Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MICHAL BOBEK
esitatud 13. juulil 2017[1]

Kohtuasi C-574/15

Mauro Scialdone

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunale di Varese (esimese astme kohus, Varese, Itaalia))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112 – ELL artikli 4 lõige 3 – Lojaalse koostöö põhimõte – ELTL artikkel 325 – Liidu finantshuvide kaitse – Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsioon – Siseriiklikud õigusnormid, millega on ette nähtud kriminaalkaristus kinnipeetava tulumaksu ja käibemaksu seadusega ette nähtud tähtpäevaks maksmata jätmise eest – Käibemaksuga seotud rikkumiste suhtes kohaldatav kõrgem rahaline künnis – Siseriiklikud õigusnormid, millega on ette nähtud kriminaalvastutuse äralangemine, kui käibemaks ära makstakse – Liikmesriikide kohustus kehtestada tõhusad, proportsionaalsed ja hoiatavad karistused – Euroopa Liidu põhiõiguste harta – Harta artikli 49 lõige 1 – Seaduslikkuse põhimõte – Kergema karistuse tagasiulatuv kohaldamine – Õiguskindlus

Sisukord

I. Sissejuhatus 3

II. Õiguslik raamistik 3

A. Liidu õigus 3

1. Harta 3

2. ELTL artikkel 325 4

3. Finantshuvide konventsioon 4

4. Käibemaksudirektiiv 4

5. Määrus nr 2988/95 5

B. Itaalia õigus 5

III. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused 6

1 Algkeel: inglise.

IV. Õiguslik analüüs 8

A. Käesolevas asjas kohaldatavad liidu õigusnormid 8

1. Finantshuvide konventsioon 8

a) Finantshuvide konventsioon ja käibemaks 9

b) Pettuse mõiste finantshuvide konventsiooni tähenduses 11

2. ELTL artikkel 325 12

a) Sellest, kas tekib mõju liidu finantshuvidele 13

b) ELTL artikli 325 lõigete 1 ja 2 kohaldatavus 14

c) ELTL artikli 325 lõige 1 koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3 15

3. Käibemaksudirektiiv ja lojaalse koostöö põhimõte 16

4. Vahekokkuvõte 17

B. Vastus eelotsuse küsimustele 17

1. Kolmanda küsimuse esimene osa: finantshuvide konventsioon 17

2. Esimene küsimus: diferentseeritud künnised ja kohustus kehtestada samaväärsed karistused ... 18

a) Mis on „analoogne“ siseriiklik kord? 18

b) Põhjendatud diferentseerimine? 20

3. Teine küsimus ja kolmanda küsimuse teine osa: kriminaalvastutuse äralangemine ning tõhusad ja hoiatavad karistused 21

a) Uus kriminaalvastutuse äralangemise alus 21

b) Finantshuvide konventsioonis ette nähtud 50 000 euro suuruse künnise olulisus 23

c) Vahekokkuvõte 24

C. Siseriikliku õiguse ja liidu õiguse võimaliku vastuolu tagajärjed 24

1. Seaduslikkuse põhimõtte „tuum“: tagasiulatuvuse keeld 25

2. Laiem arusaam seaduslikkuse põhimõttest: soodsaima seaduse põhimõte ja õiguskindluse põhimõte kriminaalasjades 26

3. Soodsaima seaduse põhimõtte ja õiguskindluse põhimõtte tagajärjed käesolevas asjas 29

V. Ettepanek 32

I. Sissejuhatus

1. Itaalias viib see, kui nõuetekohaselt deklareeritud käibemaks jäetakse seadusega ette nähtud tähtpäevaks maksmata, kriminaalkaristuseni. Seetõttu sai M. Scialdone, kui ettenähtud tähtpäevaks maksmata jätnud äriühingu juhatuse ainus liige, süüdistuse kuriteo toimepanekus.

2. M. Scialdone vastu algatatud kriminaalmenetluse kestel muudeti kohaldatavaid siseriiklikke õigusnorme. Esiteks suurendati selle muudatusega olulisel määral künnist, millest alates loetakse käibemaksu maksmata jätmine kuriteoks. Samuti kehtestati eri künnised käibemaksu ja kinnipeetava tulumaksu suhtes. Teiseks lisati uus kriminaalvastutuse äralangemise alus, kui maksuvõlg, sealhulgas haldustrahvid ja intress makstakse täielikult ära esimeses kohtuastmes enne kohtuliku arutamise avamist.

3. Pärast selle muudatuse jõustumist ei oleks M. Scialdone tegevus vastavalt kergema kriminaalkaristuse tagasiulatuva kohaldamise põhimõttele enam karistatav olnud. Käibemaksusumma, mille ta tähtpäevaks maksmata jättis, jääb allapoole uut künnist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on siiski kahtlusi, kas see muudatus on kooskõlas ELL artikli 4 lõikega 3, ELTL artikliga 325, käibemaksudirektiiviga [2] ja Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsiooniga. [3] Kas uus käibemaksu maksmata jätmise eest karistamise kord on kooskõlas kohustusega kehtestada liidu õiguse rikkumise eest samasugused sanktsioonid, nagu on samasuguste rikkumiste eest ette nähtud siseriiklikus õiguses? Kas see on vastavuses liikmesriikide kohustustega kehtestada hoiatavad ja tõhusad karistused? Need on põhiküsimused, millele Euroopa Kohtul palutakse käesolevas asjas vastata.

4. Samuti osutas eelotsusetaotluse kohus, et kui vaidlusalune muudatus tunnistatakse liidu õigusega vastuolus olevaks, tuleb see muudatus tühistada. Selle tagajärjel jätkuks M. Scialdone kriminaalmenetlus. Niisiis tekib käesolevas kohtuasjas põhjapanevaid küsimusi seoses seaduslikkuse põhimõtte ja õiguskindluse põhimõttega, iseäranis aga kergema karistuse tagasiulatuva kohaldamise põhimõttega, mis on sätestatud Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikli 49 lõikes 1.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

1. Harta

5. Harta artiklis 49 on sätestatud kuritegude ja karistuste seaduslikkuse ja proportsionaalsuse põhimõte. Selle artikli lõige 1 on sõnastatud järgmiselt: „Kedagi ei tohi tunnistada süüdi kuriteos teo või tegevusetuse eest, mis selle toimepanemise ajal kehtinud siseriikliku või rahvusvahelise õiguse järgi ei olnud kuritegu. Samuti ei või kohaldada raskemat karistust kui kuriteo toimepanemise ajal ettenähtu. Kui pärast kuriteo toimepanemist nähakse seadusega ette kergem karistus, kohaldatakse seda.“

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

3 Konventsioon, mis on koostatud Euroopa Liidu lepingu artikli K.3 alusel (EÜT 1995, C 316, lk 49; ELT eriväljaanne 19/08, lk 57) (edaspidi „finantshuvide konventsioon“).

2. ELTL artikkel 325

6. ELTL artikli 325 lõikes 1 on sätestatud: „Liit ja liikmesriigid võitlevad pettuste ja muu liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu käesoleva artikli kohaselt võetavate meetmetega, mis toimivad tõkestavalt ja tagavad liikmesriikides ning liidu institutsioonides, organites ja asutustes tõhusa kaitse.“

7. ELTL artikli 325 lõikes 2 on sätestatud: „Liikmesriigid võtavad liidu finantshuve kahjustavate pettuste vastu samu meetmeid, mida nad kasutavad omaenda finantshuve kahjustavate pettuste vastu.“

3. Finantshuvide konventsioon

8. Finantshuvide konventsiooni artiklis 1 on sätestatud:

„1. Käesolevas konventsioonis tähendab Euroopa ühenduste finantshuve kahjustav pettus:

[…]

b) tulude puhul tahtlikku tegevust või tegevusetust, mis on seotud:

– valede, ebatäpsete või mittetäielike aruannete või dokumentide kasutamise või esitamisega, mille tagajärjel õigusvastaselt vähendatakse vahendeid, mis sisalduvad Euroopa ühenduste üldeelarves või Euroopa ühenduste või nende nimel hallatavates eelarvetes,

– teabe varjamisega, rikkudes teatavat kohustust, ja millel on samasugused tagajärjed kui eespool märgitud juhul,

– õiguspäraselt saadud hüve väärkasutusega, millel on samasugused tagajärjed kui eespool märgitud juhul.

2. Kui artikli 2 lõikest 2 ei tulene teisiti, võtab iga liikmesriik vajalikud ja asjakohased meetmed lõike 1 ülevõtmiseks oma siseriiklikku kriminaalõigusse nii, et selles lõikes osutatud tegevust käsitatakse kuriteona.

[…]

4. Lõigetes 1 ja 3 osutatud tegevuse või tegevusetuse tahtlikkuse üle võib otsustada erapooletute ja tegelike asjaolude põhjal.“

9. Finantshuvide konventsiooni artikli 2 lõikes 1 on sätestatud: „Iga liikmesriik võtab vajalikke meetmeid selle tagamiseks, et artiklis 1 osutatud tegevus ja artikli 1 lõikes 1 osutatud tegevuses osalemise, sellele kihutamise või sellise tegevuse katse suhtes kohaldatakse tõhusaid, proportsionaalseid ja hoiatavaid kriminaalkaristusi, vähemalt suurte pettuste suhtes vabadusekaotust, millele võib järgneda väljaandmine; suureks pettuseks peetakse pettust, millega seotud miinimumsumma kehtestab iga liikmesriik. See miinimumsumma ei või ületada 50 000 [eurot].“

4. Käibemaksudirektiiv

10. Käibemaksudirektiivi artiklis 206 on ette nähtud: „Iga maksukohustuslane, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, tasub käibemaksu netosumma artiklis 250 ettenähtud regulaarse käibedeklaratsiooni esitamisel. Liikmesriigid võivad nimetatud summa tasumiseks kehtestada muu tähtpäeva või nõuda vahemakseid.“

11. Käibemaksudirektiivi artikli 250 lõikes 1 on sätestatud: „Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.“

12. Käibemaksu direktiivi artiklis 273 on ette nähtud: „Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

5. Määrus nr 2988/95

13. Määruse nr 2988/95 (EÜ, Euratom) Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse kohta[4] artikli 1 lõikes 2 on sätestatud: „„Eeskirjade eiramine“ tähendab ühenduse õiguse mis tahes sätte rikkumist ettevõtja tegevuse või tegevusetuse kaudu, mis kahjustab või kahjustaks ühenduste üldeelarvet või nende juhitavaid eelarveid kas otse ühenduste nimel kogutud omavahenditest laekunud tulu vähenemise või kaotamise või põhjendamatu kuluartikli tõttu.“

B. Itaalia õigus

14. Käesoleva juhtumi faktiliste asjaolude tekkimise ajal ja kuni 21. oktoobrini 2015 oli seadusandliku dekreedi 74/2000[5] artiklites 10*bis* ja 10*ter* sätestatud:

„Artikkel 10*bis*

Kui maksu kinnipidaja aastadeklaratsiooni esitamise tähtajaks ei ole tasutud maksu kinnipidajatele väljastatud tõendi kohaselt kinnipidamisele kuuluvaid summasid ning need summad on suuremad kui 50 000 eurot maksustamisperioodi kohta, karistatakse selle eest kuue kuu kuni kahe aasta pikkuse vangistusega.

Artikkel 10*ter*

„Artiklit 10*bis* kohaldatakse seal ette nähtud piires ka isiku suhtes, kes ei ole järgmise maksustamisperioodi avansilise makse tegemise tähtajaks tasunud aastadeklaratsiooni alusel tasumisele kuuluvat käibemaksu.“

15. Seadusandliku dekreedi 74/2000 artikli 13 lõikes 1 oli ette nähtud kergendavate asjaolude korral karistuse vähendamine kuni ühe kolmandikuni ja lisakaristuste ärajätmine, kui maksuvõlad, sealhulgas haldustrahvid on ära makstud enne kohtuliku arutamise avamist.

4 Nõukogu 18. detsembri 1995. aasta määrus (EÜT 1995, L 312, lk 1; ELT eriväljaanne 01/01, lk 340) (edaspidi „määrus nr 2988/95“).

5 10. märtsi 2000. aasta seadusandlik dekreet nr 74, uued eeskirjad, mis reguleerivad tulumaksu- ja käibemaksualaseid süütegusid vastavalt 25. juuni 1999. aasta seaduse nr 205 artiklile 9 (Decreto Legislativo 10 marzo 2000, 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) (*GURI* nr 76, 31.3.2000) (edaspidi „seadusandlik dekreet 74/2000“).

16. Muudatustega, mis kehtestati vastavalt seadusandliku dekreedi 158/2015[6] artiklitega 7 ja 8, on seadusandliku dekreedi 74/2000 artiklid 10*bis* ja 10*ter* (alates 22. oktoobrist 2015) sõnastatud järgmiselt:

„Artikkel 10*bis*

Kui maksu kinnipidaja aastadeklaratsiooni esitamise tähtajaks ei ole tasutud sellesama deklaratsiooni alusel kinnipidamisele kuuluvaid või maksu kinnipidajatele väljastatud tõendis nimetatud kinnipidamisele kuuluvaid summasid ning need summad on suuremad kui 150 000 eurot maksustamisperioodi kohta, karistatakse selle eest kuue kuu kuni kahe aasta pikkuse vangistusega.

Artikkel 10*ter*

Kui aastadeklaratsiooni alusel tasumisele kuuluvat käibemaksu ei ole tasutud järgmise maksustamisperioodi avansilise makse tegemise tähtajaks ning see maksusumma on suurem kui 250 000 eurot maksustamisperioodi kohta, karistatakse selle eest kuue kuu kuni kahe aasta pikkuse vangistusega.“

17. Samuti muudeti seadusandliku dekreediga 158/2015 seadusandliku dekreedi 74/2000 artikli 13 lõiget 1. Sellega on lisatud uus kriminaalvastutuse äralangemise alus. See on sõnastatud järgmiselt: „Artiklites 10*bis*, 10*ter* ja artikli 10*quater* lõikes 1 nimetatud rikkumiste eest ei kohaldata karistust, kui maksuvõlad on enne esimese astme kohtuliku arutamise avamist koos halduskaristuste ja intressiga kustutatud, kuna võlgnetavad summad on täielikult tasutud […].“

18. Lõpuks reguleerib maksualaseid halduskaristusi eraldi säte, seadusandliku dekreedi nr 471/1997[7] artikli 13 lõige 1: „Igaüks, kes jätab ettenähtud tähtaegadel tervenisti või osaliselt tasumata ettemaksud, perioodilised maksed, tasaarveldusmaksed või deklaratsiooni alusel tasumisele kuuluva maksu osa, on kohustatud pärast perioodiliste maksete ja ettemaksude mahaarvamist, ka juhul, kui neid ei ole tasutud, tasuma halduskaristusena rahatrahvi, mille suurus on kuni 30% tasumata jäänud summast, isegi kui pärast kirja- või arvutusvigade parandamist, mis tuvastati iga-aastase deklaratsiooni kontrollimise käigus, ilmneb, et maksusumma on suurem või et mahaarvatav jääk on väiksem. […]“

III. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

19. Itaalia maksuamet (Agenzia delle Entrate, edaspidi „maksuhaldur“) tegi äriühingu Siderlaghi Srl suhtes maksukontrolli. Nimetatud äriühing oli nõuetekohaselt deklareerinud 2012. majandusaasta käibemaksu. Tasumisele kuuluva käibemaksu kogusumma oli 175 272 eurot. Siseriiklike õigusnormide kohaselt pidi see summa olema makstud järgmise maksuperioodi suhtes kindlaks määratud maksetähtaja lõpuks, see tähendab 27. detsembriks 2013. Kontrolli käigus ilmnes, et Siderlaghi Srl ei ole võlgnetavat käibemaksu selle tähtaja jooksul ära maksnud.

20. Maksuamet andis Siderlaghi Srl-i suhtes välja maksuvõla teate. Äriühing valis võimaluse maksta see maks osade kaupa. See tähendas siseriikliku õiguse kohaselt, et halduskaristusi olnuks võimalik vähendada kahe kolmandiku võrra.

6 24. septembri 2015. aasta seadusandlik dekreet nr 158, 11. märtsi 2014. aasta seaduse nr 23 artikli 8 lõiget 1 rakendava karistuste süsteemi muutmine (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) (*GURI* nr 233, 7.10.2015 – regulaarne lisa nr 55) (edaspidi „seadusandlik dekreet 158/2015“).

7 18. detsembri 1997. aasta seadusandlik dekreet nr 471, mittekriminaalõiguslike maksualaste karistuste reform otsese maksustamise, käibemaksu ja maksude kogumise valdkonnas vastavalt 23. detsembri 1996. aasta seaduse nr 662 artikli 3 lõike 113 punktile q (Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, No 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) (*GURI*, 8.1.1998, nr 5 – regulaarne lisa nr 4).

21. Kuna M. Scialdone on äriühingu Siderlaghi Srl juhatuse ainus liige, algatas prokurör kriminaalmenetluse tema kui äriühingu esindaja vastu seoses ettenähtud tähtaja jooksul käibemaksu maksmata jätmisega. Prokuratuur esitas M. Scialdone vastu seadusandliku dekreedi 74/2000 artikli 10 *ter* alusel süüdistuse kuriteo toimepanekus. Prokuratuur palus Tribunale di Varesel (esimese astme kohus, Varese, Itaalia; eelotsusetaotluse esitanud kohus) mõista kriminaalkaristuseks 22 500 euro suurune trahv.

