priemonių, galinčių užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą jų teritorijoje⁴⁵. Valstybės narės privalo tikrinti deklaracijas, apmokestinamųjų asmenų apskaitą ir kitus svarbius dokumentus ir apskaičiuoti ir surinkti mokėtiną mokestį⁴⁶.

82. Apibendrinant iš šių argumentų darytina išvada, kad PVM direktyvoje nustatyti įpareigojimai, aiškinami kartu su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, aiškiai apima ne vien sukčiavimo prevenciją. Jie yra bendresni. Jie susiję su tinkamu mokesčio surinkimu *apskritai*. Taigi jie taip pat apima valstybių narių taisyklės, kuriomis siekiama nubausti už vien formalus pobūdžio įpareigojimų pažeidimą, pavyzdžiui, klaidingas deklaracijas, taip pat pavėluotus mokėjimus, jeigu neviršijama tai, kas būtina siekiant užtikrinti tinkamo PVM surinkimo ir mokesčių vengimo prevencijos tikslus⁴⁷.

83. Dar galima pakartoti, jog tai, kad tokioms nacionalinėms priemonėms taikomos minėtos PVM direktyvos taisyklės, aiškinamos kartu su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, mano nuomone, nepaveikia nacionalinių priemonių pobūdžio. Be to, kaip ir SESV 325 straipsnio 1 dalis, o gal net *a fortiori*⁴⁸, PVM direktyva valstybės narės nebūtinai įpareigojamos nustatyti baudžiamojo pobūdžio sankcijas. Būdas valstybės narės taip pat pasirenka pagal savo diskreciją. ES teisėje siekiama faktinio rezultato: veiksmingų, proporcingų ir atgrasomų priemonių, kuriomis būtų užtikrinamas teisingas mokesčio surinkimas ir užkertamas kelias mokesčių vengimui.

4. Tarpinė išvada

84. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta pirmiau, laikausi nuomonės, kad ESS 4 straipsnio 3 dalis, SESV 325 straipsnio 1 dalis ir PVM direktyvos 206 ir 273 straipsniai šioje byloje yra taikytinos nuostatos.

B. Atsakymas į pateiktus klausimus

85. Dabar išnagrinėsiu konkrečius prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, atsižvelgdamas į pirmiau nurodytas taikytinas ES teisės nuostatas.

86. Toliau pateikiamų argumentų struktūra tokia: pirmiausia išnagrinėsiu pirmąją nacionalinio teismo pateikto trečio klausimo dalį dėl PIF konvencijos (1). Tada nagrinėsiu pirmąjį klausimą, susijusį su pareiga nustatyti lygiavertės sankcijas (2). Galiausiai bendrai išnagrinėsiu antrąjį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą ir antrą trečiojo klausimo dalį, susijusią su pareiga imtis veiksmingų, atgrasomų ir proporcingų sankcijų dėl ES teisės pažeidimų (3).

44 Žr. 2014 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson*, (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 punktą), 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 36 punktą) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses*, (C-419/14, EU:C:2015:832, 41 punktą).

45 Šiuo klausimu žr. 2016 m. balandžio 7 d. Sprendimą *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, 19 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

46 Žr., pavyzdžiui, Sprendimo *Komisija / Italija* (C-132/06, EU:C:2008:412) 37 punktą.

47 Šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 69 punktą), 2013 m. birželio 20 d. Sprendimą *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 38 ir paskesni punktai) ir 2014 m. liepos 17 d. Sprendimą *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, 46 punktą).

48 Žr. šios išvados 77 punktą.

1. Pirmą trečiojo klausimo dalis: PIF konvencija

87. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar šios konvencijos 1 straipsnyje esanti sukčiavimo sąvoka apima PVM nesumokėjimą, jo dalinį arba pavėluotą sumokėjimą. Todėl jis klausia, ar pagal šios konvencijos 2 straipsnį reikalaujama, kad valstybės narės už šį elgesį, jeigu jis susijęs su didesnėmis nei 50 000 EUR sumomis, baustų laisvės atėmimo bausme.

88. Atsakymas yra neigiamas. Kaip paaiškinau šios išvados 48–51 punktuose, PIF konvencija šiai bylai netaikoma. Kaip suprantu, šioje byloje nagrinėjamos nusikalstamos veikos negalima įtraukti į sukčiavimo sąvoką pagal šios konvencijos 1 straipsnio 1 dalies b punktą.

89. Todėl siūlau į trečiojo klausimo pirmą dalį atsakyti taip: PIF konvencijos 1 straipsnio 1 dalies b punkte esanti sukčiavimo sąvoka neapima tokios nusikalstamos veikos, kuri nagrinėjama pagrindinėje byloje, susijusios su tinkamai deklaruoto PVM nesumokėjimu per teisės aktuose nustatytą terminą.

2. Pirmasis klausimas: skirtingos ribos ir pareiga nustatyti lygiavertes sankcijas

90. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 10ter straipsnis (padarius pakeitimus Įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015), kuriame nustatyta didesnė baudžiamumo riba už PVM nesumokėjimą (250 000 EUR) nei taikoma mokesčiui prie pajamų šaltinio (150 000 EUR), yra suderinamas su ES teise.

91. Šis klausimas iš esmės susijęs su pareiga nustatyti sankcijas už ES teisės pažeidimus, kurios yra analogiškos ar lygiavertės sankcijoms, numatytoms už panašius nacionalinės teisės pažeidimus. Šioje byloje ši pareiga kyla iš ESS 4 straipsnio 3 dalies, aiškinamos kartu su SESV 325 straipsnio 1 dalimi ir minėtomis PVM direktyvos nuostatomis.

92. Konkrečiai remdamasis ESS 4 straipsnio 3 dalyje išreikštu lojalaus bendradarbiavimo principu, Teisingumo Teismas nustatė, jog valstybės narės turi užtikrinti, kad už ES teisės pažeidimus būtų baudžiama taikant tokias procedūrines ir materialines sąlygas, kurios yra „analogiškos sąlygoms, taikytinoms panašaus pobūdžio ir sunkumo nacionalinės teisės pažeidimams <...>“. Be to, nacionalinės valdžios institucijos veiksmų dėl ES teisės pažeidimų turi imtis „taip pat stropiai, kaip ir tuo atveju, kai jos įgyvendina atitinkamus nacionalinės teisės aktus“⁴⁹.

a) Koks yra „analogiškas“ nacionalinis režimas?

93. Šioje byloje sunku nustatyti referencinį pagrindą, kuriuo remiantis reikėtų vertinti pareigą nustatyti analogiškas sankcijas. Kokių gali būti *panašaus* pobūdžio ir sunkumo nacionalinės teisės pažeidimų? Kokie kiti nacionalinės teisės aktai gali būti atspirties taškas šioje byloje?

94. Teisingumo Teismui pateiktose pastabose daroma išvada, kad Įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015 nustatytos skirtingos ribos nepažeidžia pareigos nustatyti analogiškų ar lygiaverčių sankcijų. Tačiau skiriasi šios išvados priežastys.

⁴⁹ Žr. 1989 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija / Graikija* (68/88, EU:C:1989:339, 24 ir 25 punktai) ir 1999 m. liepos 8 d. Sprendimo *Nunes ir de Matos* (C-186/98, EU:C:1999:376) 10 ir 11 punktai).

95. Italijos vyriausybė nurodo, kad abi nusikalstamos veikos visai nepanašios. Komisija teigia, kad Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 10bis ir 10ter straipsniuose nustatytos skirtingos ribos yra panašios, o skirtumą galima pateisinti. Austrijos vyriausybė pateikia kitokį argumentą, būtent kad PVM sritis paprastai negali kelti jokių sunkumų, susijusių su pareiga nustatyti lygiavertes sankcijas. PVM yra ir valstybių narių, ir Sąjungos pajamos. Todėl Sąjungos finansiniai interesai pajamų iš PVM forma visada yra ginami lygiai taip pat kaip ir nacionaliniai finansiniai interesai.

96. Šioje byloje siekiant įvertinti analogiškas sankcijas iš esmės reikia išsiaiškinti, ar PVM sistema galima lyginti su tiesioginiais mokesčiais, kad būtų įvertinta pareiga nustatyti analogiškas sankcijas.

97. Šiuo klausimu galimi du požiūriai.

98. Pirma, vadovaujantis siauresniu požiūriu, kuris atitinka Austrijos vyriausybės palaikomą požiūrį, PVM sistemą galima būtų laikyti atskira sistema⁵⁰. Dėl PVM sistemos išskirtinių ir savitų bruožų ir veikimo jos negalima lyginti su kuria nors kita apmokestinimo sistema ar pajamų šaltiniu. Kadangi PVM yra nacionalinių ir ES pajamų šaltinis, pareiga nustatyti analogiškas sankcijas visada būtų įvykdyta *per se*.

99. Suprantu, kodėl šis požiūris siūlomas kalbant apie labiau specifinius ir konkretesnius klausimus, kai sistema ir PVM surinkimas gali turėti daugiau skirtumų nei panašumų. Šiomis teisinėmis aplinkybėmis toks požiūris vis dėlto būtų probleminis ir nelogiškas. Dėl jo svarbiausias reikalavimas imtis analogiškų ar panašių priemonių („prilyginimo pareiga“) netektų prasmės. Prilyginimo (lygiavertiškumo) nebebūtų galima nagrinėti. Tai iš tikrųjų būtų aplinkinis kriterijus, kuris būtų tikrinamas savo paties atžvilgiu⁵¹.

100. Pagal kitą, platesnį, požiūrį į palyginamumą referencinis pagrindas yra abstraktesnis, kai ieškoma artimiausio galimo analogo atitinkamam ES teisės pažeidimui nacionalinėje teisinėje sistemoje. Laikantis abstraktesnio, panoraminio, požiūrio, aiškėja, kad nė vienas mokestis neegzistuoja savaime; kiekvienas mokestis yra (apmokestinimo) sistemos dalis.

