



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 2. mája 2018*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Ochrana finančných záujmov Únie – Článok 4 ods. 3 ZEÚ – Článok 325 ods. 1 ZFEÚ – Smernica 2006/112/ES – Dohovor PIF – Sankcie – Zásady ekvivalencie a efektivity – Nezaplatenie DPH vyplývajúcej z ročného daňového priznania v zákonom stanovených lehotách – Vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje trest odňatia slobody len vtedy, ak suma nezaplatenej DPH prekročí určitú prahovú hodnotu trestnosti – Vnútroštátna právna úprava stanovujúca nižšiu prahovú hodnotu trestnosti v prípade nezaplatenia zrážkovej dane z príjmu“

Vec C-574/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunale di Varese (súd vo Varese, Taliansko) z 30. októbra 2015 a doručený Súdnemu dvoru 9. novembra 2015, ktorý súvisí s trestným konaním proti:

Maurovi Scialdonemu

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, podpredseda Súdneho dvora A. Tizzano, predsedovia komôr L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça (spravodajca), A. Rosas, C. G. Fernlund a C. Vajda, sudcovia C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, E. Jarašiūnas, M. Vilaras a E. Regan,

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: R. Schiano, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 21. marca 2017,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. Galluzzo a E. De Bonis, avvocati dello Stato,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a J. Möller, splnomocnení zástupcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: M. K. Bulterman, B. Koopman a L. Noort, splnomocnení zástupcovia,
- rakúska vláda, v zastúpení: G. Eberhard, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: E. Traversa, P. Rossi a C. Cattabriga, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: taliančina.

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 13. júla 2017,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 3 ZEÚ, článku 325 ods. 1 a 2 ZFEÚ, smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), dohovoru vypracovaného na základe článku K.3 Zmluvy o Európskej únii o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev, ktorý bol podpísaný 26. júla 1995 v Bruseli (Ú. v. ES C 316, 1995, s. 49; Mim. vyd. 19/008, s. 57, ďalej len „Dohovor PIF“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci trestného konania začatého proti pánovi Maurovi Scialdonemu z dôvodu, že ako jediný konateľ spoločnosti Siderlaghi Srl nezaplatil daň z pridanej hodnoty (DPH) vyplývajúcu z ročného daňového priznania tejto spoločnosti za zdaňovacie obdobie 2012 v zákonom stanovených lehotách.

Právny rámec

Právo Únie

Dohovor PIF

- 3 Článok 1 Dohovoru PIF s názvom „Všeobecné ustanovenia“ vo svojom odseku 1 stanovuje:
„Na účely tohto dohovoru bude medzi podvody, ktoré majú dopad na finančné záujmy [Únie], patriť:
...
b) s ohľadom na príjmy, každý úmyselný čin alebo opomenutie týkajúce sa:
 - používania alebo predkladania nepravých, nesprávnych alebo neúplných výkazov alebo dokumentov, ktoré majú za následok spreneveru alebo nezákonný úbytok zdrojov zo všeobecného rozpočtu [Únie] alebo rozpočtov spravovaných [Úniou] alebo v [jej] mene,
 - nezverejnenie informácií v rozpore s konkrétnou povinnosťou s rovnakým účinkom ako vyššie,
 - sprenevery právoplatne nadobudnutého zisku s rovnakým účinkom ako vyššie.“
- 4 Článok 2 tohto dohovoru s názvom „Sankcie“ vo svojom odseku 1 stanovuje:
„Každý členský štát prijme nevyhnutné opatrenia na zabezpečenie toho, aby konanie uvedené v článku 1 a účasť, návrh na alebo pokus o konanie uvedené v článku 1 ods. 1, bolo možné potrestať prostredníctvom účinných, primeraných a odstrašujúcich trestných postihov vrátane zbavenia slobody aspoň v závažných prípadoch, čo môže viesť k vydaniu stíhaných osôb, pričom sa má za to, že za vážny podvod sa považuje podvod týkajúci sa minimálnej sumy, ktorú stanoví každý členský štát. Túto minimálnu sumu nie je možné stanoviť na viac ako 50 000 [eur].“

Smernica o DPH

5 Článok 2 ods. 1 smernice o DPH stanovuje transakcie, ktoré podliehajú DPH.

6 V článku 206 tejto smernice sa uvádza:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá je osobou povinnou platiť daň, musí zaplatiť čistú výšku DPH pri podaní daňového priznania k DPH ustanoveného v článku 250. Členské štáty však môžu stanoviť iný termín na platbu tejto sumy, alebo môžu požadovať zaplatenie preddavkov.“

7 Podľa článku 250 ods. 1 uvedenej smernice:

„Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.“

8 Článok 273 tej istej smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

...“

Talianske právo

9 Článok 13 ods. 1 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 [legislatívny dekrét č. 471 o reforme daňových sankcií netrestnej povahy v oblasti priamych daní, dane z pridanej hodnoty a výberu daní v súlade s článkom 3 ods. 133 písm. q) zákona č. 662 z 23. decembra 1996], z 18. decembra 1997 (riadna príloha GURI č. 5 z 8. januára 1998, ďalej len „legislatívny dekrét č. 471/97“) znie:

„Voči každému, kto úplne alebo čiastočne nezaplatí v stanovenej lehote zálohy, pravidelné platby, vyrovnávaciu platbu alebo zostávajúcu časť dane vyplývajúcu z daňového priznania, v tomto prípade s odpočítaním súm pravidelných platieb a záloh, aj keď neboli zaplatené, budú uložené správne sankcie do výšky 30 % z každej nezaplatenej sumy, aj keď sa v dôsledku opravy vecných chýb alebo chýb vo výpočte zistených pri kontrole ročného daňového priznania ukáže, že daň je vyššia alebo že nadmerný odpočet je menší. ...“

10 Článok 10a s názvom „Nezaplatenie splatnej alebo potvrdenej zrážkovej dane“ decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (legislatívny dekrét č. 74, ktorým sa stanovuje nová právna úprava daňových trestných činov v oblasti dane z príjmov a dane z pridanej hodnoty v súlade

s článkom 9 zákona č. 205 z 25. júna 1999), z 10. marca 2000 (GURI č. 76 z 31. marca 2000, s. 4, ďalej len „legislatívny dekrét č. 74/2000), v znení účinnom v čase vzniku skutkových okolností vo veci samej a až do 21. októbra 2015, stanovoval:

„Kto v lehote na podanie ročného daňového priznania stanovenej pre osoby oprávnené na zrazenie príslušných súm z príjmov iných osôb neodvedie zrážkovú daň vyplývajúcu z potvrdenia vystaveného osobám, ktorým bola suma zrazená, potrestá sa odňatím slobody na šesť mesiacov až dva roky, ak daná čiastka prevyšuje 50 000 eur za každé zdaňovacie obdobie.“

- 11 V tom istom období článok 10b tohto legislatívneho dekrétu s názvom „Nezaplatenie DPH“ uvádzal:

„Článok 10a sa v rozsahu stanovenom v uvedenom ustanovení vzťahuje aj na každého, kto v lehote na zaplataenie preddavku týkajúceho sa nasledujúceho zdaňovacieho obdobia nezaplatí [DPH] splatnú na základe ročného daňového priznania.“

- 12 Článok 13 uvedeného legislatívneho dekrétu s názvom „Poľahčujúca okolnosť. Platba daňového dlhu“ vo svojom odseku 1 stanovoval:

„Tresty za trestné činy uvedené v tomto dekréte sa znížia až o tretinu..., pokiaľ pred vyhlásením začiatku hlavného pojednávania v prvostupňovom konaní boli daňové dlhy súvisiace so skutočnosťami, ktoré zakladajú naplnenie skutkovej podstaty týchto trestných činov, zaplataené...“

- 13 Legislatívny dekrét č. 74/2000 bol zmenený prostredníctvom decreto legislativo č. 158 – Revisions del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (legislatívny dekrét č. 158 o revízii režimu sankcií, ktorým sa vykonáva článok 8 ods. 1 zákona č. 23 z 11. marca 2014), z 24. septembra 2015 (riadna príloha GURI č. 233 zo 7. októbra 2015, ďalej len „legislatívny dekrét č. 158/2015“) s účinnosťou od 22. októbra 2015.

- 14 Od tohto dátumu článok 10a legislatívneho dekrétu č. 74/2000, v znení zmenenom legislatívnym dekrétom č. 158/2015, stanovuje:

„Kto v lehote na podanie ročného daňového priznania stanovenej pre osoby oprávnené na zrazenie príslušných súm z príjmov iných osôb neodvedie zrážkovú daň vyplývajúcu z tohto daňového priznania alebo z potvrdenia vystaveného osobám, ktorým bola suma zrazená, potrestá sa odňatím slobody na šesť mesiacov až dva roky, ak daná čiastka prevyšuje 150 000 eur za každé zdaňovacie obdobie.“

- 15 Článok 10b legislatívneho dekrétu č. 74/2000, v znení zmenenom legislatívnym dekrétom č. 158/2015, stanovuje:

„Kto v lehote na zaplataenie preddavku týkajúceho sa nasledujúceho zdaňovacieho obdobia nezaplatí [DPH] splatnú na základe ročného daňového priznania, potrestá sa odňatím slobody na šesť mesiacov až dva roky, ak daná čiastka prevyšuje 250 000 eur za každé zdaňovacie obdobie.“

- 16 Článok 13 legislatívneho dekrétu č. 74/2000, v znení zmenenom legislatívnym dekrétom č. 158/2015, s názvom „Dôvod zániku trestnosti. Zaplataenie dlhu“ znie takto:

„1. Trestnosť činov uvedených v článkoch 10a, 10b... zaniká, ak sa pred vyhlásením začiatku hlavného pojednávania v prvostupňovom konaní vyrovnajú daňové dlhy vrátane správnych sankcií a úrokov prostredníctvom úplného zaplataenia dlžných súm, a to aj v prípadoch, keď k tomuto zaplataeniu dôjde na základe osobitného zmierovacieho postupu a v súlade s výmerom, ktorý stanovujú daňové predpisy, alebo na základe dobrovoľnej platby.

...