22. Pärast kriminaalmenetluse algatamist M. Scialdone vastu muudeti seadusandliku dekreediga 158/2015 seadusandliku dekreedi 74/2000 artikleid 10*bis* ja 10*ter* ning samuti kehtestati seadusandliku dekreedi 74/2000 artikliga 13 kriminaalvastutuse äralangemise alus.

23. Nende muudatuste tulemusel on esiteks tõusnud künnised, millest alates on maksu maksmata jätmine kuritegu. Algset künnist 50 000 eurot rikkumiste eest, mis on seotud kinnipeetud tulumaksu ja käibemaksu maksmata jätmisega (mõlema maksuliigi suhtes kohaldati sama künnist), suurendati kinnipeetava tulumaksu osas 150 000 ja käibemaksu osas 250 000 euroni. Teiseks lakkab rikkumine olemast karistatav, kui maksuvõlg, sealhulgas haldustrahvid ja intress on makstud enne kohtuliku arutamise avamist.

24. Siseriiklik kohus selgitab, et käesolevas asjas on süüdistatavale esitatud süüdistus käibemaksu maksmata jätmise eest summas 175 272 eurot. Seadusandliku dekreediga 158/2015 kehtestatud muudatuste tulemusel ei saa tema tegevuse eest enam kriminaalkorras karistada, sest nimetatud summa jääb alla uue miinimumi, milleks on 250 000 eurot. Kohaldatav oleks hilisem säte kui süüteo toimepanijale soodsam. Ent kui need uued õigusnormid tunnistataks liidu õigusega vastuolus olevaks, tuleks need jätta kohaldamata. Selle tagajärjel saaks süüdistatavat tema tegevuse eest jätkuvalt kriminaalkorras karistada.

25. Nimetatud uue aluse kohta, mis puudutab kriminaalvastutuse äralangemist, selgitab siseriiklik kohus, et kuna Siderlaghi Srl on valinud võla maksmise osamaksete kaupa, on tõenäoline, et võlg makstakse enne kohtumenetluse algust. Seega tuleks prokuröri taotlus, et kohtuotsus tehtaks käskmenetluses, rahuldamata jätta. Ent kui see uus kriminaalvastutuse äralangemise alus tunnistatakse liidu õigusega vastuolus olevaks, saaks otsuse süüdistatava kriminaalvastutuse suhtes teha siseriiklik kohus.

26. Samuti, kui tõlgendada liidu õigust nii, nagu on välja pakkunud eelotsusetaotluse esitanud kohus, oleksid liikmesriigid kohustatud karistama vähemalt 50 000 euro ulatuses käibemaksu maksmata jätmise eest vangistusega. Nimetatud kohtu sõnul tähendaks see, et käesolevas asjas käsitletavat rikkumist tuleb pidada iseäranis raskeks. Nii võib siseriiklik kohtunik prokuröri taotletava karistuse kohaldamata jätta, niivõrd kui väljapakutud karistus, mis on siseriiklikule kohtunikule siduv, ei hõlma vangistust. Siseriikliku kohtu sõnul vähendab see oluliselt karistuse tõhusust.

27. Nendel faktilistel ja õiguslikel asjaoludel on Tribunale di Varese (esimese astme kohus, Varese) menetluse peatanud ja taotlenud eelotsust järgmistes küsimustes:

„1. Kas Euroopa õigust, eriti ELL artikli 4 lõiget 3 koostoimes ELTL artikliga 325 ja direktiiviga 2006/112/EÜ, milles on liikmesriikidele ette nähtud võrdse kohtlemise kohustus karistuspoliitika osas, võib tõlgendada nii, et need keelavad kehtestada siseriiklikke õigusnorme, mille kohaselt saab käibemaksu maksmata jätmise eest kriminaalkaristust kohaldada alles siis, kui on ületatud rahaline künnis, mis on kõrgem, kui tulumaksu maksmata jätmise suhtes ette nähtud künnis?

2. Kas liidu õigust, eriti ELL artikli 4 lõiget 3 koostoimes ELTL artikliga 325 ja direktiiviga 2006/112, mis kohustavad liikmesriike kehtestama Euroopa Liidu finantshuvide kaitseks tõhusad, hoiatavad ja proportsionaalsed karistused, võib tõlgendada nii, et need keelavad kehtestada siseriiklikke õigusnorme, mis välistavad süüdistatava karistatavuse (olgu ta siis juhatuse liige, seaduslik esindaja, maksualaseid kohustusi täitma volitatud isik või teost osavõtja), kui temaga seostatav juriidiline isik

on tasumisele kuuluva käibemaksu ja sellega seotud haldustrahvid hilinenult tasunud, kuigi maksukontroll on juba tehtud ning kriminaalasi on menetluses, süüdistatav kohtu alla antud ning võistleva menetluse algatamine nõuetekohaselt kinnitatud, kuid kohtulikku arutamist ei ole veel avatud, süsteemi raames, kus ei ole asjaomasele juhatuse liikmele, seaduslikule esindajale või nende volitatud isikule ja teost osavõtjale ette nähtud mingit muud karistust, isegi mitte halduskorras?

3. Kas finantshuvide konventsiooni artiklis 1 määratletud pettuse mõistet tuleb käsitada nii, et see hõlmab ka käibemaksu maksmata jätmist, osalist maksmist või maksmisega hilinemist, ning kas seetõttu tekib liikmesriigile selle konventsiooni artiklist 2 kohustus karistada üle 50 000 euro suuruse käibemaksusumma maksmata jätmise, osalise maksmise või maksmisega hilinemise eest vangistusega?

   Eitava vastuse korral tuleb kindlaks määrata, kas ELTL artiklit 325, mis kohustab liikmesriike kehtestama hoiatavaid, proportsionaalseid ja tõhusaid karistusi, sealhulgas kriminaalkaristusi, tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis vabastavad juriidiliste isikute juhatuse liikmed ja seaduslikud esindajad või isikud, kellele on delegeeritud nende juriidiliste isikute funktsioonid, ja teost osavõtjad kriminaal- ja haldusvastutusest käibemaksu maksmata jätmise, osalise maksmise või maksmisega hilinemise eest ka niisuguste summade suhtes, mis ületavad pettuse suhtes ette nähtud 50 000 euro suuruse miinimumkünnise kolm või viis korda.“

28. Saksamaa, Itaalia, Madalmaade ja Austria valitsus, samuti Euroopa Komisjon on esitanud oma kirjalikud seisukohad. Kõik need menetlusosalised peale Austria valitsuse esitasid oma suulised seisukohad kohtuistungil, mis peeti 21. märtsil 2017.

IV. Õiguslik analüüs

29. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmes küsimuses palutakse tuvastada, kas seadusandliku dekreediga 158/2015 tehtud muudatused deklareeritud käibemaksu maksmata jätmise suhtes on liidu õigusega kooskõlas. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seostanud oma küsimused ELL artikli 4 lõikega 3, ELTL artikliga 325, finantshuvide konventsiooniga ja käibemaksudirektiiviga.

30. Käesoleva asja seadusandlik taust on tõepoolest mõnevõrra keeruline. Sellepärast analüüsin kõigepealt, millised konkreetsed liidu õigusnormid, millele siseriiklik kohus tugineb, on käesolevas asjas kohaldatavad (A), enne kui pakun välja vastused eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmele küsimusele (B). Lõpuks käsitlen seda, millised võivad (või õieti ei tohiks) olla põhikohtuasjas selle tagajärjed, kui peaks tuvastatama vastuolu liidu õigusega (C).

A. Käesolevas asjas kohaldatavad liidu õigusnormid

1. Finantshuvide konventsioon

31. Kõik menetlusosalised, kes esitasid Euroopa Kohtule oma seisukohad, on ühte meelt, et finantshuvide konventsioon ei ole käesolevas asjas kohaldatav. Nad põhjendavad sellele järeldusele jõudmist siiski erinevalt.

32. Madalmaade valitsuse sõnul ei ole finantshuvide konventsioon käibemaksu suhtes kohaldatav. Teised seisukohti esitanud menetlusosalised (ja ka Madalmaade valitsus kõrvalargumendi korras) märgivad, et finantshuvide konventsioonis määratletud mõiste „pettus“ ei hõlma käesolevas asjas vaidluse all olevat käibemaksu maksmata jätmist.

33. Niisiis on esitatud kaks eri argumenti. Esimese kohaselt ei ole finantshuvide konventsioon ise üldiselt käibemaksu suhtes kohaldatav. Teise argumendi kohaselt võib käibemaks küll kuuluda finantshuvide konventsiooni kohaldamisalasse, ent käesolevas asjas vaidluse all olev konkreetset liiki tegevus sinna ei kuulu. Käsitlen neid argumente kordamööda.

a) Finantshuvide konventsioon ja käibemaks

34. Kohtuasjas Taricco märkis Euroopa Kohus, et finantshuvide konventsiooni artiklis 1 määratletud pettuse mõiste „hõlmab […] tulusid ühtse määra kohaldamisest ühtlustatud käibemaksu arvestusbaaside suhtes, mis määratakse kindlaks kooskõlas liidu õigusnormidega“.[8]

35. Käesolevas asjas on Madalmaade valitsus palunud Euroopa Kohtul see järeldus üle vaadata. Tema arvates ei hõlma finantshuvide konventsiooni tähenduses mõiste „tulud“ käibemaksu. Madalmaade valitsuse sõnul nägid liikmesriigid vastavalt lepinguõiguse Viini konventsiooni[9] artiklile 31 finantshuvide konventsiooni osalistena selle konventsiooni seletuskirjas[10] ette mõiste „tulud“ tähendussisu autentse tõlgenduse. Nimetatud seletuskirjas on käibemaks finantshuvide konventsiooni artikli 1 lõikes 1 kasutatud mõiste „tulud“ tähendussisust selgelt välja arvatud.[11] Samuti märgib Madalmaade valitsus, et Euroopa Kohus on varem juba võtnud deklaratsioone ja seletuskirju arvesse kui autoriteetse tõlgenduse allikaid ning peaks seda tegema ka käesolevas asjas.

36. Ma ei nõustu seisukohaga, et 1997. aasta seletuskiri võiks sisaldada liikmesriikide vahel kaks aastat varem sõlmitud konventsiooni „autentset tõlgendust“. Minu arvates saab Madalmaade valitsuse argumendid tagasi lükata, ilma et Euroopa Kohus peaks võtma seisukoha keerukas küsimuses, mis puudutab Viini konventsiooni funktsiooni liikmesriikidevaheliste lepingute tõlgendamisel.[12]

8 Kohtuotsus, 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 41).

9 Alla kirjutatud 23. mail 1969; *United Nations Treaty Series*, 1155. kd, lk 331. Madalmaade valitsus märgib, et lepingut tuleb tõlgendada heas usus kooskõlas lepingus kasutatud terminitele nende kontekstis omistatava tavapärase tähendusega, arvestades lepingu eset ja eesmärki; arvesse tuleb võtta ka konteksti ja muu hulgas võimalikku pooltevahelist kokkulepet lepingu kohaldamise kohta (Viini konventsiooni artikli 31 lõige 1 ja lõike 3 punkt a). Samuti viitab ta Viini konventsiooni artikli 31 lõikele 4, mille kohaselt antakse terminile eritähendus, kui on kindlaks tehtud, et osalisriikidel oli selline kavatsus.

10 Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsiooni seletuskiri (nõukogus 26. mail 1997 heaks kiidetud tekst) (EÜT 1997, C 191, lk 1).

11 Selle seletuskirja punktis 1.1 on märgitud, et „tulud tähendavad tulusid, mis tulenevad esimestest kahest omavahendite liigist, millele on viidatud nõukogu 31. oktoobri 1994. aasta otsuse 94/728/EÜ (Euroopa ühenduste omavahendite süsteemi kohta) artikli 2 lõikes 1. […] See ei hõlma tulusid ühtse määra kohaldamisest liikmesriikide käibemaksu arvestusbaaside suhtes, sest käibemaks ei ole omavahend, mida kogutakse otseselt ühenduste tarvis. Samuti ei hõlma see tulusid standardmäära kohaldamisest kõikide liikmesriikide sisemajanduse kogutoodangu suhtes“.

12 Euroopa Kohus on juba märkinud, et kuigi Viini konventsioon ei ole Euroopa Liidule ega kõikidele tema liikmesriikidele siduv, on selles kajastuvad rahvusvahelise tavaõiguse normid sellistena liidu institutsioonidele siduvad. Need on Euroopa Liidu õiguskorra osa – vt nt kohtuotsus, 25.2.2010, Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, punktid 42 ja 43 ning seal viidatud kohtupraktika) või hiljutisem kohtuotsus, 21.12.2016, nõukogu *vs*. Front Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973, punkt 86). Üldist käsitlust vt näiteks Kuijper, P.J., „The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story“ – Cannizzaro, E. (toim), „*The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*“, Oxford University Press, 2011, lk 256–278. Euroopa Kohus on siiski viidanud Viini konventsioonile peamiselt kolmandate riikidega sõlmitud lepingutega seoses. Samuti on Euroopa Kohus märkinud, et Viini konventsioonis sätestatud norme kohaldatakse liikmesriikide ja rahvusvahelise organisatsiooni vahelise lepingu suhtes (kohtuotsus, 11.3.2015, Oberto ja O'Leary (C-464/13 ja C-465/13, EU:C:2015:163, punkt 36)). Minu teada on ainult ühel korral viidatud Viini konventsioonile seoses liikmesriikide vahelise konventsiooniga, mis oli vastu võetud omaaegse EMÜ artikli 220 alusel, nimelt kohtuotsuses, 27.2.2002, Weber (C-37/00, EU:C:2002:122, punkt 29) seoses 27. septembri 1968. aasta konventsiooniga kohtualluvuse ning kohtuotsuste tunnustamise ja täitmise kohta tsiviil- ja kaubandusasjades (EÜT 1972, L 299, lk 32; mida on muudetud hilisemate konventsioonidega uute liikmesriikide selle konventsiooniga ühinemise kohta).

37. Üldisel tasandil nõustun Madalmaade valitsusega kindlasti selles, et liidu õigussüsteemis on õigusakti autori tahtel *teatav* funktsioon selle akti tõlgendamisel.[13] Niisugune seadusandja tahe võib väljenduda samas dokumendis – näiteks preambulis – või ka eraldi dokumendis. Näiteks on Euroopa Kohus esmase õiguse tõlgendamisel varem viidanud õigusaktide ettevalmistavatele materjalidele,[14] aluslepingutele lisatud deklaratsioonidele[15] või teatavatele seletuskirjadele.[16]

38. Selleks aga, et niisuguseid dokumente või avaldusi saaks pidada koostajate tahte väljenduseks, peavad olema täidetud kaks tingimust: institutsiooniline ja ajaline. *Institutsioonilises* mõttes peavad niisugused dokumendid olema läbi arutanud või heaks kiitnud samad isikud või organid, kes võtsid vastu lõppakti või olid osalised selle vastuvõtmisel. *Ajalises* mõttes peavad sellised dokumendid – et neid saaks pidada tõepoolest niisuguseks, mis kajastavad koostaja(te) tahet otsuse tegemise ajal – olema koostatud kas akti enda koostamise käigus või hiljemalt akti vastuvõtmise ajal.

39. Madalmaade valitsuse argumendiga on see probleem, et kumbki tingimus ei ole täidetud. Käesolevas asjas nimetatud 1997. aasta seletuskirja ei võtnud vastu samad isikud, see tähendab liikmesriigid, vaid selle kiitis heaks nõukogu – kes ei ole selle konventsiooni osaline.[17] Konventsioonile kirjutati alla 1995. aastal. Nõukogu seletuskiri aga pärineb 1997. aastast.

40. See, et nimetatud seletuskirjale ei saa omistada käesolevas asjas „autentset“ tõlgendusväärtust, ei välista siiski niisuguse seletuskirja teatavat *veenvust*. Kiitis selle seletuskirja ju heaks institutsioon, kes vastutas liikmesriikidele kui konventsiooni osalistele esitatava eelnõu koostamise eest.[18] Euroopa Kohus on varem samalaadsetes eri olukordades seletuskirjadele tuginenud.[19] Eeskätt on ta võtnud arvesse nõukogu koostatud seletuskirju konventsioonide kohta, mis, nagu finantshuvide konventsioongi, on vastu võetud ELL artikli K.3 alusel.[20]

41. Samalaadsete seletuskirjade tõlgendusväärtus on siiski erinev. Sellised seletuskirjad on mitte *ainus* „autentne“ tõlgendus, vaid *üks* tõlgendusargument, mida võib arvesse võtta ja seejärel kaaluda võrreldes teiste argumentidega, mis tuletatakse tõlgendatava sätte tekstist, loogikast, kontekstist ja eesmärgist. Veel olulisem on, et niisuguste argumentide kasutamisel on selged piirid tõlgendatava õigussätte tekstis. Nii ei saa sellisele seletuskirjale tugineda sätte sõnastuse, süstemaatilise ja teleoloogilise tõlgendusega vastuolus oleva tõlgenduseni jõudmiseks.

42. Nagu kohtujurist Kokott oma ettepanekus kohtuasjas Taricco[21] mõtteselgelt selgitas, jõuaks Euroopa Kohus Madalmaade valitsuse esitatud argumenti järgides just seesuguse tulemuseni.

13 Liidu õigussüsteemis on see funktsioon siiski täiesti erinev *siduva* autentse tõlgenduse vormidest Viini konventsiooni artikli 31 lõike 2 ja lõike 3 punktide a ja b tähenduses (vt nende sätete kohta lähemalt nt Villinger, M.E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff, Leiden, 2009, lk 429–432).

