



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

20. märts 2018\*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Tasumisele kuuluva käibemaksu tasumata jätmine – Karistused – Siseriiklikud õigusnormid, milles on sama teo eest ette nähtud haldussanktsioon ja kriminaalkaristus – Euroopa Liidu põhiõiguste harta – Artikkel 50 – *Ne bis in idem*'i põhimõte – Haldussanktsiooni kriminaalõiguslik laad – Sama süüteo olemasolu – Artikli 52 lõige 1 – *Ne bis in idem*'i põhimõtte piirangud – Tingimused

Kohtuasjas C-524/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunale di Bergamo (Bergamo kohus, Itaalia) 16. septembri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 1. oktoobril 2015, kriminaalasjas järgmise isiku suhtes:

**Luca Menci,**

menetluses osales:

**Procura della Repubblica,**

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident A. Tizzano, kodade presidendid R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, T. von Danwitz (ettekandja), A. Rosas ja E. Levits, kohtunikud E. Juhász, J.-C. Bonichot, A. Arabadžiev, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos ja E. Regan,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: V. Giacobblo-Peyronnel, hiljem ametnik R. Schiano,

arvestades kirjalikku menetlust ja 8. septembri 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades suulise menetluse uuendamise määrust, mis tehti 25. jaanuaril 2017, ning 30. mai 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- L. Menci, esindajad: *avvocato* G. Broglio, *avvocato* V. Meanti ja *avvocato* I. Dioli,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek ja J. Vláčil,

\* Kohtumenetluse keel: itaalia

- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja D. Klebs,
- Iirimaa, esindajad: E. Creedon, hiljem M. Browne, G. Hodge ja A. Joyce, keda abistas *barrister* M. Gray,
- Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas, G. de Bergues, F.-X. Bréchet, S. Ghiandoni ja E. de Moustier,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. K. Bulterman ja J. Langer,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: H. Krämer, M. Owsiany-Hornung ja F. Tomat,

olles 12. septembri 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,  
on teinud järgmise

#### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikli 50 tõlgendamist koostoimes Roomas 4. novembril 1950 alla kirjutatud Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (edaspidi „EIÕK“) protokoll nr 7 artikliga 4.
- 2 Taotlus on esitatud Luca Menci suhtes algatatud kriminaalmenetluses, mis puudutab käibemaksualaseid süütegusid.

#### **Õiguslik raamistik**

##### ***EIÕK***

- 3 EIÕK protokoll nr 7 artiklis 4 „Teistkordse kohtumõistmise ja karistamise keelamine“ on sätestatud:  
„1. Mitte kellegi üle ei või sama riigi jurisdiktsiooni alusel teist korda kohut mõista ning kedagi ei või kriminaalkorras karistada teo eest, milles ta on juba selle riigi seaduse alusel ja kriminaalmenetluse korras lõplikult õigeks või süüdi mõistetud.  
2. Eelmine lõige ei takista menetluse taasalustamist kooskõlas asjaomase riigi seaduse ja kriminaalmenetlusega, kui on tõendeid uutest või äsjailmnenud asjaoludest või kui varasemas menetluses on olnud oluline puudujääk, mis võis asja lahendit mõjustada.  
3. Käesoleva artikliga sätestatud kohustuste täitmist ei või konventsiooni artikli 15 alusel peatada.“

##### ***Liidu õigus***

- 4 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 2 lõikes 1 on määratletud käibemaksuga maksustatavad tehingud.

5 Direktiivi artiklis 273 on sätestatud:

„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.“

### *Itaalia õigus*

6 18. detsembri 1997. aasta seadusandliku dekreeedi nr 471, mis käsitleb mittekriminaalõiguslike maksualaste karistuste reformi otsese maksustamise, käibemaksu ja maksude kogumise valdkonnas vastavalt 23. detsembri 1996. aasta seaduse nr 662 artikli 3 lõike 133 punktile q (decreto legislativo n. 471 – Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662) (*GURI* nr 5 regulaarne lisa, 8.1.1998), põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsiooni (edaspidi „seadusandlik dekreet nr 471/97“) artikli 13 lõige 1 oli sõnastatud järgmiselt:

„Igaühele, kes jätab ettenähtud tähtaja jooksul tervenisti või osaliselt tasumata ettemaksud, perioodilised maksed, tasaarveldusmaksed või deklaratsiooni alusel tasumisele kuuluva maksu osa, määratakse pärast perioodiliste maksete ja ettemaksude mahaarvamist, ka juhul, kui neid ei ole tasutud, haldussanktsioon, mille suurus on kuni 30 % igast tasumata jäänud summast, isegi kui pärast iga-aastase deklaratsiooni kontrollimise käigus tuvastatud sisuliste vigade või arvutusvigade parandamist ilmneb, et maksusumma on suurem või et mahaarvatav jääk on väiksem. [...]“