101. Mano nuomone, laikantis „prilyginimo pareigos“, palyginamumą reikėtų vertinti plačiau, siekiant nustatyti atitinkamus nacionalinės teisės pažeidimus, kurių pobūdis ir sunkumas yra panašūs, visų pirma Sąjungos finansinių interesų apsaugos srityje. Šiuo atveju būtų atliekamas struktūrinis, sisteminis palyginimas. Reikalaujant visiško tapatumo valstybėse narėse būtų labai sunku surasti lygiaverčius pajamų ir išlaidų šaltinius. Su PVM susiję pažeidimai dėl mokesčio surinkimo sistemos specifiškumo niekada negalėtų būti laikomi analogiškais bet kurio kito mokesčio pažeidimams.

102. Tačiau pavieniais atvejais, susijusiais su nediskriminavimo principo arba lygiavertiškumo principo taikymu abstrakčioms procedūrinėms taisyklėms ar teisių gynimo priemonėms, paprastai atsižvelgiama į siauresnius ir konkretesnius dalykus. Jei taip yra, dėl konkrečių ir specifinių tiesioginio ir netiesioginio apmokestinimo skirtumų, vertinamų abstrakčiai, pavieniai atvejai gali būti nepanašūs⁵².

50 Panašaus požiūrio laikosi ir Delmas-Marty, M., „Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation“, *op. cit.*, p. 97; Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]“, išleista Callies, C., ir Ruffert, *EUV / AEUV Kommentar* (5 leid., Münchenas, C.H. Beck, 2016) 10 punktas; Spitzer H., ir Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]“, išleista von der Groeben / Schwarze / Hatje, *Europäisches Unionsrecht* (Nomos, Baden Baden, 2015) 44 punktas.

51 Nebent kažkada prilyginimo (arba lygiavertiškumo) vertinimas būtų atliekamas nebe *viduje* (valstybėje narėje), o *išorėje* (lyginant valstybėse narėse taikomus požiūrius). *Vertinant pragmatiškai*, tokio teisės akto pakeitimo vieną dieną gali prireikti, jeigu būtų suderinta daugiau nacionalinių teisių sistemų ir faktiškai išnyktų visi tinkami nacionaliniai lyginamieji kriterijai. *Sisteminis požiūris* toks procedūrų ar teisių gynimo priemonių tinkamumo vertinimo būdas galbūt labiau paskatintų panašumo idėją, kuria reikėtų vadovautis įgyvendinant ES teisę nacionalinėje teisėje, užuot taikius kriterijų, kuriuo papildomai pabrėžiami potencialūs skirtumai.

52 Kaip suprantu, būtent tokiomis specialiomis aplinkybėmis Italijos Konstitucinis Teismas nusprendė, kad šioje byloje nagrinėjamo Įstatyminio dekreto 10bis ir 10ter straipsniai yra nepanašūs. Žr. 2015 m. gegužės 12 d. Italijos Konstitucinio Teismo sprendimą 100/2015 (IT:COST:2015:100). Vertinant plačiau, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai, nors ir skirtingomis aplinkybėmis, taip pat buvo laikomi nepanašiais (taip pat PVM srityje, tik byloje, susijusioje su mokesčių mokėtojo teise į kompensaciją, o ne dėl sankcijų nustatymo valstybėje narėje). Žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimą *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 44 ir 45 punktai).

103. Bet kuriuo atveju šio platesnio požiūrio Teisingumo Teismas jau laikėsi Sprendime *Taricco*. Pateikdamas gaires nacionaliniam teismui, kuriomis remiantis būtų atliekamas sistemų, susijusių su senaties terminais su PVM vengimu susijusiose bylose, lygiavertiškumo vertinimas, Teisingumo Teismas nurodė senaties terminus, taikytinus tabako prekių importo mokesčiams⁵³.

104. Šioje byloje glaudžiausia analogija su nusikalstama veika, susijusia su PVM nesumokėjimu, numatyta Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 10ter straipsnyje, yra to paties dekreto 10bis straipsnyje numatyta nusikalstama veika, susijusi su mokesčio prie pajamų šaltinio nesumokėjimu, kai už mokesčių mokėtoją tai daro kitas asmuo. Abi nusikalstamos veikos turi nemažai panašumų: jų bendras tikslas yra užtikrinti mokesčio surinkimą. Abi nusikalstamos veikos apima elgesį, susijusį su nesumokėjimu per įstatymo nustatytą terminą. Abi nuostatos sistemiškai sugretintos remiantis pačiais Italijos teisės aktais, kuriais pasirinkta abi nusikalstamos veikos reglamentuoti tame pačiame teisės akte, glaudžiai susijusiose lygiagrečiose nuostatose.

105. Todėl manau, jog galima logiškai teigti, kad 10bis straipsnis yra nuostata, „analogiška“ Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 10ter straipsniui. Abi nusikalstamos veikos yra panašios. Dabar kyla klausimas, ar galima pateisinti abiejose nuostatose įtvirtintas skirtingas ribas.

b) Ar diferenciacija yra pateisinama?

106. Italijos vyriausybė mėgino paaiškinti priežastis, kuriomis remdamasis teisės aktų leidėjas nustatė skirtingas ribas, taikytinas už PVM ir mokesčio prie pajamų šaltinio nesumokėjimą.

107. Pirmiausia Italijos vyriausybė per posėdį paaiškino, kad apmokestinamiesiems asmenims netaikoma baudžiamųjų nusikaltimų, susijusių su tiesioginių mokesčių nesumokėjimu, sistema. Nusikalstama veika, su kuria susijęs 10bis straipsnis, siejama ne su mokesčių mokėtoju, bet su asmeniu, privalančiu vietoj jo sumokėti mokesť prie pajamų šaltinio.

108. Antra, be bendrų struktūrinių skirtumų, kuriuos lemia tiesioginis ir netiesioginis apmokestinimo pobūdis, Italijos vyriausybė nurodė konkrečius diferenciacijos pagrindus. Jie susiję su didesniu sunkumo laipsniu ir didesniais išaiškinimo ir surinkimo sunkumais.

109. Kita vertus, kalbėdama apie mokesčio prie pajamų šaltinio nesumokėjimą remiantis mokesčių mokėtoju, kurio atžvilgiu mokesť išskaičiuojamas, išduotu sertifikatu, Italijos vyriausybė paaiškina, kad 10bis straipsnis susijęs ne tik su nesumokėjimu, bet ir su neteisingo dokumento išdavimu. Todėl nustatyti nesumokėjimo ir surinkti mokesčio neįmanoma, nes pakeistas asmuo gauna sertifikatą, kuriuo jis atleidžiamas nuo pareigos sumokėti administracijai.

110. Kita vertus, dėl mokesčio prie pajamų šaltinio nesumokėjimo pagal mokesť prie pajamų šaltinio išskaičiuojančio atstovo pateiktą mokesčių deklaraciją Italijos vyriausybė nurodo, kad didesnę sunkumo laipsnį lemia pasekmės, kurių gali sukelti šis nesumokėjimas pakeistiems mokesčių mokėtojams, kuriems gali tekti dukart sumokėti įsiskolintą mokesčio sumą.

111. Pagal abu šiuos pagrindus dėl to, kad pažeidimą sunku išaiškinti⁵⁴, ir dėl to, kad ginami skirtingi interesai, nacionalinės teisės aktų leidėjas nusprendė, kad tai pateisina nagrinėjamų ribų diferenciaciją.

⁵³ 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 48 punktas). Be to, 2012 m. kovo 29 d. Sprendime *Pfeifer & Langen* (C-564/10, EU:C:2012:190, 52 punktas) Teisingumo Teismas pripažino, kad pagal SESV 325 straipsnį, jei nėra konkrečių ES taisyklių, „kai tų valstybių narių nacionalinėje teisėje numatomas palūkanų gavimas išieškant tos pačios rūšies naudą, neteisėtai gautą iš jų nacionalinio biudžeto, tos valstybės narės turi analogiškai gauti palūkanas išieškodamos iš Sąjungos biudžeto neteisėtai gautą naudą“.

⁵⁴ Dėl sunkumo išaiškinti pažeidimą svarbos žr. 1988 m. vasario 25 d. Sprendimą *Drexel* (299/86, EU:C:1988:103, 22 ir 23 punktai).

112. Natūralu, kad vieni Italijos vyriausybės argumentai gali būti laikomi įtikinamesniais už kitus. Tačiau vis dar gali būti neaišku, kas tiksliai įvyko 2015 metais, kad staiga iškilo poreikis diferencijuoti abiejų nusikalstamų veikų ribas, ir ko nebuvo anksčiau, kai abi nusikalstamos veikos buvo reglamentuojamos vienodai.

113. Tačiau tokie klausimai kaip šis priklauso būtent tai sričiai, kurioje valstybės narės turi teisę pačios priimti teisėkūros sprendimus. Mano nuomone, Italijos vyriausybė nurodė įtikinamas priežastis, dėl kurių ji nori taikyti tokią diferenciaciją. Ji taip pat įrodė, kad nacionaliniu lygmeniu šiuo klausimu vyko svarstymų procesas. Jei šioje srityje kokios nors reikšmės turi procedūrinės diskrecijos ir institucinės autonomijos apimtys, Teisingumo Teismas neturėtų svarstyti šių nacionalinių teisėkūros sprendimų, kuriuos lemia daug platesnė ir sudėtingesnė valstybių narių mokesčių teisės aktų sistema.