14 Vt nt kohtuotsused, 27.11.2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, punkt 135) ja 3.10.2013, Inuit Tapiriit Kanatami jt *vs.* parlament ja nõukogu (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punkt 59).

15 Vt nt kohtuotsus, 2.3.2010, Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104, punkt 40).

16 Vt eeskätt selgitused põhiõiguste harta kohta (ELT 2007, C 303, lk 17), mille koostamist juhatas algselt Euroopa konvendi presiidium, kes Euroopa Liidu põhiõiguste harta koostas.

17 Täielikkuse huvides võib lisada, et seesama kehtiks ka Madalmaade valitsuse osutatud võimaliku argumendi suhtes, mis põhineb Viini konventsiooni artikli 31 lõike 3 punktil a või lõikel 4 (vt eespool 9. joonealune märkus).

18 Finantshuvide konventsioon võeti vastu ELL (Maastrichti redaktsiooni) artikli K.3 lõike 2 punkti c alusel, mille kohaselt nõukogul oli õigus koostada konventsioone, mida ta soovitab liikmesriikidel vastu võtta kooskõlas nende vastavate põhiseadusest tulenevate nõuetega.

19 Vt nt kohtuotsused, 26.5.1981, Rinkau (157/80, EU:C:1981:120, punkt 8); 17.6.1999, Unibank (C-260/97, EU:C:1999:312, punktid 16 ja 17); 11.7.2002, Gabriel (C-96/00, EU:C:2002:436, punkt 41 jj) ning 15.3.2011, Koelzsch (C-29/10, EU:C:2011:151, punkt 40).

20 Euroopa Kohus on samuti viidanud seletuskirjadele selle sätte alusel vastu võetud konventsioonide (millest mõni kunagi ei jõustunudki) kohta, mis on olnud inspiratsiooniks hilisematele teisese õiguse aktidele. Vt nt kohtuotsused, 8.5.2008, Weiss und Partner (C-14/07, EU:C:2008:264, punkt 53); 1.12.2008, Leymann ja Pustovarov (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, punkt 74); 15.7.2010, Purrucker (C-256/09, EU:C:2010:437, punkt 84 jj); 11.11.2015, Tecom Mican ja Arias Domínguez (C-223/14, EU:C:2015:744, punktid 40 ja 41) ning 25.1.2017, Vilkas (C-640/15, EU:C:2017:39, punkt 50).

21 Kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:293, punktid 99–102).

43. Õieti ei tulene finantshuvide konventsiooni sõnastusest, et käibemaks on pettuse määratlemisel mõistest „tulud“ välja arvatud. Otse vastupidi, finantshuvide konventsiooni artikli 1 lõike 1 punktis b on silmas peetud mõiste „tulud“ laia tõlgendust läbi üldise viite „vahend[itele], mis sisalduvad Euroopa ühenduste üldeelarves või Euroopa ühenduste või nende nimel hallatavates eelarvetes“. Käibemaks on osa liidu omavahenditest, mis on mõistes „tulud“ kesksel kohal.[22] Samuti ei ole finantshuvide konventsioonis sätestatud ühtegi tingimust seoses vahendite otsese kogumisega Euroopa Liidu kontodele.[23] Seda laia käsitust toetavad konventsiooni preambulis ette nähtud eesmärgid: „märkides, et paljudel juhtudel ei piirdu ühenduse tulusid ja kulusid mõjutavad pettused ühe riigiga ja et tihtipeale panevad neid toime organiseeritud kuritegelikud võrgustikud“ ning „Euroopa ühenduste finantshuvide kaitseks on vaja neid huve kahjustavate pettuste suhtes algatada kriminaalmenetlus“ ja et on vaja „selliste pettuste puhul […] kohaldada tõhusaid, proportsionaalseid ja hoiatavaid kriminaalkaristusi“. Kokkuvõttes võib selliseid avaldusi pidada ka käibemaksusüsteemi kohta käivaks. Lõpuks on seegi, et finantshuvide konventsioon viitab „maksudega seotud“ rikkumistele, veel üks märk sellest, et käibemaks ei ole liidu finantshuvide mõistest välja arvatud.[24]

44. Seetõttu ei saa seletuskirjale tuginedes oluliselt muuta sätte kohaldamisala vastuolus selle sätte sõnastuse ning finantshuvide konventsioonis ette nähtud süsteemi ja eesmärkidega. Liidu omavahendite süsteemi ühe osa väljaarvamine finantshuvide konventsiooni kohaldamisalast niisuguse seletuskirja abil ulatuks palju kaugemale pelgast „seletamisest“. Õigupoolest tähendaks see finantshuvide konventsiooni kohaldamisala muutmist.

45. Tuleks lisada, et niisuguse muudatuse tegemine oli kindlasti võimalik. Kui konventsiooniosalised oleksid tõesti soovinud käibemaksu selle konventsiooni kohaldamisalast välja arvata, ei oleks miski takistanud neid lisamast hilisemas protokollis mõiste „tulud“ määratlust muudetud kujul. Kui peeti vajalikuks muuta konventsiooni kohaldamisala, tehtigi ju seda kahel eri korral konkreetsete protokollide vastuvõtmise kaudu.[25]

46. Sellepärast ei näe ma ühtegi head põhjust taanduda järeldusest, et käibemaks kuulub finantshuvide konventsiooni kohaldamisalasse.

b) Pettuse mõiste finantshuvide konventsiooni tähenduses

47. Euroopa Kohtu menetluses oma seisukohad esitanud pooled on ühel nõul, et nõuetekohaselt deklareeritud käibemaksu maksmata jätmine ei kujuta endast pettust finantshuvide konventsiooni artikli 1 lõike 1 punkti b tähenduses. Itaalia valitsus selgitas oma kirjalikes ja suulistes seisukohtades veel seda, et deklareerimata jätmisega või valeteabe esitamisega seotud rikkumised, nagu ka muud pettusega seotud süüteod, on ette nähtud seadusandliku dekreedi 74/2000 teistes sätetes.

48. Nõustun seisukohaga, et rikkumine, millele viitab seadusandliku dekreedi 74/2000 artikkel 10*ter*, ei saa (enne ega pärast seadusandliku dekreediga 158/2015 tehtud muudatust) finantshuvide konventsiooni pettuse mõiste alla subsumeerida.

22 Nõukogu 21. aprilli 1970. aasta otsus liikmesriikide rahaliste osamaksete asendamise kohta ühenduste omavahenditega (EÜT 1970, L 94, lk 19). Praegu jõus olev säte: vt nõukogu 26. mai 2014. aasta otsuse Euroopa Liidu omavahendite süsteemi kohta (ELT 2014, L 168, lk 105) artikli 2 lõike 1 punkt b. Hinnanguliselt moodustavad 2015. aastal tulud „tavapärastest omavahenditest“ 12,8% ja tulud käibemaksust 12,4% kogu omavahenditulust. Vt Euroopa Komisjon, *Integrated Financial Reporting Package*, 2015.

23 Kohtuotsus, 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 41). Nii on määruse nr 2988/95 artiklis 2, kus on mainitud „otse ühenduste nimel kogutud omavahenditest laekunud tulu“.

24 Finantshuvide konventsiooni artikli 5 lõige 3.

25 Euroopa ühenduste finantshuvide konventsiooni protokoll, mis on koostatud Euroopa Liidu lepingu artikli K.3 alusel (EÜT 1996, C 313, lk 2) ning Euroopa ühenduste finantshuvide konventsiooni teine protokoll, mis on koostatud Euroopa Liidu lepingu artikli K.3 alusel (EÜT 1997, C 221, lk 12).

49. Finantshuvide konventsiooni artikli 1 lõike 1 punktis b on määratletud pettus selle konventsiooni tähenduses. Seal on tulude osas viidatud kolme liiki rahvusvahelistele tegudele või tegevusetusele, mille tagajärjel liidu vahendid õigusvastaselt vähenevad: 1) valede, ebatäpsete või mittetäielike aruannete või dokumentide kasutamine või esitamine; 2) teabe varjamine, rikkudes teatavat kohustust, ja 3) õiguspäraselt saadud hüve väärkasutus.

50. Ükski loetletud kolmest pettuse liigist ei vasta käesolevas asjas arutatavale tegevusele. Seadusandliku dekreedi 74/2000 artikkel 10*ter* käsitleb nõuetekohaselt deklareeritud käibemaksu maksmata jätmist seaduses ette nähtud tähtaja jooksul. Kuigi selline maksmata jätmine võib olla tahtlik ja selle tagajärjel võib väheneda maksutulu, ei kaasne selle tegevusega valede, ebatäpsete ega mittetäielike aruannete või dokumentide esitamist ega teabe varjamist. Kõik deklareeriti korrektselt. Ühel või teisel põhjusel ei ole korrektsele deklareerimisele siiski järgnenud sama korrektset, see tähendab tähtaegset makset. Samuti ei saa asuda seisukohale, et nõuetekohaselt deklareeritud käibemaksu maksmata jättes on pandud toime „õiguspäraselt saadud hüve väärkasutus“. Seaduses ette nähtud tähtaja jooksul maksmata jätmine on mõistagi õigusvastane.

51. Nendel põhjendustel olen seisukohal, et finantshuvide konventsiooni artikli 1 lõike 1 punktis b määratletud pettuse mõiste ei saa hõlmata niisugust rikkumist, nagu on põhikohtuasjas vaidluse all: nõuetekohaselt deklareeritud käibemaksu maksmata jätmist seaduses ette nähtud tähtaja jooksul. Seetõttu nõustun, et finantshuvide konventsioon ei ole käesolevas asjas kohaldatav.

2. ELTL artikkel 325

52. ELTL artiklis 325 on kokku võetud liidu ja liikmesriikide kohustused liidu finantshuvide kaitsel. Samuti on seal ette nähtud liidu pädevus selles valdkonnas.

53. ELTL artikli 325 lõige 1 sisaldab liidu ja liikmesriikide kohustust võidelda *pettuste* ja *muu ebaseadusliku tegevuse* vastu, mis kahjustab liidu finantshuve, meetmetega, mis toimivad tõkestavalt ja tõhusalt. ELTL artikli 325 lõikes 2 on ette nähtud, et liikmesriigid võtavad liidu finantshuve kahjustavate *pettuste* vastu samu meetmeid, mida nad kasutavad omaenda finantshuve kahjustavate pettuste vastu.

54. Seisukohti esitanud pooled on lahkarvamusel seoses ELTL artikli 325 lõigete 1 ja 2 kohaldatavusega käesolevas kohtuasjas.

55. Saksamaa valitsuse sõnul ei ole ELTL artikli 325 lõiked 1 ja 2 kohaldatavad. Seda esiteks põhjusel, et liidu finantshuve ei ole kahjustatud, kuna käibemaks on korrektselt deklareeritud. Teiseks ei kuulu käesolevas asjas vaidluse all olev õigusrikkumine ELTL artikli 325 lõike 2 kohaldamisalasse, mis hõlmab ainult „pettust“. Kolmandaks ei kuulu see õigusrikkumine ka ELTL artikli 325 lõike 1 kohaldamisalasse, sest nimetatud sätet tuleb tõlgendada süstemaatiliselt nii, et „muu ebaseaduslik tegevus“, millele seal on viidatud, puudutab üksnes sama raskeid pettuslikke tegusid. Madalmaade valitsus jäi kohtuistungil samasugusele seisukohale.

56. Itaalia valitsus märkis kohtuistungil, et ELTL artikli 325 lõiked 1 ja 2 ei ole käesolevas asjas vaidluse all oleva õigusrikkumise suhtes kohaldatavad. Põhjus on selles, et seadusandliku dekreedi 74/2000 artiklis 10*ter* käsitletavat tegevust ei saa pidada finantshuvide konventsiooni tähenduses pettuseks.

57. Komisjon on vastupidisel seisukohal. Ta väidab, et ELTL artikli 325 lõiget 2 tuleb tõlgendada laialt. Selle kohaldamisalasse kuulub ELTL artikli 325 lõikes 1 viidatud mõiste „muu ebaseaduslik tegevus“, mis võib hõlmata ka mittepettuslikke õigusrikkumisi või eeskirjade eiramist.

58. Minu arvates näib ELTL artikli 325 lõigete 1 ja 2 õige tõlgendus jäävat kuhugi nende seisukohtade vahele. Esiteks võib käesolevas asjas vaidluse all olev õigusrikkumine mõjutada liidu finantshuve (a). Teiseks kuulub see õigusrikkumine ELTL artikli 325 lõike 1, ent mitte lõike 2 punkti b kohaldamisalasse (b). Kolmandaks tuleneb kohustus kehtestada siseriiklike finantshuvide kaitseks kehtestatavatega võrreldes analoogsed meetmed liidu finantshuvide kaitseks mitte üksnes ELTL artikli 325 lõikest 2, vaid ka ELTL artikli 325 lõike 1 ja ELL artikli 4 lõike 3 koostoimelisest käsitusest (c).

a) Sellest, kas tekib mõju liidu finantshuvidele

59. Euroopa Kohus on juba selgitanud, et „liidu finantshuvid" on ulatuslikud. Need hõlmavad liidu enda ning aluslepingutega loodud muude talituste, ametite ja asutuste eelarvete tulusid ja kulusid.[26] Tulud ühtse määra kohaldamisest ühtlustatud käibemaksu arvestusbaaside suhtes, mis määratakse kindlaks kooskõlas liidu õigusnormidega, kuuluvad liidu omavahendite hulka. Selle alusel kinnitas Euroopa Kohus otsest seost kohaldatavaid liidu õigusnorme järgides käibemaksutulu kogumise ja käibemaksuvahendite liidu eelarve käsutusse andmise vahel: „iga lünk esimesena nimetatud tulude kogumises leiab potentsiaalselt kajastamist teisena nimetatud vahendite vähenemises".[27]

60. Nii märkis Euroopa Kohus, et ELTL artikli 325 kohase liidu finantshuvide kaitsega on seotud mitte üksnes maksuõiguslikud sanktsioonid ja kriminaalmenetlused käibemaksust kõrvalehoidumise asjas seoses valeteabega,[28] vaid üldisemalt ka käibemaksu *nõuetekohase laekumise* tagamine.[29] Samuti kinnitas Euroopa Kohus, et käibemaksu valdkonna õigusrikkumisi puudutavad siseriiklikud meetmed, mille eesmärk on tagada maksu nõuetekohane kogumine, nagu käesolevas asjas käibemaksu maksmata jätmist käsitlevad Itaalia õigusnormid, kujutavad endast ELTL artikli 325 rakendamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses.[30]

61. Käesolevas asjas vaidluse all olev rikkumine puudutab maksmata *jätmist*. Seetõttu saaks esitada argumendi, et õigupoolest ei ole liidu finantshuve kahjustatud: makse viibib, kuid on tulemas. Kui lisaks arvesse võtta kohustust maksta kõnealuselt summalt peale selle äramaksmist ka intress, ei tohiks lõpuks tekkida kahju liidu eelarvele. Seega ei saanud niisugune rikkumine ELTL artikli 325 lõike 1 kohaldamisalasse kuuluda.

62. Tuleb toonitada, et kõnealune rikkumine ei seisne püüdes maksta *hilinenult*, vaid laiemalt ühel või teisel põhjusel *maksmata jätmises*. Seega võidakse võlgnetav raha tõepoolest hiljem ära maksta, kuid võib ka üldse maksmata jääda. Olgu sellega, kuidas on, võlgnetavad summad lihtsalt jäid maksmata. Mõistlik on eeldada, et kui keegi oma raha kätte ei saa, võib see kahtlemata tõenäoliselt mõjutada tema finantshuve, eriti kui arvestada, nagu komisjon õigesti märkis, et rikkumine leiab aset alles siis, kui jõutakse teatava künniseni, mis ei ole madal ega marginaalne.

63. Seetõttu ei saa nõustuda Saksamaa väitega, et kuna käibemaks on korrektselt deklareeritud, ei võinud selle „hilinenud maksmine" liidu finantshuve mõjutada.

26 Kohtuotsused, 10.7.2003, komisjon *vs.* EKP (C-11/00, EU:C:2003:395, punkt 89) ja 10.7.2003, komisjon *vs.* EIP (C-15/00, EU:C:2003:396, punkt 120).

27 Vt kohtuotsused, 15.11.2011, komisjon *vs.* Saksamaa (C-539/09, EU:C:2011:733, punkt 72); 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26); 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 38); 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 22) ja 16.3.2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, punkt 19).

28 Kohtuotsus, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27).

29 Vt selle kohta kohtuotsus, 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 39).

30 Vt kohtuotsus, 5.4.2017, Orsi ja Baldetti (C-217/15 ja C-350/15, EU:C:2017:264, punkt 16).

b) ELTL artikli 325 lõigete 1 ja 2 kohaldatavus

64. ELTL artikkel 325 on oma keeruka seadusandliku kujunemisloo[31] tõttu vahest mitte kõige otsesõnalisem aluslepingu säte.

65. Põhiaspekt, mida on käesolevas asjas ulatuslikult arutatud, on erinevus ELTL artikli 325 lõigete 1 ja 2 sõnastuse vahel. ELTL artikli 325 lõikes 1 on viidatud nii „pettustele" kui ka „muule […] ebaseaduslikule tegevusele". Lõikes 2 aga on nimetatud üksnes „pettusi".