7 10. märtsi 2000. aasta seadusandliku dekreeedi nr 74, millega kehtestatakse uued eeskirjad, mis käsitlevad tulumaksu- ja käibemaksualaseid süütegusid vastavalt 25. juuni 1999. aasta seaduse nr 205 artiklile 9 (decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205) (*GURI* nr 76, 31.3.2000, lk 4), põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsiooni (edaspidi „seadusandlik dekreet nr 74/2000“) artikli 10*bis* lõikes 1 oli sätestatud:

„Igaüht, kes maksu kinnipidaja iga-aastase deklaratsiooni esitamise tähtaja jooksul jätab tasumata maksu, mis kuulub tasumisele sama deklaratsiooni alusel, või maksu kinnipidajatele väljastatud tõendi kohaselt kinnipidamisele kuuluva maksu suuremas summas kui 50 000 eurot iga maksustamisperioodi kohta, karistatakse kuue kuu kuni kahe aasta pikkuse vangistusega.“

8 Seadusandliku dekreeedi artikli 10*ter* „Käibemaksu tasumata jätmine“ lõike 1 põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsioonis oli sätestatud:

„Artiklit 10*bis* kohaldatakse selles ette nähtud piirides ka igaühe suhtes, kes ei ole järgmise maksustamisperioodi avansilise makse tegemise tähtaja jooksul tasunud iga-aastase deklaratsiooni alusel tasumisele kuuluvat käibemaksu.“

9 Seadusandliku dekreeedi artikli 20 „Suhted kriminaalmenetluse ja maksumenetluse vahel“ lõikes 1 on ette nähtud:

„Haldusmenetlust, milles teostatakse maksukontrolli eesmärgiga määrata kindlaks sissenõutav summa, ja maksukohtumenetlust ei või peatada kriminaalmenetluse ajaks, mille ese on samad teod või teod, mille tuvastamisest oleneb asja lahendamine.“

- 10 Seadusandliku dekreeidi artikli 21 „Haldussanktsioonid süütegude eest, mida loetakse kriminaalõiguse valdkonda kuuluvaks“ lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Pädev asutus määrab igal juhul haldussanktsioonid maksualaste süütegude eest, mille kohta on esitatud kuriteoteade.

2. Need karistused on kohaldatavad üksnes artikli 19 lõikes 2 nimetatud isikute suhtes, välja arvatud juhul, kui tehakse kohtueelse menetluse lõpetamise otsus, vaidlustamatu õigeksmõistev otsus või kriminaalmenetluse lõpetamise otsus vormis, mis välistab, et teo eest võidakse kriminaalkorras karistada. Viimati nimetatud juhul hakkab sissenõudmise tähtaeg kulgema alates kuupäevast, kui kohtueelse menetluse lõpetamise otsus, vaidlustamatu õigeksmõistev otsus või kriminaalmenetluse lõpetamise otsus pädevale asutusele teatavaks tehakse; otsus tehakse teatavaks otsuse teinud kohtu kantslele kaudu.“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

- 11 L. Menci suhtes toimus haldusmenetlus, mille käigus süüdistati teda selles, et ta oma nime all tegutseva füüsilisest isikust ettevõtjana jättis seaduses sätestatud tähtaja jooksul tasumata 2011. aasta maksustamisaasta kohta esitatud iga-aastasest deklaratsioonist tuleneva käibemaksu, mille summa ulatus kokku 282 495,76 euron.
- 12 Menetluse tulemusel tegi Amministrazione Finanziaria (maksuamet, Itaalia) otsuse, millega ta kohustas L. Mencit maksma tasumisele kuuluva käibemaksu summa ja määras L. Mencile lisaks seadusandliku dekreeidi nr 471/97 artikli 13 lõike 1 alusel haldussanktsiooni summas 84 748,74 eurot, mis kujutab endast 30 % maksuvõlast. Otsus jõustus. L. Menci taotlus maksuvõla tasumise ajatamiseks rahuldati ning ta asus esimesi osamakseid tegema.
- 13 Pärast haldusmenetluse lõplikku lõpetamist alustati L. Menci suhtes samadel asjaoludel Tribunale di Bergamo's (Bergamo kohus, Itaalia) kriminaalmenetlust Procura della Repubblica (riigiprokurör, Itaalia) avalduse alusel, põhjusel et käibemaksu tasumata jätmine on kvalifitseeritav seadusandliku dekreeidi nr 74/2000 artikli 10*bis* lõike 1 ja artikli 10*ter* lõike 1 kohaselt karistatavaks süüteks.
- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et vastavalt seadusandliku dekreeidi nr 74/2000 sätetele viiakse kriminaalmenetlus ja haldusmenetlus läbi teineteisest sõltumatult ning neist esimene kuulub kohtute ja teine haldusasutuste pädevusse. Kumbagi menetlust ei saa teise menetluse tulemuse äraootamiseks peatada.
- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et seadusandliku dekreeidi artikli 21 lõige 2, mille kohaselt ei ole pädeva haldusasutuse poolt maksualaste süütegude eest määratud haldussanktsioonid täideviidavad, kuni kriminaalmenetlus ei ole lõplikult lõpetatud kohtueelse menetluse lõpetamise otsuse, õigeksmõistva otsuse või kohtumenetluse lõpetamise otsusega, mis välistab, et teo eest võidakse kriminaalkorras karistada, ei takista seda, et niisuguse isiku suhtes nagu L. Menci võidakse läbi viia kriminaalmenetlus pärast talle lõpliku haldussanktsiooni määramist.
- 16 Neil asjaoludel otsustas Tribunale di Bergamo (Bergamo kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas harta artikliga 50 tõlgendatuna koostoimes EIÕK protokoll nr 7 artikliga 4 ja Euroopa Inimõiguste Kohtu vastava kohtupraktikaga on vastuolus kriminaalmenetlus, mille ese on tegu (käibemaksu tasumata jätmine), mille eest on süüdistatavale juba määratud lõplik haldussanktsioon?“