3. Ak pred vyhlásením začiatku hlavného pojednávania v prvostupňovom konaní sa začalo s vyrovnaním daňového dlhu formou splátok, a to najmä podľa článku 13a, zostávajúci dlh možno zaplatiť v lehote troch mesiacov. V takom prípade sa preruší premlčacia lehota. Súd môže predĺžiť túto lehotu len raz a maximálne o tri mesiace, pokiaľ to považuje za potrebné, bez toho, aby bolo dotknuté prerušenie premlčacej lehoty.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 17 Agenzia delle Entrate (daňový úrad, Taliansko) vykonal daňovú kontrolu v spoločnosti Siderlaghi. Touto kontrolou sa zistilo, že táto spoločnosť nezaplatila v zákonom stanovených lehotách DPH vyplývajúcu z ročného daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2012, a to vo výške 175 272 eur. Daňový úrad oznámil spoločnosti Siderlaghi túto nezrovnalosť a vyzval ju, aby svoju situáciu napravila a zaplatila splatnú daň, úroky z omeškania, a v súlade s článkom 13 ods. 1 legislatívneho dekrétu č. 471/97 pokutu vo výške 30 % svojho daňového dlhu. Keďže sa táto spoločnosť zaviazala, že nezaplatenú DPH uhradí v splátkach, a to v lehote 30 dní od tohto oznámenia, znížila sa jej stanovená pokuta o dve tretiny.
- 18 Okrem toho Procura della Repubblica (štátna prokuratúra, Taliansko) podala 29. mája 2015 na vnútroštátny súd Tribunale di Varese (súd vo Varese, Taliansko) obžalobu a navrhla, aby bol pán Scialdone odsúdený na zaplatenie pokuty vo výške 22 500 eur. Tento návrh sa zakladal na skutočnosti, že nezaplatenie predmetnej DPH bolo trestným činom stanoveným a sankcionovaným podľa článkov 10a a 10b legislatívneho dekrétu č. 74/2000, a to najmä v rozsahu, v akom výška nezaplatenej DPH presahovala prahovú hodnotu trestnosti vo výške 50 000 eur, počnúc ktorou sa za takéto nezaplatenie mohol uložiť trest stanovený v týchto ustanoveniach a na skutočnosti, že tento trestný čin bol pripísaný pánovi Scialdonemu, ktorý bol jediným konateľom spoločnosti Siderlaghi.
- 19 Dňa 22. októbra 2015 nadobudol účinnosť legislatívny dekrét č. 158/2015. Vnútroštátny súd uvádza, že zmeny, ktoré zavádza tento dekrét do legislatívneho dekrétu č. 74/2000, sa retroaktívne uplatnia na skutkové okolnosti vytýkané pánovi Scialdonemu, keďže sú výhodnejšie. V dôsledku toho už predmetné skutky nepredstavujú trestný čin, pretože článok 10b tohto naposledy uvedeného legislatívneho dekrétu, v znení zmenenom legislatívnym dekrétom č. 158/2015, v súčasnosti stanovuje pre prípad nezaplatenia DPH prahovú hodnotu trestnosti vo výške 250 000 eur a že daňový dlh spoločnosti Siderlaghi je nižší než táto nová prahová hodnota. Okrem toho by sa na pána Scialdoneho mohol uplatniť dôvod pre úplné upustenie od trestu, ktorý je v súčasnosti uvedený v článku 13 legislatívneho dekrétu č. 74/2000, v znení zmenenom legislatívnym dekrétom č. 158/2015, pretože Siderlaghi sa s daňovým úradom dohodla, že splatnú DPH, uloženú pokutu a úroky z omeškania zaplatí v splátkach.
- 20 Vnútroštátny súd sa však pýta na zlučiteľnosť zmien, ktoré do talianskej právnej úpravy zaviedol legislatívny dekrét č. 158/2015, s právom Únie, a pokiaľ by tieto zmeny neboli v súlade s týmto právom, tento súd sa domnieva, že by bol povinný ich neuplatniť a vrátiť sa k pôvodnému zneniu legislatívneho dekrétu č. 74/2000, takže by sa pánovi Scialdonemu mohla stále uložiť trestnoprávna sankcia.
- 21 V tejto súvislosti na jednej strane vnútroštátny súd uvádza, že podľa článkov 10a a 10b legislatívneho dekrétu č. 74/2000 v jeho pôvodnom znení, sa tá istá prahová hodnota trestnosti vo výške 50 000 eur uplatňovala bez rozdielu na nezaplatenie zrážkovej dane z príjmu, ako aj na nezaplatenie DPH. Naopak od zmeny legislatívneho dekrétu č. 74/2000 na základe legislatívneho dekrétu č. 158/2015 je táto prahová hodnota stanovená na 150 000 eur pre prípad nezaplatenia uvedenej zrážkovej dane, a to podľa nového článku 10a, a na 250 000 eur pre prípad nezaplatenia priznanej DPH podľa nového článku 10b. Tento vnútroštátny súd má však pochybnosti, či je takýto rozdiel zlučiteľný

s požiadavkami vyplývajúcimi z článku 4 ods. 3 ZEÚ a z článku 325 ZFEÚ, ako aj zo smernice o DPH, keďže z jeho pohľadu vedie k lepšej ochrane vnútroštátnych finančných záujmov než finančných záujmov Európskej únie.