66. Kumbki mõiste ei ole aluslepingutes määratletud. Mõistet „pettus" tuleb pidada liidu õiguse autonoomseks mõisteks, arvestades ELTL artikli 325 üldist eesmärki luua kindel raamistik liidu finantshuvide kaitseks.[32] See mõiste ei pruugi oma ulatuselt tingimata vastata „pettuse" määratlusele siseriiklikus kriminaalõiguses.[33] „Pettuse" määratlus finantshuvide konventsioonis, millele Euroopa Kohus oma otsuses Taricco[34] viitas, pakub selles suhtes kasulikke juhiseid, sest tegu oli esimest korda liidu õiguses ette nähtud määratlusega. ELTL artiklis 325 kasutatud mõiste „pettus" ei pruugi siiski piirduda finantshuvide konventsioonis või teisese õiguse aktides kasutatuga.[35] Samuti võib ELTL artiklis 325 kasutatud üldmõiste „pettus" konkreetselt käibemaksu valdkonnas hõlmata tahtlikke tegusid või tegevusetust, mille eesmärk on saada ebaaus majanduslik või maksueelis, mis on kahjulik liidu finantshuvidele.[36]

67. Sellest sõltumata kinnitas Euroopa Kohus, et käibemaksu hilinenud tasumist ei saa iseenesest käsitada maksudest kõrvalehoidumisena ega maksupettusena.[37]

68. „Muu ebaseaduslik tegevus", millele ELTL artikli 325 lõige 1 viitab, on kahtlemata laiem mõiste kui „pettus". Loomulikus käsituses hõlmab see mõiste tõenäoliselt mis tahes ebaseaduslikku, see tähendab õigusvastast tegevust, mis mõjutab liidu finantshuve.

69. Ma ei näe põhjust, miks seadusega ette nähtud tähtaja jooksul maksmata jätmist, mis selles mõttes on selgelt ebaseaduslik, ei tuleks käsitada kui muud ebaseaduslikku tegevust. Nagu käesoleva ettepaneku punktides 59–63 juba selgitatud, võib maksmata jätmine juhul, kui on jõutud niisuguste künnisteni, nagu siseriiklikus õiguses ette nähtud, kindlasti mõjutada liidu finantshuve ELTL artikli 325 lõike 1 tähenduses.

31 Maastrichti lepinguga EÜ asutamislepingusse lisatud artikkel 209a sisaldas ainult nüüdseid lõikeid 2 ja 3. Amsterdami lepinguga lisati tollasesse EÜ asutamislepingu artiklisse 280 nüüdne lõige 1, samuti lõige 4, mis sisaldas õiguslikku alust ühenduse meetmete võtmiseks, nähes siiski ette, et „[n]eed meetmed ei käsitle siseriikliku kriminaalõiguse kohaldamist või siseriiklikku õigusemõistmist". See piirang on Lissaboni lepinguga kustutatud. Selle sätte sõnastuse kujunemise kohta järjestikustes Lissaboni-eelsetes aluslepingu redaktsioonides vt kohtujuristi ettepanek, Jacobs, kohtuasi komisjon *vs*. EKP (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 ELTL artikli 325 kohase ulatusliku mõiste „pettus" kohta vt nt Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]" – Calliess, C. ja Ruffert, M. (toim), *EUV/AEUV Kommentar*, 5. väljalase, C.H. Beck, München, 2016, punkt 4; Magiera, S. „Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung" – Grabitz, E., Hilf, M. ja Nettsheim, M., *Das Recht der Europäischen Union*, C.H. Beck, München, 2016, punkt 15 jj; Satzger, H., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]" – Streinz, R., *EUV/AEUV*, C.H. Beck, München, 2012, punkt 6; Spitzer, H. ja Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]" – von der Groeben, H., Schwarze, J., Hatje, A., *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2015, punkt 12 jj.

33 Vt näiteks „pettuse" määratlemisega seotud raskuste kohta nt Delmas-Marty, M., „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*, Brussels, November 1993, Dublin, Oak Tree Press, 1994. Üldise ülevaate saamiseks vt *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law*, RS 2011/07 Final Report, 4. mai 2012.

34 Kohtuotsus, 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 41).

35 Vt näiteks määratlus, mida sisaldas ettepanek: Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv, milles käsitletakse liidu finantshuve kahjustava pettuse vastast võitlust kriminaalõiguse abil, COM(2012) 363 final. Selle ettepaneku algne õiguslik alus oli ELTL artikli 325 lõige 4. Ettepaneku läbirääkimisel nimetati uueks õiguslikuks aluseks ELTL artikli 83 lõige 2 (nõukogu seisukoht esimesel lugemisel, nõukogu 5. aprilli 2017. aasta dokument 6182/17).

36 Vt selle kohta kohtuotsused, 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 39); 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 71) ja 17.7.2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punkt 39).

37 Vt selle kohta kohtuotsused, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 74) ja 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 42).

70. Mõistet „muu ebaseaduslik tegevus“ aga ei ole kasutatud ELTL artikli 325 lõikes 2, kus on ette nähtud ainult liikmesriikide kohustus võtta liidu finantshuve kahjustavate *pettuste* vastu samad meetmed, mida nad kasutavad omaenda finantshuve kahjustavate pettuste vastu. Seda sõnastuse erinevust on võimalik tõlgendada kahel eri viisil.

71. Ühest küljest võiks välja pakkuda, et ELTL artikli 325 lõige 2 hõlmab – nagu ka lõige 1 – nii „pettust“ kui ka „muud ebaseaduslikku tegevust“. Sellise argumentatsiooni järgi oleks ELTL artikli 325 lõige 1 „sissejuhatus“, mis piiritleb kogu ELTL artikli 325, sealhulgas kõigi selle lõigete raamid. See toonitaks, et ELTL artikli 325 lõikes 1 on sätestatud liidu ja liikmesriikide üldine kohustus võidelda pettuse ja muu ebaseadusliku tegevuse vastu „käesoleva artikli kohaselt võetavate meetmetega“. Samuti osutaks see selle sätte keerukale seadusandlikule kujunemisloole,[38] mille tõttu on sealt raske selgelt välja lugeda seadusandja tahet, arvestades selle sätte sagedasi järjestikusi muudatusi.

72. Teisest küljest oleks sama mõeldav tugineda selgele erinevusele ELTL artikli 325 lõigete 1 ja 2 teksti vahel ning väita, et lõige 2 hõlmab üksnes pettusevastaseid, *ent mitte* muu ebaseadusliku tegevuse vastaseid meetmeid. Nendes kahes sättes on ette nähtud nendes vastavalt sätestatud tõhususkohustuse ja samasuskohustuse erinevad kohaldamisalad. Kui aluslepingute koostajad soovisid, et mõlemad lõiked tähendaksid sama, miks siis erinev sõnastus? Kui nad soovisid, et ELTL artikli 325 lõikes 1 mainitud kaks mõistet moodustaksid „sissejuhatuse“ kogu artiklile, miks ei oleks nad võinud sisse tuua kolmandat, üldist (legaal)terminit, mis oleks hõlmanud mõlemat? On veelgi süstemaatilisi argumente: ELTL artikli 325 lõigetes 3 ja 4 on säilitatud sama erinevus ja viidatud ainult pettustele. Nii on selles, et artikli 325 lõikes 2 ei ole viidatud „muule ebaseaduslikule tegevusele“, keerukas näha pelgalt aluslepingu koostajate „näpuviga“, muidugi välja arvatud juhul, kui koostajad olid väga hajameelsed ja nende näpud tegid selle vea kolm korda ühes ja samas artiklis.

73. Tervikuna pean teist tõlgendusviisi usutavamaks. Käesolevas asjas ei ole ma aga veendunud, et Euroopa Kohtul oleks õigupoolest vaja selles küsimuses seisukohta väljendada. ELTL artikli 325 lõiget 2 on küll ulatuslikult arutatud, kuid see on käesolevas asjas teatavas mõttes valehäire. ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõttega koostoimes käsitatuna kujutab ELTL artikli 325 lõikest 1 tulenev kohustus oma ulatuse poolest sisuliselt samasugust kohustust võtta analoogsed meetmed siseriiklike ja liidu finantshuvide kaitseks.

c) ELTL artikli 325 lõige 1 koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3

74. Kui ka asuda seisukohale, et ELTL artikli 325 lõige 2 ei ole käesolevas asjas kohaldatav, jääb läbivalt kohaldatavaks ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõte. See põhimõte koostoimes ELTL artikli 325 lõikes 1 sätestatud üldise kohustusega kujutab endast kohustust võtta meetmeid liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu tingimustel, mis on analoogsed tingimustega, mida kohaldatakse siseriiklikke finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse suhtes.

75. ELTL artikli 325 lõikes 2 kehtestatud kohustuste ja ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtte sisulise kattumise juured on esimesena nimetatud sätte kujunemisloos. Teatavas mõttes kujutab ELTL artikli 325 lõige 2 endast lojaalse koostöö põhimõtet käsitleva Euroopa Kohtu praktika valdkonnaspetsiifilist kodifitseeringut.[39]

76. Sellel, et ELL artikli 4 lõikest 3 tulenevad kohustused on horisontaalsed ja kogu liidu õigussüsteemis läbivad, on veel üks tagajärg. Kohustus võtta liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu meetmeid analoogsetel tingimustel, nagu kohaldatakse siseriiklike finantshuvide suhtes, ei toimi üksnes koostoimes ELTL artikli 325 lõikes 1 kehtestatud kohustustega: see toimib ka

38 Käesolev ettepanek, 31. joonealune märkus.

39 Kohtuotsus, 21.9.1989, komisjon *vs*. Kreeka (68/88, EU:C:1989:339, punktid 24 ja 25). Vt seda sisulist kattumist kinnitav kohtuotsus, 8.7.1999, Nunes ja de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, punkt 13), milles viidatakse EÜ asutamislepingu artiklile 5 ja artikli 209a lõikele 1.

koostoimes konkreetsemate kohustustega, mis tulenevad käibemaksudirektiivist. Kuna käibemaksudirektiivi sätted on kahtlemata üksikasjalikumad seoses maksu maksmise ja kogumisega, saab uurivama analüüsi viia korrektsemalt läbi selle direktiivi sätete kohaselt. Asun neid käsitlema käesoleva ettepaneku järgmises osas.

77. Enne seda aga väärib esiletõstmist üks kokkuvõtlik märkus: ELTL artikli 325 lõike 1 ja ELL artikli 4 lõike 3 kohaselt pettuste ja muu ebaseadusliku tegevuse vastu võetavad *meetmed* ei ole tingimata karistusõiguslikud. Nõutud on, et need meetmed oleksid tõhusad ja hoiatavad. Seega võivad niisuguse meetmega mõistagi kaasneda *ultima ratio* kriminaalkaristused. Ent enne sellele tasandile jõudmist võib tõhusaks võitlemiseks pettuse või muu ebaseadusliku tegevuse vastu piisata laiemast valikust meetmetest, nagu haldus-, tsiviil- või korralduslikud meetmed.[40] Samamoodi ei piirdu meetmed, mida liikmesriigid peavad ELTL artikli 325 alusel võtma, pelgalt nendega, mis on seotud kriminaalse tegevuse või haldusõigusrikkumistega, mida juba hõlmavad liidu valdkondlikud õigusaktid.[41]

3. Käibemaksudirektiiv ja lojaalse koostöö põhimõte

78. Käibemaksudirektiivi artiklis 206 on kehtestatud maksukohustuslaste kohustus maksta käibemaksu siis, kui nad esitavad selle direktiivi artiklis 250 ette nähtud käibedeklaratsiooni. Seal on siiski antud liikmesriikidele võimalus näha ette muu maksetähtpäev. Käibemaksudirektiivi artikkel 273 jätab liikmesriikidele vabaduse võtta meetmeid maksmise tagamiseks: nad võivad kehtestada muid kohustusi, mida peavad vajalikuks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ning hoida ära maksudest kõrvalehoidumist.

79. Peale nende sätete ei ole käibemaksudirektiivis ette nähtud muid konkreetseid eeskirju maksude nõuetekohase laekumise tagamiseks. Seal ei ole sätestatud konkreetseid meetmeid ega vajaduse korral sanktsioone, mis tuleb rakendada juhul, kui liikmesriikide poolt käibemaksudirektiivi artikli 206 kohaselt kehtestatud tähtaja jooksul makset ei tehta.

80. Seega jääb asjakohaste sanktsioonide valik liikmesriikide kaalutlusruumi. See kaalutlusruum ei ole siiski piiramata: ELL artikli 4 lõike 3 kohaselt peavad juhul, kui rikkumise korral puudub erisäte karistuse määramiseks, liikmesriigid võtma tõhusad meetmed liidu finantshuve kahjustava tegevuse vastu.[42] Need meetmed peavad olema kohaldatavad nii sisu kui ka menetluse osas analoogsetel tingimustel kui siseriikliku õiguse sarnase laadi ja tähtsusega rikkumiste suhtes. Igal juhul peavad nende meetmetega kehtestatud karistused olema tõhusad, proportsionaalsed ja hoiatavad.[43]

81. Konkreetselt käibemaksu valdkonnas on liikmesriigid kohustatud võitlema maksudest kõrvalehoidumise vastu.[44] Käibemaksudirektiivi artikkel 2, artikli 250 lõige 1 ja artikkel 273 koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3 kohustavad liikmesriike võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine.[45] Liikmesriigid on kohustatud kontrollima maksudeklaratsioone, raamatupidamisdokumente ja muid asjassepuutuvaid dokumente ning arvutama välja ja koguma tasumisele kuuluva maksu.[46]

40 Vt nt kohtuotsus, 29.3.2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, punkt 52), mis puudutab ELTL artiklit 325 seoses meetmetega intressi kogumiseks liidu eelarvest põhjendamatult saadud soodustuste tagasinõudmisel.

41 Vt selle kohta kohtuotsus, 28.10.2010, SGS Belgium jt (C-367/09, EU:C:2010:648, punktid 40 ja 42).

42 Vt selle kohta kohtuotsus, 28.10.2010, SGS Belgium jt (C-367/09, EU:C:2010:648, punkt 41).

43 Vt nt kohtuotsused, 21.9.1989, komisjon *vs.* Kreeka (68/88, EU:C:1989:339, punkt 24) ja 3.5.2005, Berlusconi jt (C-387/02, C-391/02 ja C-403/02, EU:C:2005:270, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Vt kohtuotsused, 26.2.2014, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25); 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 36) ja 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41).

45 Vt selle kohta kohtuotsus, 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Vt nt kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia (C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 37).

82. Nendest kaalutlustest tuleneb kokkuvõttes see, et käibemaksudirektiivi ja ELL artikli 4 lõike 3 koostoimest tekkivad kohustused ulatuvad selgelt kaugemale pettuste ärahoidmisest. Need on üldisemad. Need puudutavad maksu nõuetekohast kogumist *laiemas tähenduses*. Seega hõlmavad need mitte ainult õigusnorme, mida liikmesriigid kehtestavad karistamaks puhtformaalset laadi kohustuste rikkumise eest, nagu seda on vigased deklaratsioonid, vaid ka maksmisega hilinemist, kui need ei ulatu kaugemale sellest, mida on vaja taotletava eesmärgi – tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumist – täitmiseks.[47]

83. Võib veel kord korrata, et see, et niisuguseid siseriiklikke meetmeid reguleerivad eespool nimetatud käibemaksudirektiivi normid koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3, ei määra minu arvates ette siseriiklike meetmete laadi. Samamoodi nagu ELTL artikli 325 lõige 1 – või isegi seda enam[48] – ei kohusta käibemaksudirektiiv liikmesriike tingimata kehtestama kriminaalkaristusi. Vahendite valik on, nagu juba märgitud, liikmesriikide kaalutlusruumis. Liidu õigust huvitab tegelik tulemus: tõhusad, proportsionaalsed ja hoiatavad meetmed, millega tagatakse maksu nõuetekohane kogumine ja hoitakse ära maksudest kõrvalehoidumist.

4. Vahekokkuvõte

84. Eespool märgitust tulenevalt olen seisukohal, et käesolevas asjas on kohaldatavad ELL artikli 4 lõige 3, ELTL artikli 325 lõige 1 ning käibemaksudirektiivi artiklid 206 ja 273.

B. Vastus eelotsuse küsimustele

85. Asun nüüd käsitlema eelotsusetaotluse esitanud kohtu konkreetseid küsimusi, võttes arvesse eespool tuvastatud kohaldatavaid liidu õigusnorme.

86. Järgnev arutluskäik on üles ehitatud nii: kõigepealt käsitlen siseriikliku kohtu kolmanda küsimuse esimest osa, mis puudutab finantshuvide konventsiooni (1). Teiseks võtan ette esimese küsimuse, mis on seotud kohustusega kehtestada samaväärsed karistused (2). Kolmandaks käsitlen üheskoos siseriikliku kohtu teist küsimust ja kolmanda küsimuse teist osa, mis puudutab kohustust kehtestada tõhusad, hoiatavad ja proportsionaalsed karistused liidu õiguse rikkumise eest (3).

1. Kolmanda küsimuse esimene osa: finantshuvide konventsioon

87. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas finantshuvide konventsiooni artiklis 1 määratletud pettuse mõiste hõlmab käibemaksu maksmata jätmist, osalist maksmist või maksmisega hilinemist. Ta küsib, kas sellest tulenevalt kohustab nimetatud konventsiooni artikkel 2 liikmesriiki karistama sellise käitumise eest vangistusega, kui kõnealune summa ületab 50 000 eurot.