## Eelotsuse küsimuse analüüs

- 17 Oma küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas harta artiklit 50 koostoimes EIÖK protokollis nr 7 artikliga 4 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt võib isiku suhtes algatada kriminaalmenetluse tasumisele kuuluva käibemaksu seaduses sätestatud tähtaja jooksul tasumata jätmise tõttu, samas kui sellele isikule on sama teo eest juba määratud lõplik haldussanktsioon.
- 18 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksu valdkonnas ilmneb eelkõige direktiivi 2006/112 artiklitest 2 ja 273 koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3, et liikmesriigid on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu (vt selle kohta 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 19 Lisaks kohustab ELTL artikkel 325 liikmesriike võitlema Euroopa Liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu hoiatavate ja tõhusate meetmetega ning iseäranis võtma liidu finantshuve kahjustavate pettuste vastu samu meetmeid, mida nad võtavad omaenda finantshuve kahjustavate pettuste vastu. Liidu finantshuvid hõlmavad aga ka käibemaksutulu (vt selle kohta 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punktid 30 ja 31 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 20 Liikmesriikidel on selleks, et tagada käibemaksutulu laekumine täies ulatuses ja kaitsta seeläbi liidu finantshuve, vabadus valida kohaldatavad karistused, mis võivad olla nii haldussanktsiooni kui ka kriminaalkaristuse vormis või neist kahest kombineeritud. Kriminaalkaristused võivad siiski olla vältimatult vajalikud teatavate raskete käibemaksupettustega tõhusalt ja hoiatavalt võitlemiseks (vt selle kohta 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punktid 33 ja 34).
- 21 Kuivõrd siseriikliku maksuhalduri määratud haldussanktsioonide ja käibemaksualaste süütegude suhtes alustatud kriminaalmenetluste – nagu on kõne all põhikohtuasjas – eesmärk on tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja võidelda pettuste vastu, kujutavad need endast direktiivi 2006/112 artiklite 2 ja 273 ning ELTL artikli 325 kohaldamist ja seega liidu õiguse kohaldamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27, ning 5. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Orsi ja Baldetti, C-217/15 ja C-350/15, EU:C:2017:264, punkt 16). Järelikult peavad need järgima harta artikliga 50 tagatud põhiõigust.
- 22 Kuigi EIÖKga tunnustatud põhiõigused on liidu õiguse üldpõhimõtted, nagu kinnitab ELL artikli 6 lõige 3, ning kuigi harta artikli 52 lõikes 3 on sätestatud, et hartas sisalduvate selliste õiguste tähendus ja ulatus, mis vastavad EIÖKga tagatud õigustele, on samad, mis neile nimetatud konventsiooniga ette on nähtud, ei kujuta viimane endast liidu õiguskorda formaalselt kuuluvat õigusinstrumenti, seni kuni liit ei ole konventsiooniga ühinenud (26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 44, ning 15. veebruari 2016. aasta kohtuotsus N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 23 Harta artiklit 52 puudutavates selgitustes on märgitud, et selle artikli lõike 3 eesmärk on tagada vajalik kooskõla harta ja EIÖK vahel, „ilma et sellega kahjustataks liidu õiguse ja Euroopa Liidu Kohtu sõltumatust“ (15. veebruari 2016. aasta kohtuotsus N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 47, ning 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus K., C-18/16, EU:C:2017:680, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 24 Seetõttu tuleb esitatud küsimuse analüüsimisel lähtuda hartaga ja eriti selle artikliga 50 tagatud põhiõigustest (vt selle kohta 5. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Orsi ja Baldetti, C-217/15 ja C-350/15, EU:C:2017:264, punkt 15 ning seal viidatud kohtupraktika).

- 25 Harta artiklis 50 on sätestatud, et „[k]edagi ei tohi uuesti kohtu alla anda ega karistada kuriteo eest, milles ta on liidu territooriumil seaduse järgi juba lõplikult õigeks või süüdi mõistetud“. Seega keelab *ne bis in idem*'i põhimõtte sama teo ja sama isiku suhtes kumuleerida nii menetlusi kui ka karistusi, mis on selle artikli tähenduses kriminaalõiguslikku laadi (vt selle kohta 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 34).