114. Todėl siūlau nuspręsti, kad pagal ESS 4 straipsnio 3 dalį, aiškinamą kartu su SESV 325 straipsnio 1 dalimi ir PVM direktyva, nedraudžiamos nacionalinės nuostatos, kuriose, siekiant nustatyti elgesio, pasireiškusio mokesčio nesumokėjimu per teisės aktuose nustatytą terminą, baudžiamąjį pobūdį, nustatoma finansinė riba, kuri yra didesnė pridėtinės vertės mokesčiui nei mokesčiui prie pajamų šaltinio.

3. Antrasis klausimas ir trečiojo klausimo antra dalis: baudžiamosios atsakomybės išnykimas ir veiksmingos ir atgrasomos sankcijos

115. Nacionalinis teismas dar išreiškė abejonių dėl galimo Įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015 nustatytų dviejų pakeitimų poveikio Įstatyminiam dekretu Nr. 74/2000 numatytų baudžiamųjų sankcijų veiksmingumui ir atgrasomam pobūdžiui.

116. Pirma, antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar ESS 4 straipsnio 3 dalis, aiškinama kartu su SESV 325 straipsnio 1 dalimi ir PVM direktyva, draudžia nacionalinę nuostatą, pagal kurią panaikinama asmenų, atsakingų už mokesčių klausimus, baudžiamoji atsakomybė, jei jų atstovaujamas subjektas sumoka mokėtino PVM sumas kartu su palūkanomis ir administracinėmis bandomis, kurias privaloma sumokėti dėl pavėluoto mokėjimo, dar prieš paskelbiant apie bylos iškėlimą pirmojoje instancijoje. Nacionalinis teismas pabrėžia, kad Italijos sistemoje šiems asmenims nenustatoma jokia kita sankcija, net administracinė.

117. Antra, trečiojo klausimo antroje dalyje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar SESV 325 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti kaip draudžiančią nacionalinės teisės aktą, kuriuo asmenys, atsakingi už mokesčių klausimus, atleidžiami nuo baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už PVM nesumokėjimą, jo dalinį arba pavėluotą sumokėjimą, kalbant apie sumas, kurios 3–5 kartus viršija PIF konvencijoje nustatytą minimalią 50 000 EUR ribą.

118. Abu klausimai susiję su valstybių narių pareiga nustatyti veiksmingas ir atgrasomas sankcijas. Išnagrinėsiu juos abu tolesnėje šios išvados dalyje.

a) Naujas baudžiamosios atsakomybės išnykimo pagrindas

119. Komisija mano, kad antrąjį klausimą, susijusį su nauju baudžiamosios atsakomybės išnykimo pagrindu, nustatytu Įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015 (nauja Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 13 straipsnio 1 dalis), reikėtų pripažinti nepriimtiniu. Ji teigia, jog, turint omenyje tai, kad riba su PVM susijusiai nusikalstamai veikai (250 000 EUR) šioje byloje nepasiekta (išiskolinta suma buvo 175 272 EUR), šis pagrindas šioje byloje negali būti taikomas.

120. Sutinku su tuo. Iš tiesų, jei Teisingumo Teismas nuspręstų pritarti mano siūlomiesiems atsakymams į pirmąjį ir trečiąjį klausimus, į antrąjį klausimą atsakyti nereikės. Vis dėlto, siekdamas visokeriopai padėti Teisingumo Teismui, glaustai atsakysiu į šį konkretų klausimą, jei Teisingumo Teismas padarytų kitokią išvadą.

121. Apskritai⁵⁵ pareiga numatyti veiksmingas, atgrasomas ir proporcingas sankcijas, kad būtų apsaugoti Sąjungos finansiniai interesai, kyla iš dvejopo ES teisės šaltinio. SESV 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta lojalaus bendradarbiavimo pareiga reiškia pareigą veiksmingai ir atgrasomai kovoti su pareigos sumokėti PVM pažeidimais pagal PVM direktyvos 206 ir 273 straipsnius: egzistuoja bendras reikalavimas imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, skirtų viso jų teritorijoje mokėtino PVM surinkimui užtikrinti⁵⁶. Tas pats kyla iš SESV 325 straipsnio 1 dalies, pagal kurią reikalaujama, kad valstybės narės kovotų su sukčiavimu ir kitomis neteisėtomis veikomis, kenkiančiomis ES finansiniams interesams, imdamosi veiksmingų ir atgrasomų priemonių⁵⁷.

122. Mano nuomone, naujas nagrinėjamas baudžiamosios atsakomybės išnykimo pagrindas nepažeidžia pareigos nustatyti veiksmingas ir atgrasomas sankcijas.

123. Pirma, apskritai pareiga nustatyti proporcingas, veiksmingas ir atgrasomas sankcijas PVM srityje nebūtinai reiškia pareigą nustatyti baudžiamojo pobūdžio sankcijas⁵⁸. Iš tiesų tam tikrais atvejais dėl nusikalstamų veikų sunkumo jų kriminalizavimas yra vienintelė išeitis siekiant užtikrinti veiksmingumą ir atgrasomą pobūdį⁵⁹. Tačiau, nesant tokių specifinių ir rimtų situacijų, taikytinos sankcijos gali būti administracinės, baudžiamosios sankcijos arba jų derinys⁶⁰.

124. Kalbant apie PVM, *teisingai* deklaruoto mokesčio nesumokėjimas iki teisės aktuose nustatyto termino negali būti laikomas esančiu tokio sunkumo, kad, laikantis pareigos imtis veiksmingų ir atgrasomų priemonių, būtų besąlygiškai reikalaujama nustatyti baudžiamąsias sankcijas⁶¹. Žinoma, valstybės narės, tinkamai atsižvelgdamos į savo ekonominę ir socialinę padėtį, gali taikyti šias sankcijas tais atvejais, kuriuos jos laiko pakankamai rimtais, kartu laikydamosi proporcingumo principo. Tačiau negalima teigti, kad pagal ES teisę reikalaujama kriminalizuoti tokių elgesį.

125. Antra, Italijos teisės aktais nustatytų priemonių, skirtų PVM surinkimui užtikrinti, veiksmingą ir atgrasomą pobūdį reikėtų vertinti plačiau ir sistemiškiau. Reikėtų tinkamai atsižvelgti į įvairių taikytinų baudžiamųjų ir administracinių sankcijų tarpusavio sąveiką, jeigu per teisės aktuose nustatytą terminą nesumokėtas PVM⁶².

126. Kaip paaikšino Italijos vyriausybė, pagal Įstatyminio dekreto Nr. 471/1997 13 straipsnio 1 dalį subjektams, privalantiems mokėti mokesť, bet kuriuo atveju taikoma administracinių sankcijų sistema, ir sankcijos gali siekti 30 % nesumokėtos sumos, pridedant palūkanas. Iš nagrinėjamo pakeitimo teisėkūros istorijos matyti, kad keičiant nustatytą sankcijų ribą Įstatyminiame dekrete Nr. 158/2015

55 Žr. šios išvados 52–84 punktus.

56 2008 m. liepos 17 d. Sprendimas *Komisija / Italija* (C-132/06, EU:C:2008:412, 37 punktą), 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 punktą) ir 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 36 punktą).

57 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktą) ir 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 37 punktą).

58 Taip pat žr. šios išvados 77 ir 83 punktus.

59 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 39 punktą). Taip pat žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą byloje *Komisija / Taryba* (C-176/03, EU:C:2005:311, 43 punktą).

60 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 34 punktą) ir 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 39 punktą).

61 Pažymėtina, kad, jei būtų lyginama, ne visos valstybės narės yra numačiusios baudžiamąsias sankcijas už elgesį, susijusį su PVM nesumokėjimu per teisės aktuose nustatytą terminą. Atrodo, kad šioje srityje yra daug skirtumų.

62 Galima būtų pridurti, kad susijęs klausimas dėl *ne bis in idem* principo šiuo metu nagrinėjamas byloje *Menci*. Atsižvelgiant į 2016 m. lapkričio 15 d. Europos Žmogaus Teisių Teismo Sprendime *A ir B prieš Norvegiją* (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, Didžioji kolegija) iškeltų klausimų, susijusių su Chartijos 50 straipsnio išaiškinimu, svarbą, byla perduota Didžiajai kolegijai, o žodinė proceso dalis atnaujinta. Žr. 2017 m. sausio 25 d. Teisingumo Teismo didžiosios kolegijos nutartį *Menci* (C-524/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2017:64).

tinkamai atsižvelgta į administracines sankcijas, kurios toliau taikomos tais atvejais, kai nepasiekiamas baudžiamosioms sankcijoms nustatyta riba⁶³. Be to, naujasis baudžiamosios atsakomybės išnykimo pagrindas, susijęs su sumokėjimu, yra teisės aktų leidėjo pasirinkimas suteikti galimybę išvengti baudžiamosios atsakomybės, jeigu mokestį turintis sumokėti subjektas padengia savo skolas, įskaitant mokėtiną mokestį, palūkanas ir sumoka administracines baudas. Taip pat ir šiuo atveju teisės aktų leidėjas laikė mokesčius mokantiems subjektams taikomas administracines sankcijas pakankamomis⁶⁴.

127. Kitaip tariant, net jei atsakingas mokestį skolingą juridinio subjekto direktorius gali išvengti baudžiamosios atsakomybės, jei juridinis subjektas galiausiai sumoka mokestį, šis juridinis subjektas, kuris visų pirma yra atsakingas, vis vien privalės sumokėti palūkanas ir administracines baudas už pavėluotą sumokėjimą.