88. Vastus on eitav. Nagu olen käesoleva ettepaneku punktides 48–51 selgitanud, ei ole finantshuvide konventsioon käesolevas asjas kohaldatav. Minu arusaama järgi ei saa subsumeerida käesolevas asjas vaidluse all olevat õigusrikkumist selle konventsiooni artikli 1 lõike 1 punktis b silmas peetud pettuse mõiste alla.

89. Sellepärast teen ettepaneku vastata kolmanda küsimuse esimesele osale järgmiselt: finantshuvide konventsiooni artikli 1 lõike 1 punktis b silmas peetud pettuse mõiste ei hõlma niisugust õigusrikkumist, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, mis puudutab nõuetekohaselt deklareeritud käibemaksu seadusega ette nähtud tähtaja jooksul maksmata jätmist.

47 Vt selle kohta kohtuotsused, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 69); 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 38 jj) ning 17.7.2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punkt 46).

48 Käesolev ettepanek, punkt 77.

2. Esimene küsimus: diferentseeritud künnised ja kohustus kehtestada samaväärsed karistused

90. Oma esimeses küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas liidu õigusega on kooskõlas seadusandliku dekreedi 74/2000 artikkel 10*ter* (seadusandliku dekreediga 158/2015 muudetud redaktsioonis), kus on ette nähtud käibemaksu maksmata jätmise suhtes kõrgem kriminaliseerimise künnis (250 000 eurot) kui kinnipeetava tulumaksu suhtes (150 000 eurot).

91. See küsimus käsitleb sisuliselt kohustust kehtestada liidu õiguse rikkumise eest analoogsed või samaväärsed karistused võrreldes samasuguste siseriikliku õiguse rikkumiste eest ettenähtutega. Käesoleva asja kontekstis tuleneb see kohustus ELL artikli 4 lõikest 3 koostoimes ELTL artikli 325 lõikega 1 ning eespool nimetatud käibemaksudirektiivi sätetega.

92. Tuginedes konkreetselt lojaalse koostöö põhimõttele, nagu see väljendub ELL artikli 4 lõikes 3, on Euroopa Kohus tuvastanud, et liikmesriigid peavad tagama, et liidu õiguse rikkumiste eest karistatakse „analoogsete" materiaal- ja menetlusnormide järgi „nagu siseriikliku õiguse sarnast laadi ja sarnase raskusastmega rikkumiste puhul". Samuti peavad siseriiklikud ametiasutused menetlema liidu õiguse rikkumisi „samasuguse hoolikusega kui see, mida nad näitavad üles vastavate siseriiklike õigusnormide rakendamisel". [49]

a) Mis on „analoogne" siseriiklik kord?

93. Käesolevas asjas seisneb raskus niisuguse võrdlusraamistiku määramisel, mille kohaselt tuleb hinnata kohustust kehtestada analoogsed karistused. Mis võivad olla *sarnase* laadi ja tähtsusega siseriikliku õiguse rikkumised? Milline teine siseriiklik seadusandlik raamistik võiks olla käesolevas asjas võrdlusallikas?

94. Euroopa Kohtu menetluses esitatud tähelepanekutes on järeldatud, et seadusandliku dekreediga 158/2015 kehtestatud diferentseeritud künnised ei riku kohustust kehtestada analoogsed või samaväärsed sanktsioonid. Sellele järeldusele jõudmist on põhjendatud siiski erinevalt.

95. Itaalia valitsuse sõnul ei ole need kaks õigusrikkumist võrreldavadki. Komisjon väidab, et seadusandliku dekreedi 74/2000 artiklitega 10*bis* ja 10*ter* kehtestatud erinevad künnised on omavahel võrreldavad, kuid erinevus on põhjendatav. Austria valitsus esitab uudse argumendi, pakkudes välja, et käibemaksu valdkonnas ei saa selle valdkonna olemuse poolest tekkida probleeme seoses kohustusega kehtestada samaväärsed sanktsioonid. Käibemaks kujutab endast tulu nii liikmesriikidele kui ka liidule. Seetõttu on käibemaksutulus seisnevad liidu finantshuvid alati kaitstud täpselt samamoodi nagu siseriiklikud.

96. Käesolevas asjas taandub samade karistuste hindamine sisuliselt selle tuvastamisele, kas käibemaksusüsteemi saab analoogsete karistuste kehtestamise kohustuse hindamisel võrrelda otsese maksustamisega.

97. Selle suhtes saab ette kujutada kahte lähenemisviisi.

49 Vt kohtuotsused, 21.9.1989, komisjon *vs.* Kreeka (68/88, EU:C:1989:339, punktid 24 ja 25) ning 8.7.1999, Nunes ja de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, punktid 10 ja 11).

98. Esiteks võiks *kitsama* lähenemisviisi kohaselt, mis vastab Austria valitsuse toetatavale, näha käibemaksustamise korda kui täiesti eraldiseisvat saart.[50] Selle ainulaadsed ja iseäralikud tunnused ja toimimine muudaksid võimatuks võrdluse mis tahes muu maksustamissüsteemi või tuluallikaga. Kuna käibemaks on siseriikliku *ja* liidu tulu allikas, oleks kohustus kehtestada samad sanktsioonid alati iseenesest täidetud.

99. Saan aru, miks niisugune lähenemisviis võiks olla soovitatav spetsiifilisemates ja konkreetsemates küsimustes, kus käibemaksusüsteemis selle maksu kogumises võib olla rohkem erinevusi kui sarnasusi. Õigusnormide praeguses seisus oleks selline lähenemisviis siiski probleemne ja ebaloogiline. See jätaks põhinõude võtta analoogsed või samalaadsed meetmed – ehk „samasuskohustuse" – sisuta. Samasust (samaväärsust) ei oleks enam võimalik kontrollida. Mõõdupuu oleks sisuliselt ringtõestus ja mõõdetaks mõõdupuud ennast.[51]

100. Teises, *laiemas* lähenemisviisis võrreldavuse suhtes asetub võrdlusraamistik kõrgemale abstraktsioonitasandile, otsides lähimat võimalikku analoogiat asjassepuutuva liidu õiguse rikkumisega siseriiklikus õigussüsteemis. Kui vaade muutub abstraktsemaks ja panoraamsemaks, saab ka selgeks, et ükski maks ei ole täiesti eraldiseisev saar; iga maks on tükk (maksustatavast) kontinendist, osa tervikust.

101. Minu arvates eeldab „samasuskohustus" sedalaadi laiemat haaret võrreldavuse suhtes, et teha kindlaks asjakohased sarnase laadi ja tähtsusega siseriikliku õiguse rikkumised, iseäranis liidu finantshuvide kaitse valdkonnas. Seal on vaatekohaks olemuselt struktuuriline, süsteemne võrdlus. Täieliku identsuse nõue muudaks liikmesriikides samaväärsete tulu- või kuluallikate leidmise väga keeruliseks. Käibemaksuga seotud rikkumisi ei saa selle maksu kogumise süsteemi spetsiifika tõttu kunagi samastada muude maksudega seotud rikkumistega.

102. Seevastu üksikjuhtudel, mis puudutavad diskrimineerimiskeelu põhimõtte või võrdväärsuse põhimõtte kohaldamist teatavate menetlusnormide või õiguskaitsevahendite suhtes, on tähelepanualune ala mõistagi palju konkreetsem ja kitsam. Sel juhul võivad konkreetsed erinevused otsese ja kaudse maksustamise vahel sellel abstraktsioonitasandil üksikolukorrad omavahel võrreldamatuks muuta.[52]

103. Igal juhul kasutas Euroopa Kohus niisugust laiemat lähenemisviisi juba kohtuasjas Taricco. Andes siseriiklikule kohtule juhiseid käibemaksust kõrvalehoidumisega seotud juhtudel aegumistähtaegadega seotud eeskirjade võrdväärsuse hindamiseks, viitas Euroopa Kohus tubakatoodete aktsiiside suhtes kohaldatavatele aegumistähtaegadele.[53]

50 Samalaadse lähenemisviisi kohta vt samuti eespool viidatud Delmas-Marty, M., „Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation", *op. cit.*, lk 97; Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]", Calliess, C. ja Ruffert, M., *EUV/AEUV Kommentar*, 5.väljalase, C.H. Beck, München, 2016, punkt 10; Spitzer, H. ja Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]" – von der Groeben, H., Schwarze, J., Hatje, A. (toim), *„Europäisches Unionsrecht"*, Nomos, Baden-Baden, 2015, punkt 44.

51 Välja arvatud muidugi juhul, kui samasust (ehk samaväärsust) peaks ühel päeval hinnatama mitte *sisemiselt* (liikmesriigi sees), vaid *välimiselt* (võrreldes lähenemisviise eri liikmesriikides). *Pragmaatiliselt* võiks niisugune õigusnormide muutus tõesti ühel päeval vajalikuks osutuda, kui järjest rohkem siseriiklikke õiguskordi omavahel ühtlustatakse ning sobivad siseriiklikud võrdlusnäitajad tegelikult kaovad. *Süsteemselt* võiks niisugune menetluskordade või õiguskaitsevahendite asjakohasuse hindamise viis vahest edendada arusaama sarnasusest, mis peaks olema kätketud liidu õiguse siseriiklikku rakendamisse kriteeriumi asemel, mis õigupoolest toonitab võimalikku erinevust.

52 Saan aru, et niisuguses konkreetses kontekstis märkis Itaalia konstitutsioonikohus, et käesolevas asjas vaidluse all oleva seadusandliku dekreedi artiklid 10*bis* ja 10*ter* ei ole omavahel võrreldavad. Vt Itaalia konstitutsioonikohtu otsus, 12.5.2015 (100/2015, IT:COST:2015:100). Laiemalt on otsest ja kaudset maksustamist ka Euroopa Kohtu praktikas omavahel võrreldamatuks peetud, ent jällegi teistsuguses kontekstis (samuti käibemaksu valdkonnas, kuid kohtuasjas, mis oli seotud maksukohustuslase õigusega maksu tagasisaamisele, mitte seoses sanktsioonide kehtestamisega liikmesriikide poolt). Vt kohtuotsus, 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punktid 44 ja 45).

53 Kohtuotsus, 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 48). Samamoodi on Euroopa Kohus märkinud oma otsuses, 29.3.2013, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, punkt 52), et liikmesriigid on ELTL artikli 325 alusel ja konkreetsete liidu õigusnormide puududes, „kui siseriiklikud õigusnormid näevad ette intressi tasumise kohustuse selliste samalaadsete soodustuste tagasinõudmisel, mis on põhjendamatult saadud riigieelarvest, kohustatud analoogselt nõudma intressi liidu eelarvest põhjendamatult saadud soodustuste tagasinõudmisel".

104. Käesolevas asjas pakub lähimat analoogiat õigusrikkumisele, mis on seotud seadusandliku dekreedi 74/2000 artikli 10*ter* mõistes käibemaksu maksmata jätmisega, sama dekreedi artiklis 10*bis* käsitletav õigusrikkumine, mis seisneb kinnipeetava tulumaksu maksmata jätmises maksukohustuslast esindava isiku poolt. Mõlemal õigusrikkumisel on rida sarnasusi: nende üldine eesmärk on tagada maksude kogumine. Mõlemad hõlmavad tegevust, mis on seotud seaduses ette nähtud tähtaja jooksul maksmata jätmisega. Mõlema sätte süsteemne paralleelsus tuleneb Itaalia seadusandlusest endast, milles on otsustatud reguleerida mõlemat õigusrikkumist ühes ja samas seadusandlikus aktis, omavahel tihedalt seotud paralleelsätetes.

105. Sellepärast ei pea ma loogika seisukohast kuigi keerukaks välja pakkuda, et seadusandliku dekreedi 74/2000 artikli 10*ter* analoogne säte on artikkel 10*bis*. Mõlemad õigusrikkused on omavahel võrreldavad. Järgmiseks tekib küsimus, kas mõlemas sättes ette nähtud diferentseeritud künnis on põhjendatav.

b) Põhjendatud diferentseerimine?

106. Itaalia valitsus püüdis selgitada põhjusi, mis on inspireerinud seadusandjat kehtestama käibemaksu ja kinnipeetava tulumaksu maksmata jätmises seisnevate rikkumiste suhtes erinevad künnised.

107. Esiteks selgitas Itaalia valitsus kohtuistungil sissejuhatavalt, et otseste maksude maksmata jätmise korral ei rakendata maksukohustuslaste suhtes kuritegusid reguleerivaid norme. Artiklis 10*bis* käsitletav rikkumine ei puuduta maksukohustuslast, vaid isikut, kes on kohustatud maksma kinnipeetud tulumaksu tema eest.

108. Teiseks on Itaalia valitsus peale üldiste struktuuriliste erinevuste, mis tulenevad otsese ja kaudse maksustamise olemusest, osutanud konkreetsetele diferentseerimise põhjendustele. Need on seotud kõrgema raskusastmega ning keerulisema avastamise ja kogumisega.

109. Itaalia valitsus selgitab, et ühest küljest, kui jäetakse maksmata kinnipeetav tulumaks, mis tuleneb maksukohustuslasele, kelle tulumaks kinni peetakse, välja antud tõendist, puudutab artikkel 10*bis* mitte üksnes maksmata jätmist, vaid ka ebakorrektse dokumendi väljaandmist. Seetõttu on häiritud maksmata jätmise tuvastamine ja maksu kogumine, sest asjaomane isik saab tõendi, mis vabastab ta maksuhalduri ees makse tegemise kohustusest.

110. Teisest küljest, kui jäetakse maksmata kinnipeetav tulumaks vastavalt maksu kinnipidaja esitatud iga-aastasele maksudeklaratsioonile, tuleneb kõrgem raskusaste Itaalia valitsuse sõnul tagajärgedest, mis võivad selle maksmisega kaasneda esindatavatele maksukohustuslastele, keda ähvardab võlgnetava maksusumma topelt maksmine.

111. Mõlema nimetatud põhjenduse osas märgiti, et siseriiklik seadusandja pidas rikkumise avastamise keerukust,[54] samuti eri kaitstavaid huve vaidlusaluste künniste diferentseerimist põhjendavaks.

112. Loomulikult võivad mõned Itaalia valitsuse esitatud argumendid tunduda teistest veenvamad. Samuti võib ikkagi jääda ebaselgeks, mis täpselt oli 2015. aastal muutunud, et oli järsku vaja kummagi süüteo künnised diferentseerida, võrreldes varasemaga, mil mõlemad rikkumised olid reguleeritud ühtedel ja samadel tingimustel.

54 Selle kohta, kuidas puutub asjasse rikkumise leidmise keerukus, vt kohtuotsus, 25.2.1988, Drexl (299/86, EU:C:1988:103, punktid 22 ja 23).

113. Olen siiski arvamusel, et niisugused küsimused nagu käesolev jäävad just sellesse sfääri, kus liikmesriikidel on õigus ise seadusandlikke valikuid teha. Itaalia valitsus on oma diferentseerimissoovi minu arvates usutavalt põhjendanud. Samuti on ta tõendanud, et seda küsimust siseriiklikul tasandil kaalutleti. Kui menetlusliku kaalutlusõiguse ja institutsioonilise autonoomia ulatusel on selles valdkonnas tähendust, ei peaks Euroopa Kohus tagantjärele arvustama niisuguseid siseriiklikke seadusandlikke valikuid, mis lisanduvad liikmesriikide maksualaste õigusaktide laiemasse ja komplekssemasse seadusandlikku koetisesse.

114. Sellepärast pakun välja, et ELL artikli 4 lõikega 3 koostoimes ELTL artikli 325 lõikega 1 ja käibemaksudirektiiviga ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, millega kehtestatakse maksu tähtpäevaks maksmata jätmise karistatavuse kindlaksmääramiseks rahaline künnis, mis on käibemaksu suhtes kõrgem kui kinnipeetava tulumaksu suhtes.

3. Teine küsimus ja kolmanda küsimuse teine osa: kriminaalvastutuse äralangemine ning tõhusad ja hoiatavad karistused

115. Siseriiklik kohus on samuti väljendanud kahtlust seoses mõjuga, mida need kaks seadusandliku dekreediga 158/2015 kehtestatud muudatust võivad avaldada seadusandlikus dekreedis 74/2000 ette nähtud kriminaalkaristuste tõhususele ja hoiatavusele.

116. Esiteks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma teises küsimuses teada, kas ELL artikli 4 lõige 3 koostoimes ELTL artikli 325 lõikega 1 ja käibemaksudirektiiviga keelab siseriikliku õigusnormi, mille kohaselt langeb maksuküsimustes vastutavate isikute kriminaalvastutus ära, kui nende esindatav üksus maksab võlgnetava käibemaksu summa koos intressi ja viivisega enne kohtuliku arutamise avamist. Siseriiklik kohus rõhutab, et Itaalia süsteemis ei ole nendele isikutele ette nähtud mingit muud karistust, ka mitte halduskaristust.

117. Teiseks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus kolmanda küsimuse teises osas, kas ELTL artikli 325 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusakt, mis vabastab maksuküsimustes vastutavad isikud kriminaal- ja haldusvastutusest käibemaksu maksmata jätmise, osalise maksmise või maksmisega hilinemise eest summade suhtes, mis ületavad finantshuvide konventsioonis ette nähtud 50 000 euro suuruse miinimumkünnise kolm või viis korda.