### ***Menetluste ja karistuste kriminaalõiguslik laad***

- 26 Mis puudutab põhikohtuasjas kõne all olevate menetluste ja karistuste kriminaalõigusliku laadi hindamist, siis tuleb märkida, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale on asjakohased kolm kriteeriumi. Esimene kriteerium on rikkumise õiguslik kvalifitseerimine siseriiklikus õiguses, teine on rikkumise laad ning kolmas on selle karistuse raskus, mis võidakse isikule määrata (vt selle kohta 5. juuni 2012. aasta kohtuotsus Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, punkt 37, ja 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 35).
- 27 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on neid kriteeriume arvestades hinnata, kas põhikohtuasjas kõne all olevad kriminaal- ja haldusmenetlused ning kriminaalkaristused ja haldussanktsioonid on harta artikli 50 tähenduses kriminaalõiguslikku laadi, võib Euroopa Kohus eelotsusetaotlust lahendades siiski teha täpsustusi, mille eesmärk on juhendada liikmesriigi kohut tema tõlgenduse andmisel (vt selle kohta 5. juuni 2014. aasta kohtuotsus Mahdi, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, punkt 79 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Käesolevas asjas tuleb kõigepealt täpsustada, et vaidluse all ei ole see, kas käesoleva kohtuotsuse punktis 26 meenutatud kriteeriume arvestades on kriminaalõiguslikuks kvalifitseeritavad põhikohtuasjas käsitletav kriminaalmenetlus ja karistused, mis selle tulemusel võidakse mõista. Seevastu tekib küsimus, kas L. Menci suhtes toimunud haldusmenetlus ja selle menetluse tulemusel talle määratud lõplik haldussanktsioon on harta artikli 50 tähenduses kriminaalõiguslikku laadi või mitte.
- 29 Mis puudutab käesoleva kohtuotsuse punktis 26 meenutatud esimest kriteeriumi, siis sellega seoses nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et siseriiklikus õiguses on menetlus, mille tulemusel määrati trahv, kvalifitseeritud haldusmenetluseks.
- 30 Harta artikli 50 kohaldamine ei piirdu aga ainuüksi menetluste ja karistustega, mis on siseriiklikus õiguses kvalifitseeritud „kriminaalõiguslikuks“, vaid see artikkel hõlmab – sõltumata siseriiklikus õiguses antud kvalifikatsioonist – menetlusi ja karistusi, mida tuleb punktis 26 nimetatud kahe ülejäänud kriteeriumi põhjal pidada oma laadilt kriminaalõiguslikuks.
- 31 Mis puudutab teist kriteeriumi, mis on seotud süüteo laadiga, siis see nõuab, et kontrollitaks, kas kõnealuse karistusega taotletakse eelkõige karistuslikku eesmärki (vt 5. juuni 2012. aasta kohtuotsus Bonda, C-489/10, EU:C:2012:319, punkt 39). Sellest järeldub, et karistusliku eesmärgiga karistus on harta artikli 50 tähenduses kriminaalõiguslik ja et ainuüksi asjaolu, et see täidab ka ennetavat eesmärki, ei muuda selle kvalifitseerimist kriminaalkaristuseks. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 113 nimelt märkis, tuleneb juba kriminaalkaristuste olemusest endast, et nende eesmärk on nii õigusvastaste tegude eest karistamine kui ka selliste tegude ennetamine. Seevastu meede, millega üksnes heastatakse asjaomase süüteoga tekitatud kahju, ei ole kriminaalõiguslik.
- 32 Käesoleval juhul on seadusandliku dekreeedi nr 471/97 artikli 13 lõikes 1 tasumisele kuuluva käibemaksu tasumata jätmise eest ette nähtud haldussanktsioon, mis lisandub maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvale käibemaksule. Kuigi seda karistust vähendatakse, kui maks tasutakse teatud tähtaja jooksul alates tasumata jätmisest, nagu väidab Itaalia valitsus oma kirjalikes seisukohtades, vastab siiski tõele, et tasumisele kuuluva käibemaksu hilinenult tasumise eest on ette nähtud kõnealune



karistus. Nagu leidis ka eelotsusetaotluse esitanud kohus oma hinnangus, ilmneb seega, et samal karistusel on karistuslik eesmärk, mis on omane harta artikli 50 tähenduses kriminaalõiguslikule karistusele.

- 33 Mis puudutab kolmandat kriteeriumi, siis tuleb märkida, et põhikohtuasjas käsitletav haldussanktsioon on seadusandliku dekreeidi nr 471/97 artikli 13 lõike 1 kohaselt trahv, mille suurus on 30 % tasumisele kuuluvast käibemaksust ning mis lisandub maksu tasumise kohustusele ja on käsitatav – ilma, et põhikohtuasja pooled sellele vastu vaidleksid – raske karistusena, ning see võib kinnitada analüüsi tulemust, mille kohaselt kõnealune karistus on harta artikli 50 tähenduses kriminaalõiguslik, kuid eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seda siiski kontrollima.