128. Šiuo etapu būtų naudinga pažvelgti atgal ir pamėginti pamatyti visą mišką, o ne vien atskirą medį. Koks yra tikslas taikyti baudžiamąją atsakomybę už pavėluotą valstybės biudžetui įsiskolintų sumų sumokėjimą? Galbūt, priešingai, nei kalbant apie kitas baudžiamąsias veikas, kai padarytos žalos neįmanoma atitaisyti ir kai pagrindinis sankcijos tikslas yra nubausti ir pataisyti nusikaltėlį, kalbant apie mokesčių ar apmokestinimo srityje daromus nusikaltimus, *taip pat* siekiama pasinaudoti baudžiamosios sankcijos grėsme, kad atskiru atveju asmuo būtų priverstas sumokėti, taigi būtų paskatintas labiau paklusti ateityje. Kitaip tariant, kriminalizavimas nėra tikslas savaime. Tikėtina, kad kitas sankcijos tikslas yra išlaikyti mokesčių darną ir priversti paklusti. Vadovaujantis tokia logika, tai, kad nusikalstamą veiką padariusiam asmeniui suteikiama paskutinė galimybė įvykdyti prievolę prieš prasidedant teismo procesui, iš tikrųjų nekliudo veiksmingam vykdymui (veikiau priešingai)⁶⁵.

129. Tokiomis aplinkybėmis Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 13 straipsnyje nustatytas baudžiamosios atsakomybės išnykimo pagrindas skatina paklusti reikalavimams ir todėl padeda užtikrinti vykdymo sistemos veiksmingumą ir atgrasomą pobūdį. Sankcijų veiksmingumas yra susijęs su paskata sumokėti mokestį. Atgrasymas užtikrinamas poreikiu sumokėti ne tik pagrindinę sumą, bet ir susikaupusias palūkanas, taip pat atitinkamą administracinių sankcijų sumą.

130. Galima priminti, kad anksčiau Teisingumo Teismas yra pripažinęs progresinę sankcijų sistemą tinkama mokėjimų sureguliuojimui skatinti⁶⁶. Be to, bylose dėl formalios pobūdžio pažeidimų jis laikė palūkanas tinkama sankcija⁶⁷.

131. Galiausiai reikėtų turėti omenyje, kad, nustatydamos veiksmingas ir atgrasomas sankcijas ES teisės srityje, valstybės narės taip pat privalo laikytis proporcingumo principo. Iš Įstatyminio dekreto Nr. 158/2015 parengiamųjų dokumentų taip pat matyti, kad Italijos teisės aktų leidėjas nusprendė taikyti progresinę administracinių ir baudžiamųjų sankcijų skalę. Atsižvelgdamas į proporcingumo aspektus, jis numatė baudžiamąsias sankcijas tik už sunkiausius atvejus. Šiomis aplinkybėmis šioje byloje nagrinėjamas baudžiamosios atsakomybės išnykimo pagrindas taip pat gali būti laikomas papildomai įtvirtinančiu bendros vykdymo sistemos proporcingumo aspektus.

63 Žr. 2015 m. birželio 26 d. 8 straipsnio (kuriuo iš dalies keičiamas Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 10ter straipsnis) paaiškinimą prie įstatyminio dekreto projekto pridėtuose motyvuose (*Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio*).

64 Ten pat žr. paaiškinimą dėl 11 straipsnio (kuriuo iš dalies keičiamas Įstatyminio dekreto Nr. 74/2000 13 straipsnis).

65 Galbūt todėl įvairių valstybių narių teisės sistemose yra skirtingai suformuluotų taisyklių dėl baudžiamojo persekiojimo už mokestinių ar socialinio draudimo įmokų nesumokėjimą nutraukimo, jei prieš pradėdant teismo procesą sumokama visa skola.

66 2013 m. birželio 20 d. Sprendimas *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 40 punktas).

67 Dėl formalių įpareigojimų pažeidimo žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimą *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

b) PIF konvencijoje nustatytos 50 000 EUR ribos aktualumas

132. Dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo trečiojo klausimo antros dalies nemanau, kad PIF konvencijoje nustatyta riba būtų tinkamas atskaitos taškas vertinant sankcijų veiksmingumą už šiuo konkrečiu dokumentu apibrėžtos sistemos ribų.

133. Pirmiausia, kaip paaiškinta šios išvados 48–51 punktuose, nagrinėjamas pažeidimas nepatenka į PIF konvencijos taikymo sritį. PIF konvencijoje nustatyta riba yra aktuali tik esant konkrečiam sukčiavimui.

134. Antra, subsidariai, PIF konvencijos 2 straipsnyje nurodyta 50 000 EUR riba taikoma tik kaip kriterijus, kuriuo remiantis nustatoma minimali suma, kurią viršijus sukčiavimas laikomas tokiu sunkiu, kad yra taikomos *sankcijos, susijusios su laisvės atėmimu, dėl kurių gali būti taikoma ekstradicija*. Tačiau 50 000 EUR riba net netaikoma kaip bendra paties kriminalizavimo riba.

135. Todėl nemanau, kad PIF konvencijoje nurodyta riba galėtų būti remiamasi pagal platesnę analogiją. Ji visai neaktuali tokioje byloje kaip ši.

c) Tarpinė išvada

136. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į antrąjį klausimą ir į trečiojo klausimo antrą dalį atsakyti taip: SESV 325 straipsnio 1 dalyje ir ESS 4 straipsnio 3 dalyje, aiškinamose kartu su PVM direktyva, nustatyta pareiga numatyti veiksmingas, atgrasomas ir proporcingas sankcijas siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą nedraudžia tokių nacionalinės teisės aktų kaip nagrinėjamieji šioje byloje, pagal kuriuos, numatant administracinių sankcijų sistemą, fiziniai asmenys, atsakingi už mokesčių klausimus, atleidžiami nuo:

- baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už tinkamai deklaruoto PVM nesumokėjimą per teisės aktuose nustatytą terminą, kalbant apie sumas, kurios 3–5 kartus viršija PIF konvencijoje nustatytą minimalią 50 000 EUR ribą,
- baudžiamosios atsakomybės, jeigu subjektas, kurio atžvilgiu jie veikia, pavėluotai sumokėjo mokėtiną PVM, taip pat palūkanas ir administracinėmis sankcijomis nustatytas sumas, bet tai padarė dar prieš paskelbiant apie bylos iškėlimą pirmosios instancijos teisme.

C. Galimo nacionalinės teisės aktų ir ES teisės nesuderinamumo pasekmės

137. Šioje išvadoje siūliau Teisingumo Teismui į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus atsakyti taip, kad pagal reikšmingas ES teisės nuostatas Įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015 padaryti pakeitimai nėra *draudžiami*. Jei Teisingumo Teismas padarytų tą pačią išvadą, šioje byloje nebereikėtų nagrinėti potencialių (laikinių) nesuderinamumo pripažinimo pasekmių.

138. Jei Teisingumo Teismas nuspręstų kitaip, reikėtų nagrinėti nacionalinės teisės nesuderinamumo su ES teise pasekmes. Visų pirma reikėtų nagrinėti ES teisės viršenybės principo sukeltas praktines pasekmes, t. y. reikalavimą netaikyti ES teisei priešingų nacionalinių nuostatų. Tai reikėtų padaryti atsižvelgiant į esamą scenarijų, kai nagrinėjamos nacionalinės nuostatos yra *švelnesnės* baudžiamosios teisės nuostatos nagrinėjamoje baudžiamojoje byloje.

139. Siekdamas visokeriopai padėti Teisingumo Teismui, pateiksiu keletą baigiamųjų argumentų šiuo klausimu, nes jį aiškiai iškėlė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir per posėdį aptarinėjo suinteresuotosios šalys.

140. Nacionalinis teismas išreiškė nuomonę, kad jeigu Įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015 padaryti pakeitimai būtų laikomi nesuderinamais su ES teise, paskesnis švelnesnių taisyklių netaikymas neprieštarautų nei teisėtumo principui, nei Chartijos 49 straipsnio 1 dalyje įtvirtintam *lex mitior* principui. Pirma, jeigu būtų atsisakyta taikyti Įstatyminiu dekretu Nr. 158/2015 iš dalies pakeistas nacionalines nuostatas, tektų (iš naujo) taikyti ankstesnę šių nuostatų versiją, galiojusią klostantis faktinėms aplinkybėms. Antra, jei naujosios nuostatos būtų pripažintos nesuderinamomis su ES teise, jos niekada nebūtų teisėta Italijos teisės sistemos dalis. Kadangi Teisingumo Teismo sprendimai bylose dėl prejudicinio sprendimo turi poveikį *ex tunc*, šitaip išaiškinta nuostata turėtų būti taikoma Teisingumo Teismo nurodytu būdu taip pat ir iki teismo sprendimo susiklosčiusiems bet dar nepasibaigusiais teisiniais santykiais.

141. Komisija ir Italijos vyriausybė per posėdį pritarė šiems argumentams. Atrodo, jos laikosi nuomonės, kad švelnesnės nacionalinės teisės nuostatos negalėtų būti netaikomos šioje byloje, *net jei* jos būtų pripažintos nesuderinamomis su ES teise.

142. Sutinku su Komisija ir Italijos vyriausybe. Mano nuomone, pagal teisėtumo principą nagrinėjamoje baudžiamojoje byloje draudžiama netaikyti švelnesnių baudžiamosios teisės nuostatų, net jei šios švelnesnės taisyklės pripažintos nesuderinamomis su ES teise. Kitaip tariant, tokioje byloje kaip ši, ES teisės nuostatų viršenybės principas, pagal kurį valstybėms narėms nustatoma pareiga priimti veiksmingas, atgrasomas ir analogiškas sankcijas, turi būti taikomas darniai su kitomis tokį pat statusą ES teisinėje sistemoje turinčiomis taisyklėmis: *lex mitior* principu, numatytu Chartijos 49 straipsnio 1 dalyje, ir teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principais, vertinamais atsižvelgiant į konkretų baudžiamosios teisės kontekstą.