118. Mõlemad küsimused puudutavad liikmesriikide kohustust kehtestada tõhusad ja hoiatavad sanktsioonid. Analüüsin neid küsimusi käesolevas osas järjest.

a) Uus kriminaalvastutuse äralangemise alus

119. Komisjon on seisukohal, et teine küsimus, mis on seotud kriminaalvastutuse äralangemise uue alusega, mis on kehtestatud seadusandliku dekreediga 158/2015 (uus seadusandliku dekreedi 74/2000 artikli 13 lõige 1), tuleb lugeda vastuvõetamatuks. Ta märgib, et kuna käesolevas asjas ei ole jõutud käibemaksualase süüteo künniseni (250 000 eurot) (võlgnetav summa oli 175 272 eurot), ei saa seda alust käesolevas asjas kohaldada.

120. Olen nõus. Kui Euroopa Kohus otsustab vastata esimesele ja kolmandale küsimusele minu ettepaneku kohaselt, ei ole teisele küsimusele vaja vastata. Täielikkuse huvides pakun üldjoontes siiski välja ka selle küsimuse vastuse juhuks, kui Euroopa Kohus jõuab teistsugusele järeldusele.

121. Üldiselt[55] tuleneb kohustus näha liidu finantshuvide kaitseks ette tõhusad, hoiatavad ja proportsionaalsed sanktsioonid kahest allikast liidu õiguses. ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõttega kaasneb nõue tegelda käibemaksudirektiivi artiklitest 206 ja 273 tuleneva käibemaksu maksmise kohustuse rikkumistega tõhusalt ja hoiatavalt: liikmesriigid on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine.[56] Sama tuleneb ka ELTL artikli 325 lõikest 1, mis kohustab liikmesriike võitlema pettuste ja muu liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu tõhusate ja tõkestavate meetmetega.[57]

122. Minu arvates ei riku see uus kriminaalvastutuse äralangemise alus kohustust kehtestada tõhusad ja hoiatavad karistused.

123. Esiteks ei kaasne kohustusega kehtestada käibemaksu valdkonnas proportsionaalsed, tõhusad ja hoiatavad karistused üldse tingimata kohustus kehtestada kriminaalkaristusi.[58] Teatavates olukordades võib tõesti olla vaja õigusrikkumisi nende raskuse tõttu kriminaliseerida, kui see on ainus lahendus nende tõhususe ja hoiatavuse tagamiseks.[59] Ent peale niisuguste spetsiifiliste ja tõsiste olukordade võivad kohaldatavad karistused olla halduskaristuse või kriminaalkaristuse vormis või neist kahest kombineeritud.[60]

124. Käibemaksu kontekstis ei saa pidada *korrektselt* deklareeritud maksu seadusega ette nähtud tähtpäevaks maksmata jätmist nii raskeks õigusrikkumiseks, et kohustus võtta tõhusad ja hoiatavad meetmed eeldaks igal juhul kriminaalkaristuste kehtestamist.[61] Muidugi võivad liikmesriigid oma majanduslikku ja sotsiaalset olukorda kohaselt arvesse võttes kehtestada selliseid karistusi juhtudel, mida nad peavad piisavalt raskeks, pidades kinni proportsionaalsuse põhimõttest. Ent ei saa öelda, et niisuguse tegevuse kriminaliseerimine on liidu õiguse nõue.

125. Teiseks tuleb Itaalia õigusaktides käibemaksu laekumise tagamiseks kehtestatud meetmete tõhusust ja hoiatavust hinnata laiemalt, süsteemselt. Kohaselt tuleb arvesse võtta kohaldatavate eri kriminaal- ja halduskaristuste omavahelist toimet, kui käibemaks jäetakse seadusega ette nähtud tähtpäevaks maksmata.[62]

126. Itaalia valitsus on selgitanud, et vastavalt seadusandliku dekreedi 471/1997 artikli 13 lõikele 1 kehtib maksukohustuslaste suhtes igal juhul halduskaristuste süsteem, milles karistused võivad ulatuda 30%-ni maksmata summast ja intressist. Kõnealuse muudatuse seadusandlikust kujunemisloost nähtub, et halduskaristuste olemasolu – mis jäävad kohaldatavaks olukordades, mis kriminaalkaristuse künniseni ei ulatu – on kohaselt arvesse võetud künnise muutmisel seadusandlikus dekreedis

55 Vt käesolev ettepanek, punktid 52–84.

56 Kohtuotsused, 17.7.2008, komisjon *vs*. Itaalia (C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 37); 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25) ja 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 36).

57 Kohtuotsused, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26) ja 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 37).

58 Vt samuti käesolev ettepanek, punktid 77 ja 83.

59 Kohtuotsus, 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 39). Vt samuti kohtujuristi ettepanek, Ruiz-Jarabo Colomer, kohtuasi komisjon *vs*. nõukogu (C-176/03, EU:C:2005:311, punkt 43).

60 Kohtuotsused, 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 34) ja 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 39).

61 Võrdlevast perspektiivist tuleb märkida, et kõik liikmesriigid ei ole kehtestanud käibemaksu seadusega ette nähtud tähtpäevaks maksmata jätmise eest kriminaalkaristusi. Selles suhtes näib olukord olevat vägagi varieeruv.

62 Võib lisada, et sellega seostuv põhimõtet *ne bis in idem* puudutav küsimus on praegu Euroopa Kohtu menetluses oleva kohtuasja Menci ese. Arvestades, kui olulisi küsimusi on tekkinud Euroopa Inimõiguste Kohtu suurkoja otsusest, 15.11.2016, A ja B *vs*. Norra (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011) seoses harta artikli 50 tõlgendamisega, on see asi antud lahendada suurkojale ning menetluse suulist osa on uuendatud. Vt Euroopa Kohtu (suurkoja) määrus, 25.1.2017, Menci (C-524/15, ei avaldata, EU:C:2017:64).

158/2015.[63] Samamoodi on uus kriminaalvastutuse äralangemise alus, mis on seotud maksega, seadusandlik valik, mille eesmärk on anda võimalus kriminaalvastutust vältida, kui vastutav üksus maksab oma võlad, sealhulgas võlgnetava maksusumma, intressi ja haldustrahvid. Ka sel juhul on seadusandja pidanud maksukohustuslaste suhtes piisavaks halduskaristusi.[64]

127. Teisisõnu, kui maksuvõlglasest juriidilise isiku vastutav juhatuse liige võibki kriminaalvastutusest pääseda, kui see juriidiline isik makse lõpuks ära teeb, tuleb sellel juriidilisel isikul, kellel lasub esmane vastutus, siiski maksta intressi ja haldustrahve.

128. Siinkohal võib olla kasulik astuda korraks samm tahapoole ja näha puude taga metsa. Mis eesmärgil kriminaliseerida avalikule sektorile võlgnetavate summade maksmisega hilinemine? Vahest on see eesmärk maksualaste kuritegude korral – erinevalt teistest kuritegudest, kui tehtud kahju ei saa enam olematuks muuta ning sanktsiooni esmane eesmärk on õigusrikkujat karistada ja ümber kasvatada – *ka* sundida konkreetsel juhul kriminaalkaristuse ähvardusel makset tegema ja seega üldisemalt edendada õiguskuulekat käitumist tulevikus. Teisisõnu, kriminaliseerimine ei ole ainus eesmärk iseeneses. Veel üks tõenäoline karistuse eesmärk on säilitada maksustamise stabiilsus ja soodustada maksukuulekust. Kui lähtuda sellest loogikast, ei ole õigusrikkujale viimase võimaluse andmine enne kohtuliku arutamise algust tegelikult täitmise tõhusust takistav asjaolu, vaid hoopis vastupidi.[65]

129. Selles kontekstis edendab seadusandliku dekreedi 74/2000 artiklis 13 ette nähtud kõnealune kriminaalvastutuse äralangemise alus õiguskuulekust ning seega ka täitmissüsteemi tõhusust ja hoiatavust. Karistuste tõhusus on seostatud stiimuliga maksu äramaksmiseks. Hoiatavus tagatakse vajadusega saada kätte mitte üksnes põhisumma, vaid ka kogunenud intress ja vastavad haldustrahvid.

130. Võib meenutada, et varem on Euroopa Kohus tunnistanud astmelise karistuste korra sobivaks vahendiks maksete korrapärasuse edendamisel.[66] Samuti on ta vormilist laadi rikkumiste korral lugenud intressi asjakohaseks karistuseks.[67]

131. Lõpuks tuleks meeles pidada, et liidu õiguse reguleerimisalas tõhusaid ja hoiatavaid karistusi kehtestades peavad liikmesriigid järgima ka proportsionaalsuse põhimõtet. Seadusandliku dekreedi 158/2015 ettevalmistavast materjalist ilmneb, et Itaalia seadusandja on otsustanud kehtestada astmelise haldus- ja kriminaalkaristuste süsteemi. Proportsionaalsusega seotud kaalutlusi arvestades on ta jätnud kriminaalkaristused kõige raskemateks juhtudeks. Selles kontekstis võib käesolevas asjas vaidluse all olevas kriminaalvastutuse äralangemise aluses näha ka proportsionaalsusega seotud kaalutluste tugevdamist üldises karistuste rakendamise korras.

b) Finantshuvide konventsioonis ette nähtud 50 000 euro suuruse künnise olulisus

132. Mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmanda küsimuse teist osa, ei pea ma finantshuvide konventsioonis ette nähtud künnist asjakohaseks lähtekohaks selles konkreetses aktis määratletud raamistikust välja jäävate karistuste tõhususe hindamisel.

63 Vt (seadusandlikku dekreedi 74/2000 artiklit 10*ter* muutva) artikli 8 selgitus seadusandliku dekreedi eelnõu seletuskirjas (Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio), 26. juuni 2015.

64 Vt sealsamas (seadusandliku dekreedi 74/2000 artiklit 13 muutva) artikli 11 selgitus.

65 Vahest on see ka põhjus, miks mitme liikmesriigi õigussüsteemides leidub erinevalt sõnastatud õigusnorme süüdistusest loobumise kohta maksude või sotsiaalkindlustusmaksete maksmata jätmise asjas, kui võlg enne kohtuliku arutamise algust täielikult ära makstakse.

66 Kohtuotsus, 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 40).

67 Vormiliste kohustuste rikkumise kohta vt kohtuotsus, 17.7.2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

133. Ennekõike, nagu olen selgitanud käesoleva ettepaneku punktides 48–51, ei kuulu vaidlusalune õigusrikkumine finantshuvide konventsiooni reguleerimisalasse. Finantshuvide konventsioonis ette nähtud künnis on asjakohane üksnes konkreetselt pettuses seisneva õigusrikkumise puhul.

134. Teiseks, kõrvalmärkuse korras: finantshuvide konventsiooni artiklis 2 viidatud 50 000 euro suurune künnis on kohaldatav kõigest kriteeriumina, et määrata kindlaks miinimumsumma, mida ületavat pettust peetakse nii tõsiseks, et *karistada selle eest vabadusekaotusega, millele võib järgneda väljaandmine*. Ent see 50 000 euro suurune künnis ei ole isegi kohaldatav kriminaliseerimise kui sellise künnisena.

135. Seetõttu ei arva ma, et finantshuvide konventsioonis nimetatud künnisele peaks laiema analoogia eesmärgil viitamagi. See ei puutu niisuguste juhtumite puhul nagu käesolev üldse asjasse.

c) Vahekokkuvõte

136. Selle tulemusel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata teisele küsimusele ja kolmanda küsimuse teisele osale järgmiselt: ELTL artikli 325 lõikest 1 ja ELL artikli 4 lõikest 3 koostoimes käibemaksudirektiiviga tuleneva kohustusega näha ette tõhusad, hoiatavad ja proportsionaalsed karistused, et tagada käibemaksu nõuetekohane laekumine, ei ole vastuolus niisugused siseriiklikud õigusaktid, nagu on käesolevas asjas vaidluse all, millega on kehtestatud halduskaristuste süsteem ja vabastatud maksuküsimuste eest vastutavad füüsilised isikud:

– kriminaal- ja haldusvastutusest korrektselt deklareeritud käibemaksu seadusega ette nähtud tähtaja jooksul maksmata jätmise eest summade suhtes, mis ületavad finantshuvide konventsioonis ette nähtud 50 000 euro suuruse miinimumkünnise kolm või viis korda;

– kriminaalvastutusest, kui nende esindatav üksus on maksnud võlgnetava käibemaksu, intressi ja haldustrahvid hilinenult enne, kui avatakse kohtulik arutamine.

C. Siseriikliku õiguse ja liidu õiguse võimaliku vastuolu tagajärjed

137. Olen käesolevas ettepanekus välja pakkunud, et Euroopa Kohus võiks vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele nii, et seadusandliku dekreediga 158/2015 tehtud muudatused *ei ole* asjakohaste liidu õigusnormidega vastuolus. Kui Euroopa Kohus jõuab samale järeldusele, ei ole vaja käesolevas asjas käsitleda küsimust seoses kokkusobimatuks tunnistamise võimaliku (ajalise) mõjuga.

138. Kui Euroopa Kohus otsustab teisiti, tuleb käsitleda siseriikliku õiguse ja liidu õiguse vahelise vastuolu tagajärgi. Muu hulgas on vaja analüüsida liidu õiguse esimuslikkuse põhimõttest tekkivaid praktilisi tagajärgi, see tähendab nõuet jätta liidu õiguse vastased siseriiklikud õigusnormid kohaldamata. Seda tehes tuleb arvestada käesolevat stsenaariumi, kus vaidlusalused siseriiklikud õigusnormid kujutavad endast kestvas kriminaalmenetluses *leebemaid* õigusnorme.

139. Täielikkuse huvides pakun selles küsimuses mõned kokkuvõtlikud mõtted, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus on selle küsimuse sõnaselgelt üles tõstnud ja huvitatud pooled seda kohtuistungil arutanud.

140. Siseriiklik kohus väljendas seisukohta, et kui lugeda seadusandliku dekreediga 158/2015 tehtud muudatused liidu õigusega vastuolus olevaks, ei oleks leebemate õigusnormide seejärgne kohaldamata jätmine vastuolus harta artikli 49 lõikes 1 sätestatud seaduslikkuse põhimõttega ja soodsaima seaduse põhimõttega. Esiteks tähendaks seadusandliku dekreediga 158/2015 muudetud siseriiklike õigusnormide kohaldamata jätmine peamiste faktiliste asjaolude tekkimise ajal kehtinud õigusnormide

(taas)kohaldamist. Teiseks ei oleks need uued õigusnormid, kui need tunnistatakse liidu õigusnormidega vastuolus olevaks, kunagi õiguspäraselt olnud Itaalia õiguskorra osa. Kuna Euroopa Kohtu eelotsustel on *ex tunc* mõju, tuleks sel viisil tõlgendatud sätet kohaldada Euroopa Kohtu osutatud viisil ka kohtuotsusele eelnenud õigussuhetele, mis ei ole seni lõppenud.

141. Komisjon ja Itaalia valitsus jäid kohtuistungil nende argumentide juurde. Nad näivad olevat seisukohal, et leebemaid siseriiklikke õigusnorme ei saa käesolevas asjas kohaldamata jätta, *isegi kui* need õigusnormid loetakse liidu õigusega vastuolus olevaks.

142. Nõustun komisjoni ja Itaalia valitsusega. Minu arvates ei võimalda seaduslikkuse põhimõte tühistada leebemaid kriminaalõiguslikke sätteid kriminaalmenetluse kestel, isegi kui need leebemad sätted leitakse olevat liidu õigusega vastuolus. Teisisõnu on niisugustel juhtudel nagu käesolev vaja kohaldada liikmesriike tõhusaid, hoiatavaid ja analoogseid karistusi kehtestama kohustavate liidu õigusnormide esimuslikkust viisil, mis on kooskõlas teiste liidu õiguskorra sama tasandi reeglitega: harta artikli 49 lõikes 1 sätestatud soodsaima seaduse põhimõttega koostoimes õiguspäraste huvide kaitse ja õiguskindluse põhimõttega konkreetses kriminaalõiguslikus kontekstis.

143. Poolte vahel ei ole vaidlust selles, et liidu õiguse esimuslikkuse põhimõtte kohaselt muudavad aluslepingute sätted ja vahetult kohaldatavad teisese õiguse normid ainuüksi enda jõustudes kohaldatamatuks kõik nendega vastuolus olevad siseriiklike õigusaktide sätted.[68]

144. Kohaldamata jätmise kohustus on vahest ehk kõige jõulisem selle põhimõtte väljendus. Esimuslikkuse praktilisi tagajärgi konkreetsetel juhtudel tuleb siiski kaaluda ja kooskõlastada õiguskindluse üldpõhimõttega ja konkreetsemalt kriminaalõiguse valdkonnas ka seaduslikkuse põhimõttega. Liikmesriikide kohustused tagada tõhus liidu vahendite kogumine ei saa lõppude lõpuks minna vastuollu õigustega, mis on tagatud hartas,[69] kus on samuti sätestatud põhjapanevad seaduslikkuse põhimõte, soodsaima seaduse põhimõte ja õiguskindluse põhimõte.

145. Järgnevas analüüsis pakun välja, et seaduslikkuse põhimõte, mida on õige käsitada mitte minimalistlikult (1), vaid laiemalt kui niisugust, mis hõlmab ka soodsaima seaduse põhimõtet koos laiendatud õiguskindluse imperatiiviga kriminaalasjades (2), nõuab, et käesolevas asjas leebemaid seadusandliku dekreedi 158/2015 sätteid ei saa kohaldamata jätta (3). Viimati nimetatud järeldus kehtib olenemata sellest, kas lõpuks tuvastatakse vastuolu liidu esmase õigusega (ELTL artikli 325 lõige 1) või käibemaksudirektiiviga.