- 22 Na druhej strane uvedený vnútroštátny súd z týchto ustanovení a z Dohovoru PIF vyvodzuje, že by sa od členských štátov mohlo vyžadovať, aby za nezaplatenie DPH, o aké ide vo veci samej, uložili trest odňatia slobody, pokiaľ nezaplatená suma prekročí 50 000 eur. Ak by išlo o takýto prípad, článok 10b legislatívneho dekrétu č. 74/2000, v znení zmenenom legislatívnym dekrétom č. 158/2015, by nebol v súlade s právom Únie, keďže sankcia stanovená v tomto článku sa uplatňuje len v prípade, ak výška nezaplatenej DPH je aspoň 250 000 eur. Z podobných dôvodov má tento vnútroštátny súd pochybnosti, či je dôvod pre úplné upustenie od trestu tohto druhu, ktorý je stanovený v článku 13 legislatívneho dekrétu č. 74/2000, v znení zmenenom legislatívnym dekrétom č. 158/2015, zlučiteľný s právom Únie.
- 23 Za týchto podmienok Tribunale di Varese (súd vo Varese) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Má sa právo Únie, najmä článok 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkom 325 ZFEÚ a smernicou [o DPH], ktoré ukladajú členským štátom povinnosť rovnakého zaobchádzania v oblasti politiky sankčných režimov, vykladať v tom zmysle, že bráni prijatiu vnútroštátneho právneho predpisu, podľa ktorého je trestnosť nezaplatenia DPH podmienená prekročením finančného prahu, ktorý je vyšší ako prahová hodnota v prípade nezaplatenia priamej dane z príjmov[?]
2. Má sa právo Únie, najmä článok 4 ods. 3 ZEÚ v spojení s článkom 325 ZFEÚ a smernicou [o DPH], ktoré ukladajú povinnosť členských štátov stanoviť účinné, odradzujúce a primerané sankcie na ochranu finančných záujmov Európskej únie, vykladať v tom zmysle, že bráni prijatiu vnútroštátneho právneho predpisu vylučujúceho trestnú zodpovednosť obžalovaného (či už ide o konateľa, štatutárneho zástupcu, osobu poverenú vykonávať daňové úkony alebo osobu spoluzodpovednú za protiprávne konanie) v prípade, že právnická osoba, za ktorú obžalovaný koná, zaplatila daň po lehote, pričom uhradila aj pokuty uložené v správnom konaní týkajúcom sa DPH, a to napriek tomu, že vo veci sa prijalo príslušné rozhodnutie o daňovom dlhu a začalo sa trestné konanie a bola podaná obžaloba, o ktorej bol obžalovaný riadne upovedomený počas konania, ale ešte nebolo vyhlásené začatie hlavného pojednávania, a to v režime, v ktorom sa predmetnému konateľovi, štatutárnemu zástupcovi alebo ich splnomocnencovi a spoluzodpovednému za protiprávne konanie neukladá nijaká ďalšia, ani len správna sankcia[?]
3. Má sa pojem podvod podľa článku 1 Dohovoru PIF vykladať v tom zmysle, že zahŕňa aj prípad nezaplatenia, čiastočného nezaplatenia alebo neskorého zaplatenia [DPH], a ukladá teda článok 2 [tohto dohovoru] členskému štátu, aby nezaplatenie, čiastočné nezaplatenie alebo neskoré zaplatenie DPH v sume vyššej ako 50 000 eur stíhal trestom odňatia slobody[?] V prípade zápornej odpovede je potrebné určiť, či sa má ustanovenie článku 325 ZFEÚ, podľa ktorého sú členské štáty povinné ukladať odradzujúce, primerané a účinné sankcie vrátane trestných postihov, vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zbavuje trestnej a správnej zodpovednosti konateľov a štatutárnych zástupcov právnických osôb, resp. osoby nimi splnomocnené a spoluzodpovedné za protiprávne konanie týkajúce sa nezaplatenia, čiastočného nezaplatenia alebo neskorého zaplatenia DPH v súvislosti s čiastkami, ktoré sú [tri] až [päť]krát vyššie ako prahové hodnoty predpísané v prípade podvodu, t. j. 50 000 eur[?]“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a tretej otázke