143. Neginčijama, kad, remiantis Sąjungos teisės viršenybės principu, Sutarčių nuostatos ir tiesiogiai taikomos antrinės teisės aktų nuostatos dėl paties jų įsigaliojimo automatiškai lemia bet kokių joms prieštaraujančių nacionalinės teisės nuostatų netaikymą⁶⁸.

144. Šis principas bene ryškiausiai pasireiškia šia netaikymo pareiga. Tačiau praktines viršenybės pasekmes atskirais atvejais reikia įvertinti ir suderinti su bendruoju teisinio saugumo principu, o konkrečiau baudžiamosios teisės srityje – su teisėtumo principu. Galiausiai valstybių narių prievolės užtikrinti veiksmingą ES išteklių surinkimą negali pažeisti Chartijoje įtvirtintų teisių⁶⁹, nes joje taip pat numatyti pagrindiniai teisėtumo, *lex mitior* ir teisinio saugumo principai.

145. Toliau siūlau pripažinti, kad pagal teisėtumo principą, kurį reikia suprasti ne siaurai (1), o plačiau, kaip apimančią *lex mitior* taisyklę, o kartu ir didesnę teisinio saugumo reikalavimą baudžiamosiose bylose (2), šioje byloje negalima netaikyti švelnesnių Įstatyminio dekreto Nr. 158/2015 nuostatų (3). Pastaroji išvada galioja, nepaisant to, ar galimas nesuderinamumas su ES teise būtų pripažintas pagal pirminę teisę (SESV 325 straipsnio 1 dalis), ar pagal PVM direktyvą.

1. Teisėtumo principo „esmė“: galiojimo atgaline data draudimas

146. Chartijos 49 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas teisėtumo principas pirmiausia reiškia galiojimo atgaline data draudimą. Jis numatytas pirmuose dviejuose šios nuostatos sakiniuose⁷⁰. Kaip nurodyta Chartijos 52 straipsnio 3 dalyje, ji atitinka Europos žmogaus teisių konvencijos (EŽTK) 7 straipsnį.

68 Žr., pvz., 1978 m. kovo 9 d. Sprendimą *Simmenthal* (106/77, EU:C:1978:49, 17 punktą) ir 2012 m. birželio 14 d. Sprendimą *ANAFE* (C-606/10, EU:C:2012:348, 73 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

69 Šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, 23 punktą).

70 Prieš įsigaliojant Chartijai, principas, pagal kurį baudžiamosios teisės nuostatos negalioja atgaline data, taip pat buvo laikomas vienu iš bendrųjų teisės principų, kurio laikymąsi užtikrina Teisingumo Teismas. Žr., pvz., 1984 m. liepos 10 d. Sprendimą *Kirk* (63/83, EU:C:1984:255, 22 punktą), 1990 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *Fédesa ir kt.* (C-331/88, EU:C:1990:391, 42 punktą), 2004 m. sausio 7 d. Sprendimą *X* (C-60/02, EU:C:2004:10, 63 punktą), 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Gerekenis ir Procola* (C-459/02, EU:C:2004:454, 35 punktą) ir 2010 m. birželio 29 d. Sprendimą *E ir F* (C-550/09, EU:C:2010:382, 59 punktą).

147. Teisėtumo principo, kuris yra stipriausia ir konkrečiausia teisinio saugumo principo išraiška, „esmė“⁷¹ galima laikyti tik esminius pažeidimų ir sankcijų apibrėžimo elementus. Pagal jį reikalaujama, kad teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti nusikaltimai ir bausmės už juos, taikomos nusikalstamos veikos ar neveikimo padarymo metu. Ši sąlyga laikoma įgyvendinta, jei suinteresuotasis asmuo iš atitinkamos nuostatos teksto ir prireikus iš teismų išaiškinimo gali žinoti, kurie veiksmai ar neveikimas užtraukia baudžiamąją atsakomybę⁷². Tačiau šie reikalavimai nedraudžia jurisprudencijoje laipsniškai aiškinti baudžiamosios atsakomybės taisyklių, jei tokį aiškinimą galima protingai numatyti⁷³.

148. Todėl jei nacionalinėje teisėje (klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusi redakcija) nebūtų aiškių nuostatų dėl baudžiamosios atsakomybės nustatymo už tam tikrą elgesį, „pagal bausmių teisėtumo principą, apibrėžtą Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 49 straipsnio 1 dalyje, draudžiama už tokį elgesį taikyti baudžiamąją sankciją, net jei nacionalinės teisės norma prieštarauja Sąjungos teisei“⁷⁴.

149. Taigi pagal Chartijos 49 straipsnio 1 dalies pirmame ir antrame sakiniuose atspindėto teisėtumo principo „esmę“ draudžiama atgaline data taikyti naujas baudžiamosios teisės normas, susijusias su nusikaltimų ir bausmių, kurie dar negaliojo baudžiamos veikos padarymo metu, nustatymu. Šiuo atveju reikėtų pabrėžti du aspektus: apsiribojimą *esminiais* nusikalstamos veikos ir bausmės elementais, susitelkiant į *vieną konkretų laiko momentą* – veikimo ar neveikimo padarymo momentą.

2. Platesnis teisėtumo principo suvokimas: „lex mitior“ ir teisinis saugumas baudžiamosiose bylose

150. Vis dėlto 49 straipsnio 1 dalyje numatytų garantijų turinys čia nesibaigia. Mano nuomone, tikrasis 49 straipsnio 1 dalyje numatytų garantijų turinys yra platesnis abiem kryptimis tik nurodytais aspektais: esminiu ir laiko momentu.

151. Per daug nesigilinant į tai, kas būtent iš *esmės* apimama, galbūt pakaktų priminti, kad pagal EŽTK 7 straipsnio 1 dalies taikymo sritis taip pat nėra labai aiški. Visų pirma „bausmės“ ir jos apimtys sąvoka jurisprudencijoje keičiasi. Neseniai byloje *Del Río Prada* Europos Žmogaus Teisių Teismo (toliau – EŽTT) Didžioji kolegija priminė, kad skirtumas tarp „bausmės“ („esmė“, kurią turėtų apimti EŽTK 7 straipsnio 1 dalis) ir priemonės, susijusios su bausmės vykdymu (kuri labiau susijusi su „procedūriniais“ elementais), nėra aiškiai apibrėžtas⁷⁵. EŽTT atliko platesnį vertinimą, grindžiamą, be kita ko, priemonės pobūdžiu ir tikslu, jos kvalifikavimu pagal nacionalinę teisę ir padariniais.

152. Galima daug diskutuoti apie tokį poveikį ar įtaką orientuotą vertinimą, kuris labiau susijęs ne su individualių nacionalinių mokesčių sistemų subtilumais, kurie, žinoma, skirtingose valstybėse narėse gali skirtis, o su konkretesniu tikrojo taisyklių poveikio vertinimu. Tačiau visų pirma, laikantis šio požiūrio, turbūt geriausiai nustatoma, į ką turėtų būti orientuota veiksminga pagrindinių teisių apsauga: į asmenį ir taisyklės poveikį jo padėčiai, o ne sisteminius ypatumus, kuriuos lemia atitinkama nacionalinė teisė.

71 Šiuo klausimu žr. 2008 m. birželio 3 d. Sprendimą *Intertanko ir kt.* (C308/06, EU:C:2008:312, 70 punktas) ir 2017 m. kovo 28 d. Sprendimą *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236, 162 punktas).

72 Žr., pavyzdžiui, 2007 m. gegužės 3 d. Sprendimą *Advocaten voor de Wereld* (C-303/05, EU:C:2007:261, 50 punktas), 2011 m. kovo 31 d. Sprendimą *Aurubis Baltica* (C-546/09, EU:C:2011:199, 42 punktas) ir 2017 m. kovo 28 d. Sprendimą *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236, 162 punktas).

73 Žr. 2017 m. kovo 28 d. Sprendimą *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236, 167 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

74 Žr., pavyzdžiui, 2004 m. sausio 7 d. Sprendimą *X* (C-60/02, EU:C:2004:10, 63 punktas) ir 2012 m. birželio 28 d. Sprendimą *Caronna* (C-7/11, EU:C:2012:396, 55 punktas).

75 Žr. 2013 m. spalio 21 d. Europos Žmogaus Teisių Teismo sprendimą *Del Río Prada prieš Ispaniją* [DK], (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, 85 ir paskesni punktais), kuriame, be kita ko, nurodytas 2008 m. vasario 12 d. Sprendimas *Kafkaris prieš Kiprą* [DK] (CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, 142 punktas).

153. Dėl šios priežasties, nors Chartijos 49 straipsnio 1 dalies trečio sakinio tekste kalbama apie „lengvesnę bausmę“, nemanau, kad šią nuostatą galima aiškinti kaip nurodančią vien ir išimtinai bausmės griežtumą. Ją reikia aiškinti kaip apimančią mažų mažiausiai visus sudedamuosius nusikaltimo elementus, ir taip yra dėl paprastos priežasties: jei po nusikaltimo padarymo priimamas naujas įstatymas, kuriuo baudžiamojo nusikaltimo apibrėžtis pakeičiama kaltinamojo naudai, tai reiškia, kad jo veika apskritai nėra baudžiama pagal baudžiamąją teisę. Jei už veiką nebebaudžiama, tai reikštų, kad bausmė negali būti skiriama. *Jokios* bausmės neabejotinai reiškia *lengvesnę* bausmę. Šiomis aplinkybėmis būtų tiesiog nelogiška primygtinai teigti, kad naujuoju įstatymu, vertinant techniškai, tiesiogiai nereglamentuojamos „bausmės“.