1. Seaduslikkuse põhimõtte „tuum“: tagasiulatuvuse keeld

146. Harta artikli 49 lõikes 1 sätestatud seaduslikkuse põhimõttega kaasneb ennekõike tagasiulatuvuse keeld. See on ette nähtud nimetatud sätte esimeses kahes lauses.[70] See vastab harta artikli 52 lõike 3 mõistes Euroopa inimõiguste konventsiooni (edaspidi „inimõiguste konventsioon“) artiklile 7.

68 Vt nt kohtuotsused, 9.3.1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, punkt 17) ja 14.6.2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, punkt 73 ja seal viidatud kohtupraktika).

69 Vt selle kohta kohtuotsus, 29.3.2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punkt 23).

70 Enne harta jõustumist peeti põhimõtet, et karistusõiguse normidel ei ole tagasiulatuvat jõudu, üheks õiguse üldpõhimõtteks, mille järgimise tagab Euroopa Kohus. Vt nt kohtuotsused, 10.7.1984, Kirk (63/83, EU:C:1984:255, punkt 22); 13.11.1990, Fédesa jt (C-331/88, EU:C:1990:391, punkt 42); 7.1.2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punkt 63); 15.7.2004, Gerekens ja Procola (C-459/02, EU:C:2004:454, punkt 35) ja 29.6.2010, E ja F (C-550/09, EU:C:2010:382, punkt 59).

147. Võib öelda, et õiguskindluse põhimõtte tugevaimaks ja konkreetseimaks väljenduseks oleva seaduslikkuse põhimõtte[71] „tuum“ hõlmab kõigest süütegude ja karistuste määratluse *materiaalõiguslikke* osi. Selle kohaselt peavad õigusaktides olema selgelt määratletud süüteod ja karistused, mis on karistatava teo või tegevusetuse ajal kohaldatavad. See nõue on täidetud, kui õigussubjekt saab asjaomase sätte sõnastusest ja vajaduse korral kohtute poolt sellele antud tõlgenduse põhjal aru, milline tegevus või tegevusetus toob kaasa kriminaalvastutuse.[72] Need nõuded ei keela siiski kriminaalvastutust käsitlevate sätete järkjärgulist selgemaks muutmist kohtu antavate tõlgenduste abil, kui need tõlgendused on mõistlikult ettearvatavad.[73]

148. Sellest tuleneb, et kui põhikohtuasjas asjassepuutuval ajal kohaldatavad siseriiklikud õigusnormid ei sisaldanud sõnaselgeid sätteid, millega oli ette nähtud kriminaalvastutus teatava tegevuse eest, „keelab karistuste seaduses sätestatuse põhimõte, nagu see on sätestatud Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikli 49 lõikes 1, niisuguse teo eest kriminaalkorras karistada isegi juhul, kui siseriiklik õigusnorm on vastuolus liidu õigusega“.[74]

149. Niisiis keelab harta artikli 49 lõike 1 esimeses ja teises lauses kajastuva seaduslikkuse põhimõtte „tuum“ tagasiulatuvalt rakendada süütegude ja karistuste kindlaksmääramist käsitlevaid uusi karistusõigusnorme, mis ei olnud jõus karistatava teo toimepaneku ajal. Siin väärivad toonitamist kaks aspekti: piirdumine teo ja karistuse *materiaalõiguslike* aspektidega, keskendudes *ühele konkreetsele ajahetkele*, mil tegu või tegevusetus toime pandi.

2. Laiem arusaam seaduslikkuse põhimõttest: soodsaima seaduse põhimõte ja õiguskindluse põhimõte kriminaalasjades

150. Harta artikli 49 lõikes 1 ette nähtud tagatiste sisu aga ei piirdu sellega. Minu vaatenurgast on artikli 49 lõikes 1 ette nähtud tagatiste tõeline sisu laiem mõlemas äsja kokku võetud mõõtmes: nii materiaalõiguslikus kui ka ajalises.

151. Asumata sügavamalt arutlema selle üle, mis täpselt on *materiaalõiguslikult* hõlmatud, võib vahest lihtsalt meenutada, et inimõiguste konventsioonis on artikli 7 lõike 1 täpne reguleerimisala samuti selgusest kaugel. Muu hulgas on mõiste „karistus“ ja selle ulatus juriidiliselt arenemas. Hiljuti meenutas Euroopa Inimõiguste Kohtu suurkoda kohtuasjas Del Río Prada, et „karistuse“ („materiaalõiguslikus mõttes“, mis peaks olema hõlmatud inimõiguste konventsiooni artikli 7 lõikega 1) ja karistuse täideviimist või jõustamist käsitleva meetme (mis kaldub rohkem „menetlusõiguse“ tunnuste poole) vahel ei ole selget eraldusjoont.[75] Euroopa Inimõiguste Kohus hindas olukorda laiemalt, lähtudes muu hulgas meetme laadist ja eesmärgist, selle iseloomustamisest siseriiklikus õiguses ja selle mõjust.

152. Kiitust väärib niisugune tagajärgedele või mõjule suunatud hindamine, milles käsitletakse vähem ühe või teise siseriikliku taksonoomia peensusi – mis võivad mõistagi liikmesriigiti erineda – ja rohkem õigusnormide tegelikku toimimist. Eeskätt selgub sellest vahest kõige paremini, mis peab olema põhiõiguste tõhusal kaitsel tähelepanu keskmes: üksikisik ja õigusnormi mõju tema olukorrale, mitte sellele asjaomases siseriiklikus õiguses omistatavad taksonoomilised sildid.

71 Vt selle kohta kohtuotsused, 3.6.2008, Intertanko jt (C-308/06, EU:C:2008:312, punkt 70) ja 28.3.2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punkt 162).

72 Vt nt kohtuotsused, 3.5.2007, Advocaten voor de Wereld (C-303/05, EU:C:2007:261, punkt 50); 31.3.2011, Aurubis Balgaria (C-546/09, EU:C:2011:199, punkt 42) ja 28.3.2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punkt 162).

73 Vt kohtuotsus, 28.3.2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punkt 167 ja seal viidatud kohtupraktika).

74 Vt nt kohtuotsused, 7.1.2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punkt 63) ja 28.6.2012, Caronna (C-7/11, EU:C:2012:396, punkt 55).

75 Vt Euroopa Inimõiguste Kohtu suurkoja otsus, 21.10.2013, Del Río Prada *vs.* Hispaania (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, punkt 85 jj, kus on muu hulgas viidatud Euroopa Inimõiguste Kohtu suurkoja otsusele, 12.2.2008, Kafkaris *vs.* Küpros (CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, punkt 142)).

153. Sel põhjusel, ehkki harta artikli 49 lõike 1 kolmanda lause sõnastus räägib „kergemast karistusest“, ei saa sätet minu arvates pidada viiteks ainuüksi karistuse karmusele. Seda tuleb käsitada nii, et see hõlmab vähemalt ka kõiki kuriteo tunnuseid, lihtsal põhjusel: kui pärast kuriteo toimepanekut võetakse vastu uus seadus, milles muudetakse kuriteo määratlust süüdistatava kasuks, tähendaks see, et tema tegu ei oleks enam üldse kriminaalkorras karistatav. Kui see ei ole enam karistatav, tähendab see, et selle eest ei saa määrata karistust. Karistuse *puudumine* on kindlasti *kergem* karistus. Oleks lihtsalt ebaloogiline tugineda nendel asjaoludel sellele, et tehnilises mõttes see uus seadus „karistusi“ otseselt ei reguleeri.

154. Käesoleva kohtuasja seisukohast olulisem on vahest teisena nimetatud aspekt: seaduslikkuse põhimõttega kaitstava *ajaline* mõõde. Selles suhtes nähtub harta artikli 49 lõike 1 kolmanda lause sõnastusest juba selgelt, et see põhimõte puudutab ka aega *pärast* kuriteo toimepanemist. Kolmandas lauses on ette nähtud kergema karistuse tagasiulatuv kohaldamine, soodsaima seaduse põhimõte.

155. Euroopa Kohus oli juba tunnistanud soodsaima seaduse põhimõtet kui liikmesriikide ühistest põhiseaduslikest tavadest tulenevat liidu õiguse üldpõhimõtet.[76] See kohtupraktika suund koostoimes harta artikli 49 lõikega 1 on tegelikult mõjutanud Euroopa Inimõiguste Kohtu praktika arengut. Näib, et Euroopa Inimõiguste Kohus on kaldunud kõrvale omaenda praktikast, mille kohaselt inimõiguste konventsiooni artikkel 7 soodsaima seaduse põhimõtet ei hõlma, ja tunnistanud selle nimetatud sättes kaudselt sisalduvaks, samuti liidu õiguses pakutava ulatuslikuma kaitse mõjul.[77]

156. Soodsaima seaduse põhimõte kujutab endast sisuliselt erandit karistusõiguse normide tagasiulatuva kohaldamise keelust. See lubab soodsat tagasiulatuvust. Loogiliselt on seega keelatud ebasoodne tagasiulatuvus.

157. Euroopa Inimõiguste Kohtu viimase aja praktika kohaselt tähendab leebema karistusseaduse tagasiulatuva jõu põhimõte seda, et „kui süüteo toimepaneku ajal kehtivad karistusõiguse normid erinevad hilisematest, enne lõpliku kohtuotsuse tegemist kehtestatud karistusõiguse normidest, peab kohus kohaldama õigusnorme, mis on süüdistatavale soodsamad“.[78] Euroopa Inimõiguste Kohtu jaoks on see kohustus kohaldada „paljude karistusõigusnormide seast neid, mis on süüdistatavale kõige soodsamad, karistusõigusnormide ajalise järgnevuse reeglite selgitus, mis on kooskõlas artikli 7 veel ühe olulise aspekti, nimelt karistuste ettearvatavusega“. Niisamuti nagu tagasiulatuva kohaldamise keeld, kehtib ka soodsaima seaduse põhimõte süütegusid ja karistusi määratlevate sätete suhtes.[79]

158. Soodsaima seaduse põhimõtte täpne sisu aga ei ole kaugeltki välja kujunenud. Nimetatud põhimõte on inspireeritud konkreetsest allikast: see eeldab „ühe seaduse ajalist järgnemist teisele ja põhineb järeldusel, et seadusandja on muutnud oma seisukohta kas teo karistusõigusliku kvalifitseerimise või rikkumise eest määratava karistuse osas“.[80] See erisus on viinud käsitusviisideni,

76 Vt kohtuotsused, 3.5.2005, Berlusconi jt (C-387/02, C-391/02 ja C-403/02, EU:C:2005:270, punkt 68); 8.3.2007, Campina (C-45/06, EU:C:2007:154, punkt 32); 11.3.2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, punkt 59) ja 4.6.2009, Mickelsson ja Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, punkt 43).

77 Euroopa Inimõiguste Kohtu suurkoja otsus, 17.9.2009, Scoppola *vs.* Itaalia (nr 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, punktid 105–109).

78 Vt Euroopa Inimõiguste Kohtu suurkoja otsused, 17.9.2009, Scoppola *vs.* Itaalia (nr 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, punkt 109) ja 18.3.2014, Öcalan *vs.* Türgi (nr 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, punkt 175). Vt samuti Euroopa Inimõiguste Kohtu otsused, 12.1.2016, Gouarré Patte *vs.* Andorra (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, punkt 28); 12.7.2016, Ruban *vs.* Ukraina (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, punkt 37) ja 24.1.2017, Koprivnikar *vs.* Sloveenia (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, punkt 49).

79 Euroopa Inimõiguste Kohtu suurkoja otsus, 17.9.2009, Scoppola *vs.* Itaalia (nr 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, punkt 108).

80 Kohtuotsus, 6.10.2016, Paoletti jt (C-218/15, EU:C:2016:748, punkt 27).

milles toonitatakse karistusõigusnormide tagasiulatuva kohaldamise keelu ja soodsaima seaduse põhimõtte eri põhjendusi. Nende käsituste kohaselt ei ole soodsaima seaduse põhimõte ettearvatavuse ega õiguskindluse nõude väljendus. See tugineb pelgalt õigluse kaalutlustele, kajastades seadusandja seisukohtade muutumist süülise käitumise suhtes. [81]

159. Olenemata sellest, millisel väärtusel täpselt soodsaima seaduse põhimõte rajaneb, ei ole selle põhimõtte toimimist raske mõista: kui ei ole selgelt tegu omakasupüüdlike õigusaktidega või koguni seadusandlike menetluste väärkasutamisega, [82] on soodsaima seaduse põhimõte oma olemuselt „ühe otsa pilet“ leebemasse lõpptulemusse. See tähendab, et pärast teo toimepanekut tohib uusi karistusõiguse norme kohaldada üksnes süüdistatava kasuks. Üpris ebatõenäoliste stsenaariumide korral võib see isegi juhtuda *korduvalt* süüdistatava kasuks. Seda saab kooskõlastada ka harta artikli 49 lõike 1 kolmanda lause sõnastuse ja mõttega. Küll aga ei saa selle sättega aga minu arvates kooskõlastada soodsaima seaduse põhimõtte korrektse kohaldamise järel tagasipöördumist karmima sätte juurde ega uute, karmimate karistusõiguse normide vastuvõtmist ja tagasiulatuvat kohaldamist. Sel juhul oleks soodsaima seaduse põhimõte ebastabiilne, tagasipööratav reegel, mis võimaldab pärast teo toimepanekut karistusõiguse norme edasi ja tagasi muuta.

160. Seetõttu ei piirdu soodsaima seaduse põhimõte ega õiguskindluse põhimõte selle ajahetkega, mil faktilised asjaolud tekkisid. Need ulatuvad läbi kogu kriminaalmenetluse kestuse. [83]

161. Tuleb meenutada, et soodsaima seaduse põhimõtte kohaldamine ise rajaneb laiemal õiguskindluse põhimõttel, mille kohaselt peab õiguslik regulatsioon olema selge ja täpne ning selle kohaldamine õigussubjektidele ettearvatav. [84] Selle eesmärk on võimaldada asjaomastel isikutel olla teadlik nendele pandud kohustuste ulatusest ja ühemõtteliselt kindlaks teha, millised on nende õigused ja kohustused, ning vastavalt tegutseda. [85]

162. Seetõttu on soodsaima seaduse põhimõte osa alusõigusnormidest, mis reguleerivad hiljem kehtestatud karistusõiguse normide toimimist ajalises järgnevuses. Nii hõlmavad ka ettearvatavuse nõue ja õiguskindluse nõue selle põhimõtte kohaldamist siseriiklike õigussüsteemide ja liidu õigussüsteemi osana. Nende õiguskindluse põhimõttele omaste nõuetega oleks vastuolus see, kui leebem karistusõiguse norm jäetakse pärast selle vastuvõtmist ja kohaldatavaks muutumist kohaldamata, et muuta taas kohaldatavaks rangem karistusõiguse norm, isegi kui see oli jõus faktiliste asjaolude tekkimise ajal.

81 Vt eeskätt kohtunik Nicolau osaline eriarvamus, millega ühinesid Euroopa Inimõiguste Kohtu otsuses Scoppola (vt 77. joonealune märkus) kohtunikud Bratza, Lorenzen, Jočienė, Villiger ja Sajó; ning samuti kohtunik Sajó eriarvamus Euroopa Inimõiguste Kohtu otsuses, 24.1.2017, Koprivnikar *vs.* Sloveenia (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Laiemat selle põhimõtte käsitlust sisaldas aga kohtunik Pinto de Albuquerque konkureeriv arvamus, millega ühines kohtunik Vučinić Euroopa Inimõiguste Kohtu suurkoja otsuses, 18.7.2013, Maktouf ja Damjanović *vs.* Bosnia ja Hertsegoviina (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208).

82 Nii näiteks ei hõlmaks niisugune soodsama seaduse põhimõtte korrektne kohaldamine seadusandliku menetluse „kaaperdamist“ ega omakasupüüdlike reeglite kehtestamist teatavate isikute kasuks. Sellised isikud ei oleks tegutsenud heas usus ja seega ei oleks neil saanud ka olla õiguspäraseid ootusi. Seevastu õigusaktide „normaalsete“ adressaatide puhul on soodsama seaduse põhimõtte kohaldatavus korrelatsioonis õiguskindluse ja seaduse ettearvatavusega.

83 Jällegi väärib tähelepanu, et Euroopa Inimõiguste Kohus on asunud inimõiguste konventsiooni artikli 7 lõiget 1 hinnates seisukohale, et asjasse puutub mitte üksnes karistusnormi sõnastus süüteo toimepaneku ajal, vaid teatavatel juhtudel ka karistuse mõistmise ja sellest teatamise aeg. Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus, 21.10.2013, Del Río Prada *vs.* Hispaania (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, punktid 112 ja 117), kus on viidatud sellele, et kaebuse esitaja ei oleks saanud kohtupraktika muutusi (mille tõttu vangistuse kestus pikenes) enda süüdimõistmise ajal ja siis, kui talle teatati otsusest liita tema karistused maksimaalseks karistusajaks, ette näha.

84 Vt nt kohtuotsus, 13.10.2016, Polkomtel (C-231/15, EU:C:2016:769, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

85 Vt nt kohtuotsused, 9.3.2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 28.3.2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punkt 161).