Úvodné poznámky

- 24 Svojou prvou a treťou otázkou, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či právo Únie, konkrétne článok 4 ods. 3 ZEÚ a článok 325 ZFEÚ, smernica o DPH, ako aj Dohovor PIF, bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá na jednej strane stanovuje, že nezaplatenie DPH vyplývajúcej z ročného daňového priznania za dané zdaňovacie obdobie v zákonom stanovených lehotách je trestným činom, za ktorý sa ukladá trest odňatia slobody len vtedy, ak suma nezaplatených DPH prekročí prahovú hodnotu trestnosti vo výške 250 000 eur a na druhej strane stanovuje prahovú hodnotu trestnosti vo výške 150 000 eur za trestný čin nezaplatenia zrážkovej dane z príjmu.
- 25 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že smernica o DPH neharmonizuje sankcie v oblasti DPH. Táto oblasť v zásade patrí do právomoci členských štátov.
- 26 V tejto súvislosti z článkov 2 a 273 smernice o DPH v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ predovšetkým vyplýva, že členské štáty majú povinnosť prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečili, že splatná DPH bude na ich príslušných územiach vyberaná v plnej výške, a bojovať proti podvodom (rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 18 a citovaná judikatúra).
- 27 Následne podľa článku 325 ods. 1 ZFEÚ majú členské štáty povinnosť bojovať proti podvodom a akýmkoľvek iným protiprávnym konaniam, ktoré poškodzujú finančné záujmy Únie, prostredníctvom odrádzajúcich a účinných opatrení. Finančné záujmy Únie pritom zahŕňajú najmä príjmy pochádzajúce z DPH (rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 19 a citovaná judikatúra).
- 28 Napokon v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora musia členské štáty, ktoré si síce zachovávajú právo na výber sankcií, najmä zabezpečiť, aby boli porušenia práva Únie, vrátane harmonizovaných pravidiel vychádzajúcich zo smernice o DPH, sankcionované za podmienok – tak hmotnoprávných, ako aj procesnoprávných –, ktoré sú podobné podmienkam uplatniteľným na porušenia vnútroštátneho práva obdobnej povahy a dôležitosti a ktoré v každom prípade priznávajú sankcii účinnú, primeranú a odrádzajúcu povahu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. septembra 1989, Komisia/Grécko, 68/88, EU:C:1989:339, bod 24; z 8. júla 1999, Nunes a de Matos, C-186/98, EU:C:1999:376, bod 10, ako aj z 3. mája 2005, Berlusconi a i., C-387/02, C-391/02 a C-403/02, EU:C:2005:270, bod 65).
- 29 Z vyššie uvedeného vyplýva, že aj keď sankcie, ktoré členské štáty zavedú na boj proti porušeniam harmonizujúcich pravidiel v oblasti DPH, patria do ich procesnej a inštitucionálnej autonómie, táto autonómia je však okrem zásady proporcionality, ktorej uplatnenie nie je v prejednávanej veci spochybnené, obmedzená jednak zásadou ekvivalencie, podľa ktorej sú tieto sankcie podobné sankciám uplatňovaným v prípade porušenia vnútroštátneho práva obdobnej povahy a dôležitosti, ktoré poškodzujú vnútroštátne finančné záujmy, a jednak zásadou efektivity, podľa ktorej majú uvedené sankcie účinnú a odrádzajúcu povahu.
- 30 Preto treba na prvú a tretiu otázku z hľadiska týchto dvoch naposledy uvedených zásad odpovedať tak, že sa najprv preskúma zásada efektivity a potom zásada ekvivalencie.

O zásade efektivity

- 31 Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, obe druhy sankcií sú stanovené v talianskej právnej úprave zameranej na boj proti neplateniu DPH vyplývajúcej z ročného daňového priznania za dané zdaňovacie obdobie v zákonom stanovených lehotách. Na jednej strane sa zdaniteľnej osobe, ktorá si nesplnila svoju povinnosť, môžu podľa článku 13 ods. 1 legislatívneho dekrétu č. 471/97 uložiť pokuty, ktorých výška v zásade dosahuje 30 % splatnej dane, ako aj úroky z omeškania. Na druhej strane článok 10b legislatívneho dekrétu č. 74/2000, v znení zmenenom legislatívnym dekrétom č. 158/2015, stanovuje, že ak výška nezaplatennej DPH presahuje prahovú hodnotu trestnosti vo výške 250 000 eur, možno fyzickým osobám uložiť trest odňatia slobody na šesť mesiacov až dva roky.
- 32 Podľa vnútroštátneho súdu by právo Únie pritom mohlo vyžadovať, aby sa tresty odňatia slobody uložili takýmto neplatiteľom DPH, ak nezaplatená suma je aspoň vo výške 50 000 eur.
- 33 V tejto súvislosti z bodov 25 až 29 tohto rozsudku vyplýva, že aj napriek tomu, že v čase skutkových okolností vo veci samej chýbala harmonizácia sankcií v oblasti DPH, zásada efektivity od členských štátov vyžaduje, aby zaviedli účinné a odrádzajúce sankcie na boj proti porušeniam harmonizovaných pravidiel v tejto oblasti a na ochranu finančných záujmov Únie, avšak v zásade nestanovuje, že tieto sankcie musia mať osobitnú povahu.
- 34 Súdny dvor tak opakovane rozhodol, že na účely zabezpečenia výberu príjmov pochádzajúcich z DPH v plnom rozsahu, a tým ochrany finančných záujmov Únie, majú členské štáty voľnosť pri výbere uplatniteľných sankcií, ktoré môžu mať formu správnych sankcií, trestnoprávnych sankcií alebo môže ísť o kombináciu oboch týchto sankcií (rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 34; z 5. decembra 2017, M.A.S. a M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, bod 33, ako aj z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 20).
- 35 Je pravda, že Súdny dvor tiež rozhodol, že trestnoprávne sankcie môžu byť nevyhnutné v rámci účinného a odstrašujúceho boja proti niektorým závažným prípadom podvodov v oblasti DPH. V tejto oblasti sú preto členské štáty povinné prijať trestnoprávne sankcie, ktoré majú účinnú a odrádzajúcu povahu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. decembra 2017, M.A.S. a M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, body 34 a 35).
- 36 Voľnosť členských štátov pri výbere je okrem iného obmedzená Dohovorom PIF. V súlade s článkom 2 ods. 1 tohto dohovoru totiž tie isté štáty musia prijať nevyhnutné opatrenia na zabezpečenie toho, že za podvody poškodzujúce finančné záujmy Únie, ktoré sú definované v článku 1 ods. 1 uvedeného dohovoru, vrátane podvodov v oblasti DPH (rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i., C-105/14, EU:C:2015:555, bod 41), sa uložia trestnoprávne sankcie vrátane trestov odňatia slobody s možnosťou extradície, a to aspoň v prípadoch závažných podvodov, a síce podvodov týkajúcich sa minimálnej sumy, ktorú členské štáty nemôžu stanoviť na viac ako 50 000 eur.
- 37 Treba pritom uviesť, že nezaplatenie DPH, o aké ide vo veci samej, sa vyznačuje tým, že zdaniteľná osoba potom, ako v súlade s článkom 250 ods. 1 smernice o DPH podala úplné a správne daňové priznanie k DPH za predmetné zdaňovacie obdobie, nezaplatí DPH vyplývajúcu z tohto daňového priznania do štátnej pokladnice v zákonom stanovených lehotách, čo je v rozpore s požiadavkami stanovenými v článku 206 tejto smernice.
- 38 Ako to spoločne tvrdia účastníci konania, ktorí predložili Súdnemu dvoru pripomienky, pokiaľ zdaniteľná osoba splnila svoju povinnosť podať priznanie k DPH, takéto nezaplatenie tejto dane nie je „podvodom“ v zmysle článku 325 ZFEÚ, a to bez ohľadu na to, či toto nezaplatenie bolo úmyselné alebo neúmyselné.