### ***Sama süüteo olemasolu***

- 34 Harta artikli 50 sõnastusest endast tuleneb, et selle kohaselt on keelatud sama isiku suhtes kriminaalmenetluse läbiviimine või tema kriminaalkorras karistamine sama süüteo eest rohkem kui üks kord (vt selle kohta 5. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Orsi ja Baldetti, C-217/15 ja C-350/15, EU:C:2017:264, punkt 18). Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus eelotsusetaotluses märgib, on põhikohtuasjas käsitletavat erinevad kriminaalõiguslikud menetlused ja karistused suunatud sama isiku ehk L. Menci vastu.
- 35 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on sama süüteo olemasolu hindamiseks asjakohane kriteerium identsed faktilised asjaolud, mida tuleb mõista kui konkreetsete omavahel lahutamatu seotud asjaolude kogumit, mille tulemusel on asjaomane isik lõplikult õigeks või süüdi mõistetud (vt analoogia alusel 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Kraaijenbrink, C-367/05, EU:C:2007:444, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 16. novembri 2010. aasta kohtuotsus Mantello, C-261/09, EU:C:2010:683, punktid 39 ja 40). Nii on harta artikli 50 kohaselt keelatud identsete tegude eest nende tegude suhtes läbi viidud erinevate menetluste tulemusel määrata mitu kriminaalõiguslikku laadi karistust.
- 36 Lisaks ei ole tegude õiguslik kvalifitseerimine siseriiklikus õiguses ja kaitstav õigushüve sama süüteo olemasolu kindlakstegemisel asjakohased, kuna harta artikliga 50 tagatud kaitse ulatus ei tohi liikmesriigiti erineda.
- 37 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotluses sisalduvatest andmetest, et L. Mencile määrati lõplik kriminaalõiguslikku laadi haldussanktsioon selle eest, et ta jättis seaduses sätestatud tähtaja jooksul tasumata 2011. aasta maksustamisaasta kohta esitatud iga-aastasest deklaratsioonist tuleneva käibemaksu, ning et põhikohtuasjas kõne all olev kriminaalmenetlus puudutab sama tegematajätmist.
- 38 Isegi kui kriminaalkaristuse mõistmine kriminaalmenetluse tulemusel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, nõuab – nagu väidab Itaalia valitsus oma kirjalikes seisukohtades – erinevalt kriminaalõiguslikku laadi haldussanktsioonist subjektiivset elementi, tuleb siiski märkida, et ainuüksi asjaolu, et kriminaalkaristuse mõistmine sõltub võrreldes kriminaalõiguslikku laadi haldussanktsiooniga täiendavast koosseisu tunnusest, ei saa kahtluse alla seada, et faktilised asjaolud on samad. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu teostatava kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, näib, et põhikohtuasjas kõne all oleva kriminaalõiguslikku laadi haldussanktsiooni ja kriminaalmenetluse mõlema ese on seega sama süütegu.
- 39 Neil asjaoludel ilmneb, et põhikohtuasjas käsitletavat siseriiklikud õigusnormid võimaldavad sellise isiku suhtes nagu L. Menci läbi viia kriminaalmenetluse süüteo eest, mis seisneb maksustamisaasta kohta esitatud deklaratsiooni alusel tasumisele kuuluva käibemaksu tasumata jätmises, pärast seda, kui samale isikule on sama teo eest määratud harta artikli 50 tähenduses kriminaalõiguslikku laadi lõplik haldussanktsioon. Niisugune menetluste ja karistuste kumuleerimine kujutab endast aga selle artikliga tagatud põhiõiguse piiramist.