163. Kokkuvõttes olen arvamusel, et harta artikli 49 lõike 1 kolmandas lauses tagatud soodsaima seaduse põhimõttega on vastuolus tagasipöördumine kuritegude ja karistuste koosseisu käsitlevate varasemate karmimate õigusnormide juurde, kui hilisem nõuetekohaselt kehtestatud siseriiklik õigusakt tekitas süüdistatava isiklikus sfääris õiguspäraseid ootusi. Niisuguses tagatises võib näha seaduslikkuse põhimõtte laiemat kihistust või eraldiseisvat õigust, mis tuleneb õiguskindluse ja karistusõiguse normide ettearvatavuse nõuetest.

164. Peamine taotlus on selge: õigussubjektid peavad saama tugineda nõuetekohaselt välja kuulutatud karistusõiguse normidele[86] ja oma tegutsemist vastavalt kohandada. On ju täiesti võimalik, et siseriiklikus õiguses välja kuulutatud leebematele õigusnormidele tuginedes võib isik, kelle suhtes on algatatud kriminaalasi, või tema esindaja teha teatavaid menetlusotsuseid või muuta oma tegevuskurssi selle menetluse edasisest arenemisest lähtudes.

165. Liidu õigus on kindlasti osa siseriiklikest õigussüsteemidest. Seetõttu tuleb seda seaduse täitmise hindamisel arvesse võtta. Nii võiks ju märkida, et *ignoratia legis europae non excusat* (Euroopa õiguse mittetundmine ei vabasta selle täitmisest). Isikul, kes maksukohustust ei täida, ei saa olla „õigust karistamatusele“, mille tagavad liidu õigusnormidega vastuolus olevad siseriiklikud õigusnormid.

166. Niisugustel juhtudel nagu käesolev näib mulle mitmel tasandil väga keerukas selle avaldusega leppida. Kas siis, kui keskenduda üksnes praktiliste tagajärgede tasandile, saab tõesti mõistlikult eeldada, et isikud ise pidevalt hindavad väljakuulutatud siseriiklike seaduste vastavust liidu õigusele ja teevad selle põhjal otsuseid oma kriminaalvastutuse kohta? Isegi kui väita, et just seda tulebki eeldada juhul, kui siseriiklikes õigusaktides on ette nähtud olukord X ning selges Euroopa õigusnormis on ette nähtud X-ile vastupidine olukord, siis kas saab seda niisamuti eeldada seoses siseriiklike õigusnormide vastavusega liidu õiguse mõnevõrra „ökonoomselt sõnastatud“ sätetele, nagu ELTL artikli 325 lõige 1, mille tõlgendamine eeldab Euroopa Kohtu suurkoja (tõtt-öelda korduvat) tähelepanu?

3. Soodsaima seaduse põhimõtte ja õiguskindluse põhimõtte tagajärjed käesolevas asjas

167. Kohtuasjas Berlusconi[87] seisis Euroopa Kohus juba vastamisi küsimusega, kas kergema karistuse tagasiulatuva kohaldamise põhimõte on kohaldatav, kui see karistus on vastuolus teiste liidu õigusnormidega. Ent kuna nimetatud kohtuasi puudutas direktiivi, anti vastus selle alusel, et isikute kriminaalvastutuse raskendamiseks või kindlaksmääramiseks ei saa tugineda direktiivide sätetele.[88]

168. Käesolevas asjas sisaldavad asjassepuutuvaid liidu õigusnorme mitte ainult käibemaksudirektiiv koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3, vaid ka esmase õiguse sätted, nimelt ELTL artikli 325 lõige 1, mis „panevad liikmesriikidele saavutatava tulemuse osas täpse kohustuse, mis nendes ette nähtud […] reegli kohaldamisel ei sõltu ühestki lisatingimusest“.[89] Selle tulemusel on Euroopa Kohus märkinud, et ELTL artikli 325 lõigete 1 ja 2 toime võib olla „nende sätete ja liikmesriikide siseriikliku õiguse

86 Erinevalt kohtuasjast ANAFE käsitleb käesolev kohtuasi mitte haldusmenetlust, vaid kriminaalõigust. Vt kohtuotsus, 14.6.2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, punktid 70 jj), kus Euroopa Kohus ei nõustunud sellega, et Prantsuse ametiasutuste poolt Schengeni norme rikkudes välja antud mitmekordsete viisade valdajad võivad tugineda õiguspärasele ootusele.

87 Vt kohtuotsus, 3.5.2005, Berlusconi jt (C-387/02, C-391/02 ja C-403/02, EU:C:2005:270, punkt 70).

88 Vt nt kohtuotsused, 11.6.1987, X (14/86, EU:C:1987:275, punkt 20); 8.10.1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, EU:C:1987:431, punkt 13); 26.9.1996, Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363, punkt 37); 12.12.1996, X (C-74/95 ja C-129/95, EU:C:1996:491, punkt 24); 7.1.2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punkt 61) ja 3.5.2005, Berlusconi jt (C-387/02, C-391/02 ja C-403/02, EU:C:2005:270, punkt 74) või 22.11.2005, Grøngaard ja Bang (C-384/02, EU:C:2005:708, punkt 30). Raamotsuste kohta vt samuti kohtuotsused, 16.6.2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punkt 45) ja 8.11.2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, punkt 64).

89 Kohtuotsus, 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 51).

vastastikuses seoses […] selline, et need sätted muudavad jõustudes automaatselt kohaldamatuks kõik nendega vastuolus olevad siseriiklike õigusaktide sätted“.[90] Kohe seejärel seda seisukohta siiski täpsustati: niisuguse stsenaariumi korral peab siseriiklik kohus ka jälgima, et puudutatud isikute põhiõigused oleksid tagatud.[91]

169. Minu arvates ei võimalda imperatiivne kohustus järgida seaduslikkuse põhimõtet – sealhulgas soodsaima seaduse põhimõtet – ja õiguskindluse põhimõtet jätta leebemad siseriiklikud karistusõiguse normid põhikohtuasjas kohaldamata. Vajaduse korral võib käesolevas asjas jõuda sellele järeldusele kahel viisil.

170. Esiteks on muudatusega, millega muudeti deklareeritud käibemaksu maksmata jätmises seisneva õigusrikkumise kriminaliseerimise künnist (lisades ka uue kriminaalvastutuse äralangemise aluse), minu arvates muudetud kuriteo koosseisu. Kriminaalvastutuse tekke rahalise künnise seadmine on kuriteo määratlemise objektiivne tunnus. Seda muutust kui niisugust saab pidada seaduslikkuse põhimõtte – koostoimes soodsaima seaduse põhimõttega – materiaalõiguslikku „tuuma“ kuuluvaks.

171. Teiseks, isegi kui näha sellist järgnevat muudatust väljaspool kitsast seaduslikkuse põhimõtte pilti, sest rangelt võttes ulatub see algse teo toimepaneku hetkest kaugemale, jääks see kindlasti sama põhimõtte laiema käsituse alasse. Jõustudes käivitas uus siseriiklik muudatus soodsama seaduse reegli, mis on tekitanud süüdistatava isiklikus sfääris õiguspäraseid ootusi, et tema suhtes kohaldub uus, leebem säte.

172. Asjakohased on veel kaks kokkuvõtlikku märkust.

173. Esiteks ei ole niisuguses asjas nagu käesolev lõpuks kuigi palju vahet sellel, kas siseriiklikud õigusnormid võidakse tunnistada liidu teisese õigusega või liidu esmase õigusega vastuolus olevaks. Eespool toodud põhjendused ja harta artikli 49 lõikest 1 tulenevad piirangud kehtivad läbivalt, olenemata kohustuse allikast liidu õiguse tasandil.

174. Kindlasti on Euroopa Kohus toonitanud, et „vahetult kohaldatavaid liidu õigusnorme, mis on õiguste ja kohustuste otsene allikas kõigi jaoks, keda need puudutavad, olgu siis tegemist liikmesriikide või üksikisikutega, kes on liidu õigusega reguleeritava õigussuhte pooled, [tuleb] täielikult ja ühetaoliselt kohaldada kõikides liikmesriikides alates selle jõustumisest ja kogu selle kehtivuse ajal“.[92]

175. Ent samal ajal on ka tunnistatud, et kriminaalvastutuse määramiseks või raskendamiseks teatavatele liidu õigusnormidele tuginemise keeld ei saa iseenesest piirduda vaid direktiividega. Samasugustele kaalutlustele on tuginetud seoses määruse sätetega, mis volitasid liikmesriike kehtestama karistusi selle sätete rikkumise eest just nimelt eesmärgiga pidada kinni õiguskindluse põhimõttest ja tagasiulatuvuse keelu põhimõttest, mis on sätestatud inimõiguste konventsiooni artiklis 7.[93]

176. Minu arvates ei saa automaatselt eeldada, et aluslepingu sätted, millega on pandud liikmesriikidele täpne ja tingimusteta kohustus saavutatava tulemuse osas, nagu ELTL artikli 325 lõigetes 1 ja 2, on igas olukorras automaatselt kooskõlas ettearvatavuse nõudega, milleks kohustavad konkreetses kriminaalõiguse valdkonnas seaduslikkuse põhimõte ja õiguskindluse põhimõte.[94]

90 Kohtuotsus, 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 52).

91 Kohtuotsus, 8.9.2015, Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 53).

92 Vt kohtuotsus, 8.9.2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

93 Vt kohtuotsus, 7.1.2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punktid 62 ja 63).

94 Aluslepingus võib siiski leiduda sätteid, milles on selgelt määratletud „rikkumised ning nende karistuste laad ja tähtsus“, et täita harta artikli 49 lõike 1 nõuded. Vt kohtuotsus, 29.3.2011, ThyssenKrupp Nirosta *vs.* komisjon (C-352/09 P, EU:C:2011:191, punkt 82 jj), kus Euroopa Kohus märkis, et „asjaolude asetleidmise ajal nägid [Euroopa Söe- ja Teraseühenduse asutamislepingu] artikli 65 lõiked 1 ja 5 ette selge õigusliku aluse käesolevas asjas määratud karistuse eest, millest tulenevalt ei saanud apellandile olla teadmata tema tegevuse tagajärjed“.

177. Seaduslikkuse põhimõtet ei saa tõlgendada nii, et see keelab kriminaalvastutust käsitlevate õigusnormide järkjärgulist selgemaks muutmist. Küll aga võib sellega vastuolus olla „rikkumist kehtestavale sättele antud uue tõlgenduse tagasiulatuv kohaldamine“.[95] Jällegi on peamine aspekt asjassepuutuva õigusnormi ettearvatavus.

178. Üldisemas, süsteemsemas mõttes on mul keeruline näha, miks peaks aluslepingu sätete diferentseeritud vahetut õigusmõju käsitlev ja direktiivide omast eristav Euroopa Kohtu praktika, mis ise on ajaloolise kujunemise vili, mitte tekkinud põhimõttelisest valikust, mis oleks rajanenud selgepiirilistel erinevustel nende liidu õiguse allikate sõnastuses, olema niisugustes kohtuasjades nagu käesolev määrav tegur. Kas mineviku doktrinäärsed lahtrid, mida on keeruline selgitada ka innukale liidu õiguse uurijale, peaksid tõesti olema määravad kriminaalvastutuse (või selle puudumise) tuvastamisel juhtudel, millel suuresti puudub seos vahetu õigusmõju spetsiifiliste küsimustega? Veel enam niisugustel juhtudel nagu käesolev, kus mõlema kohustustekihi (alusleping ja käibemaksudirektiiv) sisu on enam-vähem sama ning tegelikult hinnatakse neid koos?

179. Teiseks puudutab käesolevas asjas tekkinud põhiküsimus Euroopa Kohtu otsuste ajalist mõju.[96] Nagu siseriiklik kohus eelotsusetaotluses meenutas, on Euroopa Kohtu otsuste ajalise kohaldatavuse vaikereegliks sisuliselt *seostuv tagasivaatelisus*: Euroopa Kohus annab liidu õigusnormidele *ex tunc* tõlgenduse, mis muutub vahetult kohaldatavaks kõikides käimas olevates (ja vahel koguni lõpetatud[97]) kohtuasjades, kus sedasama sätet kohaldatakse. Niisugusel lähenemisviisil aga on omad piirangud, mis jällegi taanduvad samale küsimusele: ettearvatavusele. Võib väita, et mida kaugemale liigub Euroopa Kohus õigust kujundades tõlgendatavate sätete konkreetsest sõnastusest, seda keerulisem on säilitada nende kohtulike seisukohaväljenduste täieliku *ex tunc* kohaldamise reeglit.[98]

180. Kui siseriiklikud õigusnormid on lõpuks liidu õigusega vastuolus, ei muuda see siseriiklikke õigusnorme olematuks.[99] Seda, et siseriiklikud õigusnormid, mis hiljem leitakse olevat liidu õigusega vastuolus, võivad põhjustada õiguslikke tagajärgi, mis võivad teatavatel asjaoludel tekitada ootusi, tõendab see, et Euroopa Kohus on teatavatel juhtudel oma otsuse mõju ajaliselt piiranud, et kaitsta õiguskindluse põhimõttest tulenevaid nõudeid. Selles kontekstis võib meenutada, et Euroopa Kohus on tunnistanud, et „erandlikel juhtudel ja õiguskindlusest tulenevatel kaalutlustel“ võib (üksnes) Euroopa Kohus „kohaldada ajutist mõju peatamist, mis tõrjub välja liidu õiguse sätte mõju selle sättega vastuolus oleva siseriikliku õiguse suhtes“.[100]

181. Võib toonitada, et väide, et liidu õiguses takistavad kriminaalasjades leebemate siseriiklike õigusnormide kohaldamata jätmist soodsaima seaduse põhimõte ja õiguskindluse nõue, ei eelda Euroopa Kohtu otsuste ajalist mõju käsitleva tõepoolest üsna piirava lähenemisviisi ulatuslikumat ümberhindamist. Sellest joonistuks välja kõigest kitsas erand, mis puudutaks üksikuid käimasolevaid

95 Vt nt kohtuotsused, 28.6.2005, Dansk Rørindustri jt *vs.* komisjon (C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P–C-208/02 P ja C-213/02 P, EU:C:2005:408, punkt 217) või 10.7.2014, Telefónica ja Telefónica de España *vs.* komisjon (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, punkt 147).

96 Eelotsuste ajaliste piirangute kohta üldiselt vt Düsterhaus, D., „*Eppur Si Muove*! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure“, *Yearbook of European Law*, 35. kd, 2016, lk 1–38.

97 Vt selle kohta kohtuotsus, 13.1.2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punkt 28) või 18.7.2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punkt 63).

98 Võiks lisada, et kindlasti ei ole see probleem uus ega piirdu liidu õiguskorraga. Võrdleva ülevaate saamiseks vt näiteks Steiner, E., „*Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*“, Springer, 2015, või Popelier, P. jt (toim), „*The Effects of Judicial Decisions in Time*“, Intersentia, Cambridge, 2014.

99 Vt selle kohta kohtuotsused, 22.10.1998, IN. CO. GE.'90 jt (C-10/97–C-22/97, EU:C:1998:498, punkt 21) ja 19.11.2009, Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, punkt 83).

100 Vt kohtuotsused, 28.7.2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 33), milles on viidatud kohtuotsusele, 8.9.2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 67).

kriminaalasju, jättes selle vastuolu üldised normatiivsed tagajärjed puutumata. Euroopa Kohtu järeldused võiksid loomulikult anda põhjust rikkumist käsitlevateks menetlusteks sellest tulenevate kohustuste täitmata jätmise suhtes[101] ning viiksid igal juhul kohustuseni siseriiklikku õiguskorda tuleviku huvides vastavalt muuta.

V. Ettepanek

182. Nendel kaalutlustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunale di Varese (esimese astme kohus, Varese) küsimustele järgmiselt:

– Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsiooni artikli 1 lõike 1 punktis b silmas peetud pettuse mõiste ei hõlma niisugust õigusrikkumist, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, mis puudutab nõuetekohaselt deklareeritud käibemaksu seadusega ette nähtud tähtaja jooksul maksmata jätmist.

– ELL artikli 4 lõikega 3 koostoimes ELTL artikli 325 lõikega 1 ja käibemaksudirektiiviga ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, millega kehtestatakse maksu tähtpäevaks maksmata jätmise karistatavuse kindlaksmääramiseks rahaline künnis, mis on käibemaksu suhtes kõrgem kui kinnipeetava tulumaksu suhtes.

– ELTL artikli 325 lõikest 1 ja ELL artikli 4 lõikest 3 koostoimes käibemaksudirektiiviga tuleneva kohustusega näha ette tõhusad, hoiatavad ja proportsionaalsed karistused, et tagada käibemaksu nõuetekohane laekumine, ei ole vastuolus niisugused siseriiklikud õigusaktid, nagu on käesolevas asjas vaidluse all, millega on kehtestatud halduskaristuste süsteem ja vabastatud maksuküsimuste eest vastutavad füüsilised isikud:

– kriminaal- ja haldusvastutusest korrektselt deklareeritud käibemaksu seadusega ette nähtud tähtaja jooksul maksmata jätmise eest summade suhtes, mis ületavad finantshuvide konventsioonis ette nähtud 50 000 euro suuruse miinimumkünnise kolm või viis korda;

– kriminaalvastutusest, kui nende esindatav üksus on maksnud võlgnetava käibemaksu, intressi ja haldustrahvid hilinenult enne, kui avatakse kohtulik arutamine.

101 Vt nt kohtuotsused, 21.9.1989, komisjon *vs.* Kreeka (68/88, EU:C:1989:339, punkt 24); 18.10.2001, komisjon *vs.* Iirimaa (C-354/99, EU:C:2001:550, punktid 46–48) ja 17.7.2008, komisjon *vs.* Itaalia (C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 52).