- 39 Rovnako nezaplatenie priznanej DPH nie je „podvodom“ v zmysle Dohovoru PIF. Článok 1 ods. 1 písm. b) tohto dohovoru totiž stanovuje, že na jeho účely „podvod“ v súvislosti s príjmami Únie zahŕňa „nezverejnenie informácií v rozpore s konkrétnou povinnosťou“ alebo „používania alebo predkladania nepravých, nesprávnych alebo neúplných výkazov alebo dokumentov“. Ako vyplýva z bodu 37 tohto rozsudku, v prejednávanej veci nejde o takéto nesplnenie povinnosti podať daňové priznanie. Navyše v prípade, ak sa toto ustanovenie vzťahuje aj na „spreneveru právoplatne nadobudnutého zisku“, treba – podobne ako to urobila nemecká vláda – uviesť, že nezaplatenie priznanej DPH v zákonom stanovených lehotách, neposkytuje zdaniteľnej osobe takúto výhodu, keďže daňový dlh naďalej trvá a zdaniteľná osoba tým, že ho nezaplatila, koná protiprávne.
- 40 Z toho vyplýva, že v prípade nezaplatenia priznanej DPH sa neuplatní ani výklad, ktorý podal Súdny dvor v súvislosti s článkom 325 ods. 1 ZFEÚ týkajúcim sa prípadov podvodov v oblasti DPH, ani Dohovor PIF. Suma vo výške 50 000 eur stanovená v článku 2 ods. 1 tohto dohovoru je preto v tomto prípade irelevantná.
- 41 Ďalej treba uviesť, že takéto nezaplatenia priznanej DPH nemajú rovnaký stupeň závažnosti ako podvody s touto daňou.
- 42 Pokiaľ totiž zdaniteľná osoba náležite splní svoju povinnosť podať daňové priznanie, má daňový úrad už k dispozícii údaje potrebné na vypočítanie výšky splatnej DPH a prípadne na zistenie, v akej výške nebola zaplatená.
- 43 Preto aj keď trestnoprávne sankcie môžu byť nevyhnutné v rámci účinného a odstrašujúceho boja proti niektorým závažným prípadom podvodov v oblasti DPH, ako bolo pripomenuté v bode 35 tohto rozsudku, takéto sankcie nie sú v rovnakej výške nevyhnutné na boj proti nezaplateniu priznanej DPH.
- 44 Nič to však nemení na tom, že takéto nezaplatenie, najmä pokiaľ vyplýva zo správania zdaniteľnej osoby, ktoré spočíva v tom, že táto osoba použije pre vlastnú potrebu finančné prostriedky zodpovedajúce výške dane, ktorú má zaplatiť, na úkor štátnej pokladnice, je „protiprávnym konaním“ poškozujúcim finančné záujmy Únie v zmysle článku 325 ods. 1 ZFEÚ, ktoré z tohto dôvodu vyžaduje uplatnenie účinných a odradzujúcich sankcií.
- 45 Tento výklad nemôže byť spochybnený tvrdením nemeckej a holandskej vlády, podľa ktorého sa slovné spojenie „iné protiprávne konanie“ uvedené v článku 325 ods. 1 ZFEÚ vzťahuje len na konania rovnakej povahy a rovnakej závažnosti ako podvod. Ako uviedol generálny advokát v bodoch 68 a 69 svojich návrhov, pojem „protiprávne konanie“ zvyčajne označuje nezákonné správanie a použitie prídavného mena „iné“ naznačuje zámer obsiahnuť každé nezákonné správanie bez rozdielu. Navyše s prihliadnutím na význam, ktorý treba priznať ochrane finančných záujmov Únie, ktoré je jej cieľom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. novembra 1999, Komisia/Rada, C-209/97, EU:C:1999:559, bod 29), pojem „protiprávne konanie“ nemožno vykladať reštriktívne.
- 46 Navyše v súlade s ustálenou judikatúrou pripomenutou v bode 28 tohto rozsudku sa za takéto porušenie práva Únie, vrátane harmonizovaných pravidiel v oblasti DPH, musia uložiť účinné, primerané a odradzujúce sankcie.
- 47 Ako v prejednávanej veci tvrdili všetci účastníci konania, ktorí predložili Súdnemu dvoru pripomienky, sankcie, ktoré sú uvedené v článku 13 ods. 1 legislatívneho dekrétu č. 471/97, sa môžu považovať, a to s prihliadnutím na mieru voľnej úvahy, ktorou v tejto oblasti disponujú členské štáty, za dostatočne účinné a odradzujúce.
- 48 Treba totiž pripomenúť, že tieto sankcie majú formu pokút, a to v zásade vo výške 30 % splatnej dane, pričom zdaniteľnej osobe sa môže výška tejto pokuty znížiť, a to v závislosti od lehoty, v rámci ktorej uskutoční nápravu svojej situácie. Navyše daňový úrad ukladá úroky z omeškania.