### **Harta artikliga 50 tagatud õiguse piiramise põhjendatus**

- 40 Tuleb märkida, et 27. mai 2014. aasta kohtuotsuses Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, punktid 55 ja 56) leidis Euroopa Kohus, et harta artikliga 50 tagatud *ne bis in idem*'i põhimõtte piiramine võib olla harta artikli 52 lõike 1 alusel põhjendatud.
- 41 Harta artikli 52 lõike 1 esimese lause kohaselt tohib hartaga tunnustatud õiguste ja vabaduste teostamist piirata ainult seadusega ning nimetatud õiguste ja vabaduste olemust arvestades. Selle lõike teisest lausest ilmneb, et proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt võib nendele õigustele ja vabadustele piiranguid seada üksnes juhul, kui need on vajalikud ning vastavad tegelikult liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvatele eesmärkidele või kui on vaja kaitsta teiste isikute õigusi ja vabadusi.
- 42 Käesoleval juhul on selge, et võimalus kumuleerida kriminaalmenetlusi ja -karistusi ning kriminaalõiguslikku laadi haldusmenetlusi ja -sanktsioone on ette nähtud seaduses.
- 43 Lisaks järgivad niisugused õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, harta artikli 50 olemuslikku sisu, kuna nähtuvalt Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku materjalidest lubavad need menetlusi ja karistusi kumuleerida üksnes ammendavalt kehtestatud tingimustel, kindlustades seega, et artikliga 50 tagatud õigust kui sellist ei seataks kahtluse alla.
- 44 Küsimuse kohta, kas selline siseriiklikest õigusnormidest tulenev *ne bis in idem*'i põhimõtte piirang, nagu on kõne all põhikohtuasjas, vastab üldist huvi pakkuvale eesmärgile, nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et nende õigusnormidega soovitakse tagada tasumisele kuuluva käibemaksu kogumine täies ulatuses. Arvestades seda, kui tähtsaks peab Euroopa Kohtu praktika selle eesmärgi saavutamiseks võitlust käibemaksualaste süütegude vastu (vt selle kohta 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 34 ning seal viidatud kohtupraktika), võib kriminaalõiguslikku laadi menetluste ja karistuste kumuleerimine olla põhjendatud, kui nende menetluste ja karistustega taotletakse sellise eesmärgi saavutamiseks täiendavaid eesmärke, mis puudutavad olenevalt olukorrast sama süüteo eri aspekte, ning seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 45 Sellega seoses näib käibemaksualaste süütegude valdkonnas olevat õiguspärane liikmesriigi soov esiteks hoiatada ja karistada käibemaksu deklareerimist ja kogumist reguleerivate õigusnormide mis tahes rikkumise eest, olgu see siis tahtlik või mitte, määrates haldussanktsioone, mis on vajaduse korral kehtestatud kindlasummalisena, ning teiseks hoiatada ja karistada kõnealuste õigusnormide raskete rikkumiste eest, mis on ühiskonna jaoks eriti kahjulikud ja mille tõttu on põhjendatud rakendada kriminaalkaristusi, mis on raskemad.
- 46 Mis puudutab proportsionaalsuse põhimõtte järgimist, siis see põhimõtte nõuab, et menetluste ja karistuste kumuleerimine, mis on ette nähtud siseriiklikes õigusnormides, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei läheks kaugemale sellest, mis on asjaomaste õigusnormidega seatud legitiimsete eesmärkide saavutamiseks sobiv ja vajalik, ning juhul, kui on võimalik valida mitme sobiva meetme vahel, tuleb rakendada kõige vähem koormavat meetet, ning tekitatud ebamugavused ei tohi olla seatud eesmärke arvestades ülemäära suured (vt selle kohta 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus Müller Fleisch, C-562/08, EU:C:2010:93, punkt 43; 9. märtsi 2010. aasta kohtuotsus ERG jt, C-379/08 ja C-380/08, EU:C:2010:127, punkt 86, ning 19. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus EL-EM-2001, C-501/14, EU:C:2016:777, punktid 37 ja 39 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 47 Selle kohta tuleb märkida, et vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 20 viidatud kohtupraktikale on liikmesriikidel õigus vabalt valida, milliseid karistusi rakendada, et tagada käibemaksutulu laekumine täies ulatuses. Kuna liidu õigus ei ole selles valdkonnas ühtlustatud, on liikmesriikidel seega õigus näha ette nii süsteem, milles käibemaksualaste süütegude korral saab menetluse läbi viia ja karistuse määrata ainult ühe korra, kui ka süsteem, milles on lubatud menetluste ja karistuste kumuleerimine.



Neil asjaoludel ei saa ainuüksi see, et liikmesriik on otsustanud ette näha kumuleerimise võimaluse, seada kahtluse alla niisuguste siseriiklike õigusnormide proportsionaalsust, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuna vastasel juhul võetaks liikmesriigilt tema valikuvabadus.