154. Svarbesnis šios bylos elementas turbūt yra antras: to, kas saugoma pagal teisėtumo principą, *laiko* aspektas. Šiuo požiūriu Chartijos 49 straipsnio 1 dalies trečiojo sakinio tekstas jau aiškiai rodo, kad šis principas taip pat susijęs su laiku *po* baudžiamojo nusikaltimo padarymo. Trečiajame sakinyje numatytas lengvesnės bausmės taikymas atgaline data: *lex mitior*.

155. Teisingumo Teismas jau pripažino *lex mitior* taisyklę bendruoju ES teisės principu, kylančiu iš valstybėms narėms bendrų konstitucinių tradicijų⁷⁶. Ši jurisprudencija, kartu su Chartijos 49 straipsnio 1 dalimi, iš tiesų padarė įtaką EŽTT jurisprudencijos raidai. Atrodo, kad EŽTT nukrypo nuo savo paties praktikos, pagal kurią EŽTK 7 straipsnis neapima *lex mitior* principo, ir pripažino šį principą numanomai įtrauktu į šią nuostatą, taip pat paveiktas platesnės ES teisės suteikiamos apsaugos⁷⁷.

156. Iš tikrųjų *lex mitior* yra draudimo taikyti baudžiamąją teisę atgaline data išimtis. Pagal šį principą taikymas atgaline data leidžiamas *in bonam partem*. Todėl logiška, kad taikymas atgaline data *in malam partem* yra draudžiamas.

157. Pagal naujausią EŽTT praktiką švelnesnio baudžiamojo įstatymo galiojimo atgaline data principas reiškia, kad „jeigu baudžiamasis įstatymas, galiojęs nusikaltimo padarymo metu, ir paskesni baudžiamieji įstatymai, priimti prieš priimant galutinį nuosprendį, skiriasi, teismas privalo taikyti įstatymą, kurio nuostatos yra palankiausios kaltinamajam“⁷⁸. EŽTT ši pareiga taikyti „tą baudžiamąjį įstatymą, kurio nuostatos yra palankiausios kaltinamajam, paaiškina vienų baudžiamųjų įstatymų pakeitimo kitais taisyklės, o tai atitinka kitą esminį 7 straipsnio elementą, būtent bausmių nuspėjamumą“. Kaip ir atgalinio taikymo draudimas, *lex mitior* taikomas nuostatoms, kuriomis apibrėžiami nusikaltimai ir bausmės⁷⁹.

158. Tačiau nėra nustatytas tikslus *lex mitior* taisyklės turinys. Šis principas turi konkretų pamatinį pagrindą: jis „būtinai susijęs su įstatymų seka laiko atžvilgiu ir pagrįstas išvada, kad teisės aktų leidėjas pakeitė savo nuomonę arba dėl faktinių aplinkybių baudžiamojo kvalifikavimo, arba dėl bausmės, taikytinos už nusikalstamą veiką“⁸⁰. Taip susiformavo keli požiūriai, kuriais akcentuojami skirtingi

76 Žr. 2005 m. gegužės 3 d. Sprendimą *Berlusconi ir kt.* (C-387/02, C-391/02 ir C-403/02, EU:C:2005:270, 68 punktas), 2007 m. kovo 8 d. Sprendimą *Campina* (C-45/06, EU:C:2007:154, 32 punktas), 2008 m. kovo 11 d. Sprendimą *Jager* (C-420/06, EU:C:2008:152, 59 punktas) ir 2009 m. birželio 4 d. Sprendimą *Mickelsson ir Roos* (C-142/05, EU:C:2009:336, 43 punktas).

77 2009 m. rugsėjo 17 d. Europos Žmogaus Teisių Teismo Didžiosios kolegijos sprendimas *Scoppola prieš Italiją* (Nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 105–109 punktai).

78 Žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Europos Žmogaus Teisių Teismo Didžiosios kolegijos sprendimą *Scoppola prieš Italiją* (Nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 109 punktas) ir 2014 m. kovo 18 d. Sprendimą *Öcalan prieš Turkiją* (Nr. 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, 175 punktas). Taip pat žr. 2016 m. sausio 12 d. Europos Žmogaus Teisių Teismo sprendimą *Gouarré Patte prieš Andorą* (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, 28 punktas), 2016 m. liepos 12 d. Sprendimą *Ruban prieš Ukrainą* (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, 37 punktas) ir 2017 m. sausio 24 d. Sprendimą *Koprivnikar prieš Slovėniją* (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, 49 punktas).

79 2009 m. rugsėjo 17 d. Europos Žmogaus Teisių Teismo Didžiosios kolegijos sprendimas *Scoppola prieš Italiją* (Nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 108 punktas).

80 2016 m. spalio 6 d. Sprendimas *Paoletti ir kt.* (C-218/15, EU:C:2016:748, 27 punktas).

loginiai pagrindai, kuriais paremtas draudimas taikyti baudžiamąją teisę atgaline data ir *lex mitior* principas. Vadovaujantis tokiais požiūriais, *lex mitior* principas kiltų ne iš nuspėjamumo ar teisinio saugumo reikalavimų. Jis būtų grindžiamas tik teisingumo motyvais, atspindinčiais teisės aktų leidėjo požiūrio į neteisėtą elgesį pasikeitimą⁸¹.

159. Nesvarbu, kokia būtų tiksli *lex mitior* taisyklės reikšmė, jos veikimą nesunku suprasti: jeigu tai nėra aiškus savanaudiškais tikslais priimtų teisės aktų ar net piktnaudžiavimo teisėkūros procedūromis atvejais⁸², *lex mitior* paprastai yra „bilietas į vieną pusę“ lengvesnės bausmės link. Tai reiškia, kad po veikos padarymo naujos baudžiamosios teisės normos gali būti taikomos tik kaltinamojo naudai. Nors tai mažai tikėtina, tai kaltinamojo naudai gali nutikti net *keletą kartų*. Tai taip pat galima suderinti su Chartijos 49 straipsnio 1 dalies trečiojo sakinio tekstu ir prasme. Tačiau, mano nuomone, su šia nuostata negalima suderinti sugrįžimo prie griežtesnės nuostatos, kai pradedamas tinkamai taikyti *lex mitior*, arba naujų, griežtesnių baudžiamosios teisės normų priėmimo ir jų taikymo atgaline data. Jei taip būtų, *lex mitior* taisyklė taptų nestabilia ir atšaukiama taisykle, leidžiančia kaitalioti baudžiamosios teisės normas po nusikaltimo padarymo.

160. Todėl *lex mitior* ir teisinio saugumo principų taikymas neapsiriboja veikų padarymo momentu. Jie taikomi, kol trunka baudžiamasis procesas⁸³.

161. Iš tiesų reikėtų priminti, kad paties *lex mitior* principo taikymas paremtas platesniu teisinio saugumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad teisės normos būtų aiškos ir tikslios ir kad teisės subjektai galėtų numatyti jų taikymą⁸⁴. Tai yra daroma tam, kad suinteresuotieji asmenys tiksliai žinotų jais nustatytų pareigų turinį ir kad jie aiškiai žinotų savo teises ir pareigas ir atitinkamai imtųsi veiksmų⁸⁵.

162. Todėl *lex mitior* principas yra viena iš pagrindinių teisės normų, kuria reglamentuojamas vėliau priimtų baudžiamosios teisės nuostatų veikimas laiko atžvilgiu. Todėl nuspėjamumo ir teisinio saugumo reikalavimai tikrai apima šio principo taikymą nacionalinėse ir ES teisinėse sistemose. Šių reikalavimų, kurie turi esminę reikšmę teisinio saugumo principui, neatitiktų tai, jeigu priimtas ir įsigaliojęs švelnesnis baudžiamasis įstatymas nebūtų taikomas siekiant vėl taikyti griežtesnį baudžiamąjį įstatymą, net jei jis galiojo veikų padarymo metu.

163. Taigi laikausi nuomonės, kad pagal Chartijos 49 straipsnio 1 dalies trečiajame sakinyje užtikrinamą *lex mitior* principą draudžiama sugrįžti prie buvusių, griežtesnių, taisyklių dėl sudedamųjų nusikaltimo ir bausmių elementų, jei pagal vėlesnius tinkamai priimtus teisės aktus kaltinamajam asmeninėje srityje atsirado teisėtų lūkesčių. Šią garantiją galima vertinti kaip platesnį teisėtumo principo pagrindą arba kaip atskirą teisę, kylančią iš teisinio saugumo ir baudžiamųjų įstatymų nuspėjamumo reikalavimų.

81 Visų pirma žr. iš dalies atskirą teisėjo Nicolaou nuomonę, kuriai pritarė teisėjai Bratza, Lorenzen, Jočienė, Villiger ir Sajó byloje *Scoppola* (77 išnaša), taip pat atskirą teisėjo Sajó nuomonę dėl 2017 m. sausio 24 d. Europos Žmogaus Teisių Teismo sprendimo *Koprivnikar prieš Slovėniją* (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Tačiau platesnį požiūrį į šį principą atskirojoje nuomonėje pateikė teisėjas Pinto de Albuquerque, kuriam pritarė teisėjas Vučinić, 2013 m. liepos 18 d. Europos Žmogaus Teisių Teismo Didžiosios kolegijos byloje *Maktouf ir Damjanović prieš Bosniją ir Hercegoviną* (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208).

82 Todėl, pavyzdžiui, teisėkūros proceso „užgrobimas“ ir savanaudiškų taisyklių priėmimas tam tikrų asmenų naudai nereikštų tinkamo *lex mitior* principo taikymo. Šie asmenys negalėjo būti sąžiningi ir turėti teisėtų lūkesčių. Tačiau, kalbant apie „įprastus“ teisės aktų adresatus, tarp *lex mitior* principo taikytinumo, teisinio saugumo ir teisės nuspėjamumo yra ryšys.