- 49 Vzhľadom na ich vysoký stupeň prísnosti (rozsudok z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 33) však takéto pokuty môžu viesť k tomu, že zdaniteľné osoby sa nebudú snažiť zaplatiť oneskorene alebo nezaplatiť vôbec DPH, a teda majú odradzujúcu povahu. Navyše tieto pokuty, spojené s mechanizmom ich zníženia a s uplatňovaním úrokov z omeškania, podnecujú zdaniteľné osoby, ktoré si nesplnili svoju povinnosť, aby splatnú daň čo možno najrýchlejšie zaplatili, a môžu sa preto v zásade považovať za účinné (pozri analogicky rozsudok z 20. júna 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, bod 40).
- 50 Napokon skutočnosť, že v takej situácii, o akú ide vo veci samej, kde zdaniteľnou osobou je právnická osoba, sa tie isté sankcie uplatňujú na túto právnickú osobu a nie na jej riadiacich pracovníkov, nespochybňuje výklad uvedený v bode 47 tohto rozsudku.
- 51 Určenie subjektov, ktorým sa takéto sankcie uložia, totiž aj v tomto prípade spadá do procesnej a inštitucionálnej autonómie členských štátov. Tieto členské štáty tak majú možnosť stanoviť, či sa tieto sankcie uplatnia len na zdaniteľnú osobu alebo, ak je touto zdaniteľnou osobou právnická osoba, na jej riadiacich pracovníkov, alebo dokonca na obe tieto kategórie osôb, pokiaľ sa tým nenaruší účinnosť boja proti porušeniu predmetného práva Únie. Pokiaľ však ide o nezaplatenie priznanej DPH, nezdá sa, že také sankcie, aké sú opísané v bode 48 tohto rozsudku, stratia svoju účinnosť alebo svoju odradzujúcu povahu, ak sa uložia len zdaniteľným právnickým osobám, a to vzhľadom na dôsledky, ktoré môžu mať na ich majetok, a teda na ekonomickú činnosť, ktorú vykonávajú.
- 52 Vzhľadom na vyššie uvedené treba konštatovať, že zásada efektivity nebráni vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že nezaplatenie DPH vyplývajúcej z ročného daňového priznania za dané zdaňovacie obdobie v zákonom stanovených lehotách je trestným činom, za ktorý možno uložiť trest odňatia slobody len vtedy, ak suma nezaplatenej DPH prekročí prahovú hodnotu trestnosti vo výške 250 000 eur.

O zásade ekvivalencie

- 53 Ako teda vyplýva z bodov 25 až 29 tohto rozsudku, voľnosť pri výbere, ktorú majú členské štáty v súlade s ich inštitucionálnou a procesnou autonómiou na sankcionovanie porušení práva Únie, je obmedzená ich povinnosťou zabezpečiť, aby tieto sankcie zodpovedali hmotnoprávnym a procesnoprávnym podmienkam, ktoré sú podobné sankciám uplatniteľným v prípade porušení vnútroštátneho práva obdobnej povahy a dôležitosti.
- 54 V prejednávanej veci talianska právna úprava stanovuje, že nezaplatenie zrážkovej dane z príjmu je podobne ako nezaplatenie priznanej DPH trestným činom, za ktorý sa uloží trest odňatia slobody na šesť mesiacov až dva roky, ak nezaplatená suma prekročí určitú prahovú hodnotu trestnosti. Od nadobudnutia účinnosti článku 10b legislatívneho dekrétu č. 74/2000, v znení zmenenom legislatívnym dekrétom č. 158/2015, je táto prahová hodnota stanovená na 250 000 eur pre prípad nezaplatenia DPH, pričom v súlade s článkom 10a legislatívneho dekrétu č. 74/2000, v znení zmenenom legislatívnym dekrétom č. 158/2015, je táto prahová hodnota stanovená len na 150 000 eur pre prípad nezaplatenia uvedenej zrážkovej dane.
- 55 Na účely posúdenia, či takýto rozdiel, ktorý existuje medzi príslušnými prahovými hodnotami stanovenými v článku 10a a v článku 10b legislatívneho dekrétu č. 74/2000, v znení zmenenom legislatívnym dekrétom č. 158/2015, rešpektuje zásadu ekvivalencie, treba v súlade s úvahami pripomenutými v bode 53 tohto rozsudku určiť, či nezaplatenie zrážkovej dane z príjmu možno považovať za porušenie vnútroštátneho práva obdobnej povahy a dôležitosti ako nezaplatenie priznanej DPH.