- 48 Samas tuleb märkida, et sellised siseriiklikud õigusnormid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja milles on ette nähtud kumuleerimise võimalus, on käesoleva kohtuotsuse punktis 44 nimetatud eesmärgi saavutamiseks sobivad.
- 49 Mis puudutab nende rangelt vajalikku laadi, siis niisugustes siseriiklikes õigusnormides, nagu on kõne all põhikohtuasjas, peavad kõigepealt olema ette nähtud selged ja täpsed eeskirjad, mis võimaldavad õigussubjektil ette aimata, millise tegevuse või tegevusetuse korral võidakse menetlusi ja karistusi kumuleerida.
- 50 Nagu nähtub Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku materjalidest, on käesoleval juhul põhikohtuasjas kõne all olevates siseriiklikes õigusnormides, eelkõige seadusandliku dekreeedi nr 471/97 artikli 13 lõikes 1 ette nähtud tingimused, mille korral tasumisele kuuluva käibemaksu seaduses sätestatud tähtaja jooksul tasumata jätmise eest võib määrata kriminaalõiguslikku laadi haldussanktsiooni. Nimetatud artikli 13 lõike 1 kohaselt ning seadusandliku dekreeedi nr 74/2000 artikli 10*bis* lõikes 1 ja artikli 10*ter* lõikes 1 sätestatud tingimustel võib niisuguse tegematajätmise eest juhul, kui see on seotud iga-aastase maksudeklaratsiooniga, mis puudutab käibemaksu suuremas summas kui 50 000 eurot, mõista ka kuue kuu kuni kahe aasta pikkuse vangistuse.
- 51 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, on põhikohtuasjas kõne all olevates siseriiklikes õigusnormides seega selgelt ja täpselt ette nähtud, millistel asjaoludel võib tasumisele kuuluva käibemaksu tasumata jätmise korral kriminaalõiguslikku laadi menetlusi ja karistusi kumuleerida.
- 52 Seejärel peavad niisugused siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tagama, et koormus, mis asjaomastele isikutele sellise kumuleerimisega kaasneb, piirduks käesoleva kohtuotsuse punktis 44 nimetatud eesmärgi saavutamiseks rangelt vajalikuga.
- 53 Mis puudutab esiteks kriminaalõiguslikku laadi menetluste – mis nähtuvalt toimiku materjalidest viiakse läbi eraldiseisvalt – kumuleerimist, siis eelmises punktis meenutatud nõue tähendab, et on olemas eeskirjad, mis tagavad koordineerimise, mille eesmärk on vähendada asjaomastele isikutele kumuleerimisega kaasnevat täiendavat koormust rangelt vajalikuni.
- 54 Kuigi käesoleval juhul võimaldavad põhikohtuasjas käsitletavat siseriiklikud õigusnormid algselt algatada kriminaalmenetluse isegi pärast kriminaalõiguslikku laadi haldussanktsiooni määramist, millega lõplikult lõpetatakse haldusmenetlus, nähtub toimiku materjalidest, mida on käesoleva kohtuotsuse punktis 50 kokkuvõtlikult kirjeldatud, et nendes õigusnormides on kriminaalmenetlus ette nähtud üksnes teatud raskusega süütegude korral ehk suuremas summas kui 50 000 eurot tasumata käibemaksu puudutavate süütegude korral, mille eest on liikmesriigi seadusandja ette näinud vangistuse, mille raskus põhjendab vajadust algatada sellise karistuse mõistmiseks kriminaalõiguslikku laadi haldusmenetlusest sõltumatu kriminaalmenetlus.
- 55 Teiseks peavad kriminaalõiguslikku laadi karistuste kumuleerimise suhtes kehtima õigusnormid, mis võimaldavad tagada, et määratud karistuste kogumi raskus vastaks süüteo raskusele – niisugune nõue ei tulene mitte ainult harta artikli 52 lõikest 1, vaid ka harta artikli 49 lõikes 3 sisalduvast karistuste proportsionaalsuse põhimõttest. Nendes normides peab olema ette nähtud pädevate asutuste kohustus teise karistuse määramise korral jälgida, et määratud karistuste kogumi raskus ei ületaks tuvastatud süüteo raskust.