83 Vėlgi pažymėtina, jog, vertindamas EŽTK 7 straipsnio 1 dalį, EŽTT nusprendė, kad svarbi yra ne tik bausmės formuluotė nusikaltimų padarymo metu, bet ir tam tikrais atvejais – nuosprendžio priėmimo ir paskelbimo laikas. 2013 m. spalio 21 d. Europos Žmogaus Teisių Teismo sprendimas *Del Río Prada prieš Ispaniją* (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, 112 ir 117 punktai), kuriame buvo nurodyta, kad pareiškėja negalėjo numatyti jurisprudencijos pokyčių (pagal kurią kalinimo trukmė pailgėjo) tuo metu, kai ji buvo nuteista ir kai jai buvo pranešta apie sprendimą subendrinti jos bausmes ir nustatyti maksimalią bausmę.

84 Žr., pavyzdžiui, 2016 m. spalio 13 d. Sprendimą *Polkomtel* (C-231/15, EU:C:2016:769, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

85 Žr., pavyzdžiui, 2017 m. kovo 9 d. Sprendimą *Doux* (C-141/15, EU:C:2017:188, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2017 m. kovo 28 d. Sprendimas *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236, 161 punktas).

164. Svarbiausias rūpestis yra aiškus: privatus asmenys turi galėti remtis tinkamai paskelbtomis baudžiamosios teisės normomis⁸⁶ ir atitinkamai pritaikyti savo elgesį. Visai gali būti, kad, remdamasis švelnesnėmis nacionalinėje teisėje paskelbtomis taisyklėmis, asmuo, kuriam iškelta baudžiamoji byla, ar jo atstovas galėjo priimti tam tikrus procesinius sprendimus ar pakeisti savo veiksmų kryptį tinkamu šios bylos eigai būdu.

165. Žinoma, ES teisė yra nacionalinių teisės sistemų dalis. Todėl, vertinant reikalavimų laikymąsi, į ją reikia atsižvelgti. Taigi galima teigti, kad *ignorantia legis europae non excusat*. Mokesčių nemokantis asmuo negali turėti „teisės į nebaudžiamumą“, užtikrinamos pagal nacionalinę teisę, nesuderinamą su ES teise.

166. Tokiose bylose kaip ši, manau, ši siūlymą labai sunku priimti įvairiais lygmenimis. Vertinant vien praktinio poveikio aspektu, ar tikrai galima pagrįstai tikėtis, kad asmenys nuolat patys vertintų paskelbtų nacionalinių įstatymų atitiktį ES teisei ir tuo remdamiesi spręstų apie savo baudžiamąją atsakomybę? Net jei būtų teigiama, kad to iš tikrųjų galima tikėtis tais atvejais, kai nacionalinės teisės aktuose nurodoma, kad „yra X“, o aiškioje ES teisės normoje nurodoma, kad „yra ne X“, ar to taip pat galima tikėtis, kalbant apie nacionalinių taisyklių suderinamumą su „teksto požiūriu ekonomiškomis“ ES teisės nuostatomis, kaip antai SESV 325 straipsnio 1 dalimi, kuriai išaiškinti reikalingas (iš tikrųjų – pakartotinis) Teisingumo Teismo didžiosios kolegijos sprendimas?

3. „Lex mitior“ principo ir teisinio saugumo poveikis šioje byloje

167. Teisingumo Teismas jau nagrinėjo klausimą, ar lengvesnės bausmės galiojimo atgaline data principas taikomas byloje, kurioje ši bausmė neatitinka kitų ES teisės normų, byloje *Berlusconi*⁸⁷. Tačiau kadangi ta byla buvo susijusi su direktyva, pateiktas atsakymas buvo grindžiamas tuo, kad direktyvų nuostatomis negalima remtis siekiant sugriežtinti arba nustatyti asmenų baudžiamąją atsakomybę⁸⁸.

168. Šioje byloje reikšmingos ES teisės nuostatos yra ne tik PVM direktyva, aiškinama kartu su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, bet ir pirminės teisės nuostatos, būtent SESV 325 straipsnio 1 dalis, pagal kurias „valstybės narės įpareigojamos pasiekti konkretų rezultatą, kuris nėra susietas su jokia jose nustatytos taisyklės <...> taikymo sąlyga“⁸⁹. Todėl Teisingumo Teismas konstatavo, kad SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatos, „palyginti su valstybių narių nacionaline teise, vien dėl to, kad jos įsigaliojo, automatiškai lemia bet kokių joms prieštaraujančių esamų nacionalinės teisės nuostatų netaikymą“⁹⁰. Tačiau šis teiginys buvo iš karto apribotas: tokiu atveju nacionalinis teismas taip pat turės užtikrinti, kad būtų paisoma suinteresuotųjų asmenų pagrindinių teisių⁹¹.

169. Mano nuomone, būtinybė laikytis teisėtumo principo, įskaitant *lex mitior* taisyklę, ir teisinio saugumo principo neleidžia panaikinti pagrindinėje byloje nagrinėjamų švelnesnių nacionalinės baudžiamosios teisės nuostatų. Yra du būdai šioje byloje prireikus padaryti šią išvadą.

86 Kitaip nei byla *ANAFE*, ši byla susijusi ne su administraciniu nurodymu, o su baudžiamąja teise. Žr. 2012 m. birželio 14 d. Sprendimą *ANAFE* (C-606/10, EU:C:2012:348, 70 ir paskesni punktai), kuriame Teisingumo Teismas atmetė galimybę remtis Prancūzijos administracijos pažeidžiant Šengeno kodeksą išduotų pakartotinio atvykimo leidimų turėtojų teisėtais lūkesčiais.

87 2005 m. gegužės 3 d. Sprendimas *Berlusconi ir kt.* (C-387/02, C-391/02 ir C-403/02, EU:C:2005:270, 70 punktas).

88 Žr., pavyzdžiui 1987 m. birželio 11 d. Sprendimą *X* (14/86, EU:C:1987:275, 20 punktas), 1987 m. spalio 8 d. Sprendimą *Kolpinghuis Nijmegen* (80/86, EU:C:1987:431, 13 punktas), 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Arcaro* (C-168/95, EU:C:1996:363, 37 punktas), 1996 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *X* (C-74/95 ir C-129/95, EU:C:1996:491, 24 punktas), 2004 m. sausio 7 d. Sprendimas *X* (C-60/02, EU:C:2004:10, 61 punktas) ir 2005 m. gegužės 3 d. Sprendimas *Berlusconi ir kt.* (C-387/02, C-391/02 ir C-403/02, EU:C:2005:270, 74 punktas) arba 2005 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Grøngaard ir Bang* (C-384/02, EU:C:2005:708, 30 punktas). Dėl pamatinių sprendimų taip pat žr. 2005 m. birželio 16 d. Sprendimą *Pupino* (C-105/03, EU:C:2005:386, 45 punktas) ir 2016 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Ognyanov* (C-554/14, EU:C:2016:835, 64 punktas).

89 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 51 punktas).

90 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 52 punktas).

91 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 53 punktas).

170. Pirma, mano nuomone, pakeitimu, kuriuo buvo pakeista deklaruoto PVM nesumokėjimo pažeidimo kriminalizavimo riba (įtraukiant naują pagrindą dėl baudžiamosios atsakomybės išnykimo), pakeistos baudžiamosios veikos sudedamosios dalys. Finansinės ribos nustatymas, kurią viršijus atsiranda baudžiamoji atsakomybė, yra objektyvus nusikaltimo apibrėžties elementas. Patį šį pokytį galima laikyti teisėtumo principo, aiškinamo kartu su *lex mitior* principu, pagrindine „esme“.

171. Antra, net jei tokį paskesnį pokytį reikėtų laikyti nepatenkančiu į siauresnę teisėtumo principo sampratą, nes, vertinant griežtai, jis įvyko vėliau, nei buvo padaryta pradinė veika, jį tikrai apimtų platesnis šio principo aiškinimas. Įsigaliojus naujam nacionaliniam pakeitimui pradėta taikyti *lex mitior* taisyklė, dėl kurios kaltinamojo asmeninėje srityje atsirado teisėtų lūkesčių, kad jam bus taikoma naujoji, švelnesnė, nuostata.

172. Reikėtų pateikti dvi baigiamąsias pastabas.

173. Pirma, tokioje byloje kaip ši galiausiai nėra skirtumo, ar potencialus nacionalinių taisyklių nesuderinamumas su ES teise būtų pripažintas ES antrinės teisės, ar ES pirminės teisės atžvilgiu. Pateikti argumentai ir Chartijos 49 straipsnio 1 dalies ribos yra universalūs, taikomi nepaisant įpareigojimo šaltinio ES teisės lygmeniu.

174. Žinoma, Teisingumo Teismas pabrėžė, kad „tiesiogiai taikytinos Sąjungos teisės normos, kurios yra tiesioginis teisių ir pareigų šaltinis tiems, kam jos skirtos, nesvarbu, ar tai būtų valstybės narės, ar privatūs asmenys, kurie yra teisinių santykių, patenkančių į Sąjungos teisės taikymo sritį, subjektai, turi būti taikomos visapusiškai ir vienodai visose valstybėse narėse nuo pat jų įsigaliojimo dienos ir visą jų galiojimo laikotarpį“⁹².

175. Vis dėlto kartu taip pat pripažinta, kad negalėjimas remtis tam tikromis ES teisės nuostatomis siekiant nustatyti ar sugriežtinti baudžiamąją atsakomybę negali *per se* apsiriboti direktyvomis. Panašiais argumentais buvo remiamasi dėl reglamento nuostatų, kuriomis valstybės narės buvo įgaliotos nustatyti sankcijas už jo nuostatų pažeidimus, būtent siekiant laikytis teisinio saugumo ir negaliojimo atgaline data principų, įtvirtintų EŽTK 7 straipsnyje⁹³.