- 56 V tejto súvislosti treba uviesť, že nezaplatenie DPH a nezaplatenie zrážkovej dane z príjmu sa skutočne bez rozdielu vyznačuje nesplnením povinnosti zaplatiť priznanú daň v zákonom stanovených lehotách. Z vnútroštátneho rozhodnutia rovnako vyplýva, že taliansky zákonodarca tým, že stanovil, že takéto správania sú trestnými činmi, sledoval ten istý cieľ, a to zabezpečiť, aby štátna pokladnica vybrala daň včas, a teda aby sa vybrali všetky daňové príjmy.
- 57 Ako však v prejednávanej veci tvrdí talianska vláda, trestné činy stanovené a sankcionované v článku 10a a v článku 10b legislatívneho dekrétu č. 74/2000, v znení zmenenom legislatívnym dekrétom č. 158/2015, sa odlišujú tak svojimi znakmi skutkovej podstaty, ako aj náročnosťou pri ich odhaľovaní.
- 58 Zatiaľ čo sa totiž druhý trestný čin týka správania zdaniteľných osôb registrovaných na účely DPH, prvý trestný čin sa nevzťahuje na konania osôb podliehajúcich dani z príjmu, ale na konania osôb oprávnených na zrazenie príslušných súm z príjmov iných osôb, ktoré musia príslušnú zrážkovú daň odviešť. Okrem toho zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že podľa talianskeho daňového práva takáto osoba oprávnená na zrazenie príslušných súm z príjmov iných osôb, pokiaľ vykonáva tieto zrážky z príjmov osôb podliehajúcich dani, vystaví týmto osobám dokument nazvaný „potvrdenie“, ktoré týmto osobám podliehajúcim dani umožňuje preukázať pred daňovým úradom, že sa uvedené zrážky vykonali, a teda že zaplatili splatnú daň, a to aj napriek tomu, že osoba oprávnená na zrazenie príslušných súm z príjmov iných osôb následne túto zrážkovú daň nezaplatí do štátnej pokladnice. Za týchto okolností sa skutočnosť, že osoba oprávnená na zrazenie príslušných súm z príjmov iných osôb neodvedie z dôvodu vydania tohto potvrdenia vybranú zrážkovú daň daňovému úradu, odhaľuje náročnejšie ako nezaplatenie priznanej DPH.
- 59 Vzhľadom na tieto skutočnosti sa oba tieto trestné činy nemôžu v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 28 tohto rozsudku považovať za trestné činy obdobnej povahy a dôležitosti. Ak sa však obe kategórie trestných činov odlišujú rôznymi okolnosťami, ktoré sa týkajú tak znakov skutkovej podstaty trestného činu, ako aj väčšou alebo menšou náročnosťou pri jeho odhaľovaní, tieto rozdiely vedú najmä k tomu, že dotknutý členský štát nie je povinný stanoviť rovnaký režim pre obe tieto kategórie (rozsudok z 25. februára 1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, bod 22).
- 60 V dôsledku toho zásada ekvivalencie nebráni takému rozdielu, aký existuje medzi prahovými hodnotami stanovenými v článku 10a a v článku 10b legislatívneho dekrétu č. 74/2000, v znení zmenenom v legislatívnom dekréte č. 158/2015.
- 61 So zreteľom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú a tretiu otázku odpovedať tak, že smernica o DPH v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ a článkom 325 ods. 1 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že nezaplatenie DPH vyplývajúcej z ročného daňového priznania za dané zdaňovacie obdobie v zákonom stanovených lehotách je trestným činom, za ktorý možno uložiť trest odňatia slobody len vtedy, ak suma nezaplatenej DPH prekročí prahovú hodnotu trestnosti vo výške 250 000 eur, pričom za trestný čin nezaplatenia zrážkovej dane z príjmu je stanovená prahová hodnota trestnosti vo výške 150 000 eur.

O druhej prejudiciálnej otázke

- 62 S prihliadnutím na odpoveď na prvú a tretiu otázku už nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

- 63 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ a článkom 325 ods. 1 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že nezaplatenie dane z pridanej hodnoty (DPH) vyplývajúcej z ročného daňového priznania za dané zdaňovacie obdobie v zákonom stanovených lehotách je trestným činom, za ktorý možno uložiť trest odňatia slobody len vtedy, ak suma nezaplatenej DPH prekročí prahovú hodnotu trestnosti vo výške 250 000 eur, pričom za trestný čin nezaplatenia zrážkovej dane z príjmu je stanovená prahová hodnota trestnosti vo výške 150 000 eur.

Podpisy