- 56 Käesoleval juhul ilmneb seadusandliku dekreeidi nr 74/2000 artiklist 21, et selles ei ole sätestatud ainuüksi, et kriminaalõiguslikku laadi haldussanktsioonide sundtäitmine peatatakse kriminaalmenetluse ajaks, vaid see artikkel takistab nimetatud täitmist lõplikult ka pärast asjaomase isiku kriminaalkorras süüdimõistmist. Lisaks nähtub eelotsusetaotluses sisalduvatest andmetest, et niivõrd kuivõrd maksuvõla vabatahtlik tasumine puudutab ka asjaomasele isikule määratud haldussanktsiooni, on see eriline kergendav asjaolu, mida tuleb kriminaalmenetluses arvesse võtta. Seega on põhikohtuasjas kõne all olevates siseriiklikes õigusnormides ette nähtud tingimused, mis võimaldavad tagada, et pädevad asutused piiravad määratud karistuste kogumi raskuse toimepandud süüteo raskuse seisukohast rangelt vajalikuga.
- 57 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu teostatava kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, võimaldavad sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, järelikult tagada, et nende kohaselt lubatud menetluste ja karistuste kumuleerimine ei ületa seda, mis on käesoleva kohtuotsuse punktis 44 nimetatud eesmärgi saavutamiseks rangelt vajalik.
- 58 Tuleb veel märkida, et kuigi käesoleva kohtuotsuse punktides 44, 49, 53 ja 55 nimetatud nõuetele vastavad siseriiklikud õigusnormid osutuvad üldjuhul sobivaks, et tagada erinevate asjasse puutuvate huvide vajalik kokkusobitamine, peavad liikmesriigi asutused ja kohtud neid ka kohaldama nii, et koormus, mis asjaomasele isikule konkreetsel juhul menetluste ja karistuste kumuleerimisega kaasneb, ei oleks võrreldes toimepandud süüteo raskusega ülemäära suur.
- 59 Kokkuvõttes on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne hinnata kõnealuste õigusnormide konkreetse kohaldamise proportsionaalsust põhikohtuasjas, kaaludes ühelt poolt asjaomase maksualase süüteo raskust ja teiselt poolt koormust, mis põhikohtuasjas käsitletavate menetluste ja karistuste kumuleerimisega asjaomasele isikule konkreetselt kaasneb.
- 60 Lõpetuseks tuleb märkida, et niivõrd, kuivõrd harta sisaldab EIÕKga tagatud õigustele vastavaid õigusi, on harta artikli 52 lõikes 3 sätestatud, et nende tähendus ja ulatus on samad, mis neile nimetatud konventsiooniga on ette nähtud. Seega tuleb harta artikli 50 tõlgendamisel arvesse võtta EIÕK protokoll nr 7 artiklit 4 (vt selle kohta 15. veebruari 2016. aasta kohtuotsus N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 77, ning 5. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Orsi ja Baldetti, C-217/15 ja C-350/15, EU:C:2017:264, punkt 24).
- 61 Sellega seoses on Euroopa Inimõiguste Kohus otsustanud, et selliste maksuõiguslike menetluste ja karistuste ning kriminaalmenetluste ja -karistuste kumuleerimine, millega karistatakse maksuseaduse sama rikkumise eest, ei riku EIÕK protokoll nr 7 artikliga 4 tunnustatud *ne bis in idem*'i põhimõtet, kui asjaomastel maksu- ja kriminaalmenetlustel on piisavalt tihe sisuline ja ajaline seos (EIK 15. novembri 2016. aasta kohtuotsus A ja B vs. Norra, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, punkt 132).
- 62 Seega tagavad käesoleva kohtuotsuse punktides 44, 49, 53, 55 ja 58 nähtuvad nõuded, millele harta artikli 50 kohaselt koostoimes artikli 52 lõikega 1 peab vastama kriminaalmenetluste ja -karistuste ning kriminaalõiguslikku laadi haldusmenetluste ja -sanktsioonide võimalik kumuleerimine, *ne bis in idem*'i põhimõtte kaitse taseme, mis ei eira EIÕK protokoll nr 7 artikliga 4 tagatud kaitse taset, nagu seda on tõlgendanud Euroopa Inimõiguste Kohus.
- 63 Arvestades kõiki eespool toodud kaalutlusi, tuleb esitatud küsimusele vastata, et harta artiklit 50 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt võib isiku suhtes algatada kriminaalmenetluse tasumisele kuuluva käibemaksu seaduses sätestatud tähtaja jooksul tasumata jätmise tõttu, samas kui sellele isikule on sama teo eest juba määratud artikli 50 tähenduses kriminaalõiguslikku laadi lõplik haldussanktsioon, tingimusel et need õigusnormid
- vastavad üldist huvi pakkuvale eesmärgile, mis võib põhjendada menetluste ja karistuste kumuleerimist, ehk eesmärgile võidelda käibemaksualaste süütegude vastu, kusjuures nendel menetlustel ja karistustel peavad olema täiendavad eesmärgid,

- sisaldavad eeskirju, mis tagavad koordineerimise, mille tulemusel piiratakse asjaomastele isikutele menetluste kumuleerimisega kaasnevat täiendavat koormust rangelt vajalikuga, ning
  - näevad ette eeskirjad, mis võimaldavad tagada, et määratud karistuste kogumi raskus piirdub asjaomase süüteo raskuse seisukohast rangelt vajalikuga.
- 64 Liikmesriigi kohtu ülesanne on kõiki põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes veenduda, et koormus, mis põhikohtuasjas kõne all olevate siseriiklike õigusnormide kohaldamise ning nende kohaselt lubatud menetluste ja karistuste kumuleerimisega asjaomasele isikule konkreetselt kaasneb, ei ole võrreldes toimepandud süüteo raskusega ülemäära suur.

## Kohtukulud

- 65 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 50 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt võib isiku suhtes algatada kriminaalmenetluse tasumisele kuuluva käibemaksu seaduses sätestatud tähtaja jooksul tasumata jätmise tõttu, samas kui sellele isikule on sama teo eest juba määratud artikli 50 tähenduses kriminaalõiguslikku laadi lõplik haldussanktsioon, tingimusel et need õigusnormid
  - vastavad üldist huvi pakkuvale eesmärgile, mis võib põhjendada menetluste ja karistuste kumuleerimist, ehk eesmärgile võidelda käibemaksualaste süütegude vastu, kusjuures nendel menetlustel ja karistustel peavad olema täiendavad eesmärgid,
  - sisaldavad eeskirju, mis tagavad koordineerimise, mille tulemusel piiratakse asjaomastele isikutele menetluste kumuleerimisega kaasnevat täiendavat koormust rangelt vajalikuga, ning
  - näevad ette eeskirjad, mis võimaldavad tagada, et määratud karistuste kogumi raskus piirdub asjaomase süüteo raskuse seisukohast rangelt vajalikuga.
2. Liikmesriigi kohtu ülesanne on kõiki põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes veenduda, et koormus, mis põhikohtuasjas kõne all olevate siseriiklike õigusnormide kohaldamise ning nende kohaselt lubatud menetluste ja karistuste kumuleerimisega asjaomasele isikule konkreetselt kaasneb, ei ole võrreldes toimepandud süüteo raskusega ülemäära suur.

Allkirjad