176. Mano nuomone, negalima savaime daryti prielaidos, kad Sutarties nuostatos, kuriomis valstybėms narėms nustatoma tiksli ir besąlyginė pareiga dėl pasiektino rezultato, kaip yra kalbant apie SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dalis, kiekvienu atveju savaime atitinka nuspėjamumo reikalavimą, kurio konkrečioje baudžiamosios teisės srityje reikalaujama pagal teisėtumo ir teisinio saugumo principus⁹⁴.

177. Teisinio saugumo principas negali būti aiškinamas kaip draudžiantis laipsnišką baudžiamosios atsakomybės taisyklių aiškinimą. Tačiau jis gali drausti atgaline data taikyti pažeidimą įtvirtinančios normos naują aiškinimą⁹⁵. Esminė aplinkybė ir vėl yra nagrinėjamos individualios taisyklės nuspėjamumas.

92 Žr. 2010 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Winner Wetten* (C-409/06, EU:C:2010:503, 54 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

93 Žr. 2004 m. sausio 7 d. Sprendimą *X* (C-60/02, EU:C:2004:10, 62 ir 63 punktai).

94 Tačiau gali būti Sutarties nuostatų, kuriose aiškiai apibrėžti „pažeidimai ir už juos įmonėms skiriamų sankcijų pobūdis ir dydis“, kad būtų laikomasi Chartijos 49 straipsnio 1 dalies reikalavimų. Žr. 2011 m. kovo 29 d. Sprendimą *ThyssenKrupp Nirosta / Komisija* (C-352/09 P, EU:C:2011:191, 82 ir paskesni punktai), kuriame Teisingumo Teismas pripažino, kad „faktinių aplinkybių atsiradimo metu [Europos anglių ir plieno bendrijos steigimo sutarties] 65 straipsnio 1 ir 5 dalyse buvo numatytas aiškus šioje byloje skirtos sankcijos teisinis pagrindas, todėl apeliante negalėjo nežinoti savo elgesio pasekmių“.

95 Žr., pavyzdžiui, 2005 m. birželio 28 d. Sprendimą *Dansk Rørindustri ir kt. / Komisija* (C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P–C-208/02 P ir C-213/02 P, EU:C:2005:408, 217 punktas) arba 2014 m. liepos 10 d. Sprendimą *Telefónica ir Telefónica de España / Komisija* (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, 147 punktas).

178. Vadovaujantis bendresniu, sisteminiu požiūriu, man sunku suprasti, kodėl jurisprudencija dėl skirtingo tiesioginio Sutarties (kitaip nei direktyvų) nuostatų veikimo, kuri savaime yra istoriškai nulemtos Teisingumo Teismo jurisprudencijos raidos, o ne principinio pasirinkimo, grindžiamo aiškiai matomais šių ES teisės šaltinių formuluočių skirtumais, rezultatas, turėtų būti lemiamas veiksnys tokiose bylose kaip ši. Ar praeities doktrinos principai, kuriuos sunku paaiškinti net uoliam ES teisės studentui, tikrai turėtų būti lemiami baudžiamosios atsakomybės (ne)nustatymui bylose, kurios visai nesusijusios su konkrečiais tiesioginio veikimo klausimais? Juo labiau tokioje byloje kaip ši, kai iš esmės abiejų lygių (Sutarties ir PVM direktyvos) įpareigojimų turinys yra labai panašus ir jie faktiškai vertinami bendrai.

179. Antra, šioje byloje kyla kitas esminis klausimas, susijęs su Teisingumo Teismo sprendimų galiojimu laiko atžvilgiu⁹⁶. Kaip nacionalinis teismas priminė nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismo sprendimų galiojimo laiko atžvilgiu taisyklė iš esmės yra *susijusio galiojimo atgaline data* taisyklė: Teisingumo Teismas ES teisės nuostatas aiškina *ex tunc*, ir šis aiškinimas tampa iš karto taikomas visoms tebenagrinėjamoms (kartais net baigtoms nagrinėti)⁹⁷ byloms, kuriose taikoma ta pati nuostata. Vis dėlto šis požiūris turi apribojimų, kurie ir vėl susiję su tuo pačiu aspektu: nuspėjamumu. Kuo labiau Teisingumo Teismas formuoja teisę peržengdamas konkrečios aiškinamų nuostatų formuluotės ribas, tuo sunkiau tampa išlaikyti visiško šių teismo sprendimų taikymo *ex tunc* taisyklę⁹⁸.

180. Jeigu nacionalinės teisės nuostata prieštarauja ES teisei, ši nuostata netampa neegzistuojanti⁹⁹. Aplinkybę, kad nacionalinės taisyklės, kurios vėliau pripažįstamos nesuderinamomis su ES teise, gali sukelti teisinių pasekmių, kurios tam tikromis aplinkybėmis gali sukelti lūkesčių, įrodo tai, kad Teisingumo Teismas tam tikrais atvejais apribojo savo sprendimų galiojimą laiko atžvilgiu siekdamas apginti teisinio saugumo principo reikalavimus. Šiomis aplinkybėmis galima priminti, jog Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad (tik) Teisingumo Teismas „gali išimties tvarka ir dėl privalomų teisinio saugumo pagrindų laikinai sustabdyti tiesiogiai taikytinos Sąjungos teisės normos naikinamąjį poveikį jai prieštaraujančios nacionalinės teisės atžvilgiu“¹⁰⁰.

181. Galima pažymėti, jog teigiant, kad pagal ES teisę *lex mitior* ir teisinio saugumo reikalavimas baudžiamosiose bylose draudžia netaikyti švelnesnių nacionalinės teisės normų, nereikėtų iš esmės pervertinti tikrai gana siauro požiūrio į Teisingumo Teismo sprendimų galiojimo laiko atžvilgiu apribojimą. Taip tiesiog būtų nustatyta siaura išimtis pavienėms tebenagrinėjamoms baudžiamosioms byloms, nors bendrosios norminės nesuderinamumo pasekmės liktų neišspręstos. Suprantama, remiantis Teisingumo Teismo išvadomis, būtų galima kelti bylas dėl pažeidimo, susijusias su kylančių įpareigojimų pažeidimu¹⁰¹, ir bet kuriuo atveju atsirastų pareiga atitinkamai pakeisti nacionalinę teisinę tvarką.

⁹⁶ Bendrai dėl prejudicinių sprendimų apribojimo atvejų laiko atžvilgiu žr. Düsterhaus, D., „Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure“, *Yearbook of European Law*, 35 t., 2016, p. 1–38.

⁹⁷ Šiuo klausimu žr. 2004 m. sausio 13 d. Sprendimą *Kühne & Heitz* (C-453/00, EU:C:2004:17, 28 punktas) arba 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, 63 punktas).

⁹⁸ Galima būtų pridurti, kad problema tikrai nėra nauja ir tikrai neapsiriboja ES teisės sistema. Žr. lyginamąją apžvalgą, pavyzdžiui, Steiner, E., *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015, arba Popelier, P., ir kt. (red.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Kembridžas, 2014.

⁹⁹ Šiuo klausimu žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimą *IN. CO. GE. '90 ir kt.* (C-10/97–C-22/97, EU:C:1998:498, 21 punktas) ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimą *Filipiak* (C-314/08, EU:C:2009:719, 83 punktas).

¹⁰⁰ Žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, 33 punktas), kuriame nurodytas 2010 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Winner Wetten* (C-409/06, EU:C:2010:503, 67 punktas).

¹⁰¹ Žr., pavyzdžiui, 1989 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Komisija / Graikija* (68/88, EU:C:1989:339, 24 punktas), 2001 m. spalio 18 d. Sprendimą *Komisija / Airija* (C-354/99, EU:C:2001:550, 46–48 punktai) ir 2008 m. liepos 17 d. Sprendimą *Komisija / Italija* (C-132/06, EU:C:2008:412, 52 punktas).

V. Išvada

182. Atsižvelgdamas į pirmiau išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Tribunale di Varese* (Varezės teismas) pateiktus prejudicinius klausimus:

- Konvencijos dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos 1 straipsnio 1 dalies b punkte esanti sukčiavimo sąvoka neapima tokio pažeidimo kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, susijusio su tinkamai deklaruoto PVM nesumokėjimu per teisės aktuose nustatytą terminą.
- ESS 4 straipsnio 3 dalimi, aiškinama kartu su SESV 325 straipsnio 1 dalimi ir PVM direktyva, nedraudžiamos nacionalinės nuostatos, kuriose, siekiant nustatyti baudžiamumą už elgesį, pasireiškiantį mokesčio nesumokėjimu per teisės aktų nustatytą terminą, nustatyta finansinė riba, kuri yra didesnė dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) nei numatytoji dėl mokesčio prie pajamų šaltinio.
- Pareiga numatyti veiksmingas, atgrasomas ir proporcingas sankcijas siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą, nustatyta SESV 325 straipsnio 1 dalyje ir ESS 4 straipsnio 3 dalyje, aiškinamose kartu su PVM direktyva, nedraudžia tokių nacionalinės teisės aktų kaip nagrinėjamieji šioje byloje, pagal kuriuos, numatant administracinių sankcijų sistemą, fiziniai asmenys, atsakingi už mokesčių klausimus, atleidžiami nuo:
 - baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už tinkamai deklaruoto PVM nesumokėjimą per teisės aktuose nustatytą terminą, kalbant apie sumas, kurios 3–5 kartus viršija PIF konvencijoje nustatytą minimalią 50 000 EUR ribą,
 - baudžiamosios atsakomybės, jei subjektas, kurio atžvilgiu jie veikia, pavėluotai sumokėjo mokėtiną PVM, taip pat palūkanas ir sumas, nustatytas kaip administracinės sankcijos, bet tai padarė dar prieš paskelbiant apie bylos iškėlimą pirmosios instancijos teisme.