



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

2. mai 2018\*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Liidu finantshuvide kaitse – ELL artikli 4 lõige 3 – ELTL artikli 325 lõige 1 – Direktiiv 2006/112/EÜ – Finantshuvide kaitse konventsioon – Sanktsioonid – Võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtted – Aastadeklaratsioonist tuleneva käibemaksu seaduses sätestatud tähtajal tasumata jätmise – Siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette vabadusekaotusliku karistuse üksnes juhul, kui tasumata jäetud käibemaksu summa ületab kriminaalkorras karistamiseks kindlaks määratud künnise – Siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette madalama künnise kriminaalkorras karistamiseks olukorras, kus tasumata on jäetud kinnipeetud tulumaks

Kohtuasjas C-574/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunale di Varese (Varese kohus, Itaalia) 30. oktoobri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. novembril 2015, kriminaalasjas järgmise isiku suhtes:

**Mauro Scialdone**

EUROOPA KOHUS (suurkoda)

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident A. Tizzano, kodade presidendid L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça (ettekandja), A. Rosas, C. G. Fernlund ja C. Vajda, kohtunikud C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, E. Jarašiūnas, M. Vilaras ja E. Regan,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: ametnik R. Schiano,

arvestades kirjalikku menetlust ja 21. märtsi 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistasid *avvocato dello Stato* G. Galluzzo ja *avvocato dello Stato* E. De Bonis,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja J. Möller,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. K. Bulterman, B. Koopman ja L. Noort,
- Austria valitsus, esindaja: G. Eberhard,
- Euroopa Komisjon, esindajad: E. Traversa, P. Rossi ja C. Cattabriga,

\* Kohtumenetluse keel: itaalia.

olles 13. juuli 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,  
on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada ELL artikli 4 lõiget 3, ELTL artikli 325 lõikeid 1 ja 2, nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“), ja Euroopa Liidu lepingu artikli K.3 alusel koostatud Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsiooni (EÜT 1995, C 316, lk 49; ELT eriväljaanne 19/01, lk 9, edaspidi „finantshuvide kaitse konventsioon“), mis allkirjastati Brüsselis 26. juulil 1995.
- 2 Taotlus on esitatud kriminaalasjas, milles Mauro Scialdonet süüdistatakse selles, et ta jättis Siderlaghi Srl-i juhatuse ainuliikmena seaduses sätestatud tähtjal tasumata käibemaksu, mis tulenes kõnealuse äriühingu majandusaasta 2012 aastadeklaratsioonist.

### **Õiguslik raamistik**

#### ***Liidu õigus***

##### *Finantshuvide kaitse konventsioon*

- 3 Finantshuvide kaitse konventsiooni artikli 1 „Üldsätted“ lõikes 1 on sätestatud:

„Käesolevas konventsioonis tähendab [liidu] 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 [liidu] üldeelarves või [liidu] või [tema] 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.“

- 4 Konventsiooni artikli 2 „Karistused“ lõikes 1 on ette nähtud:

„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].“

### *Käibemaksudirektiiv*

5 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 määratleb käibemaksuga maksustatavad tehingud.

6 Direktiivi artiklis 206 on sätestatud:

„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.“

7 Nimetatud direktiivi artikli 250 lõikes 1 on ette nähtud:

„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.“

8 Sama 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.

[...]“.

### *Itaalia õigus*

9 18. detsembri 1997. aasta seadusandliku dekreeedi nr 471 – Mittekriminaalõiguslike maksualaste karistuste reform otsuste maksude, käibemaksu ja maksude kogumise valdkonnas vastavalt 23. detsembri 1996. aasta seaduse nr 662 artikli 3 lõike 113 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, 8.1.1998, regulaarne lisa; edaspidi „seadusandlik dekreet nr 471/97), artikli 13 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

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

10 10. märtsi 2000. aasta seadusandliku dekreeedi nr 74 – Uued eeskirjad tulumaksu- ja käibemaksualaste süütegude kohta 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; edaspidi „seadusandlik

dekreet nr 74/2000“), põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal ja kuni 21. oktoobrini 2015 (k.a) kehtinud redaktsiooni artiklis 10 *bis* „Tasumisele kuuluvate või tõendi alusel kinnipidamisele kuuluvate maksude tasumata jätmine“ oli sätestatud:

„Iga isikut, kes ei ole maksu kinnipidaja aastadeklaratsiooni esitamise tähtjaks tasunud maksukohustuslasele 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.“

- 11 Samal ajal sätestas selle seadusandliku dekreeidi artikkel 10 *ter* „Käibemaksu tasumata jätmine“:

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

- 12 Kõnealuse seadusandliku dekreeidi artikli 13 „Kergendav asjaolu. Maksuvõla tasumine“ lõikes 1 oli sätestatud:

„Käesolevas dekreedis nimetatud süütegude eest ette nähtud karistusi vähendatakse kuni kolmandiku võrra [...], kui nende süütegude esemeks olevate faktiliste asjaoludega seotud maksuvõlad tasutakse enne kohtuliku arutamise alustamist esimeses kohtuastmes [...]“.

- 13 Seadusandlikku dekreeti nr 74/2000 muudeti 24. septembri 2015. aasta seadusandliku dekreediga nr 158 – 11. märtsi 2014. aasta seaduse nr 23 artikli 8 lõiget 1 rakendava karistuste süsteemi muutmine (decreto legislativo 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; edaspidi „seadusandlik dekreet nr 158/2015“), mis jõustus 22. oktoobril 2015.

- 14 Alates sellest kuupäevast on seadusandliku dekreeidi nr 74/2000 (seadusandliku dekreediga nr 158/2015 muudetud redaktsioonis) artiklis 10 *bis* sätestatud:

„Iga isikut, kes ei ole maksu kinnipidaja aastadeklaratsiooni esitamise tähtjaks tasunud 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.“

- 15 Seadusandliku dekreeidi nr 74/2000 (seadusandliku dekreediga nr 158/2015 muudetud redaktsioonis) artiklis 10 *ter* on ette nähtud:

„Iga isikut, kes ei ole järgmise maksustamisperioodi ettemakse tegemise tähtjaks tasunud aastadeklaratsiooni alusel tasumisele kuuluvat käibemaksu ning see maksusumma on suurem kui 250 000 eurot maksustamisperioodi kohta, karistatakse selle eest kuue kuu kuni kahe aasta pikkuse vangistusega.“

- 16 Seadusandliku dekreeidi nr 74/2000 (seadusandliku dekreediga nr 158/2015 muudetud redaktsioonis) artikkel 13 „Karistuse kohaldamata jätmise alus. Maksuvõla tasumine“ on sõnastatud järgmiselt:

„1. Artiklites 10 *bis*, 10 *ter* [...] nimetatud süütegude eest ei kohaldata karistust, kui maksuvõlad on enne kohtuliku arutamise alustamist esimeses kohtuastmes koos haldussanktsioonide ja intressiga kustutatud võlgnetavate summade terves ulatuses tasumise teel, kaasa arvatud peale lepituse ja maksualastes õigusnormides ette nähtud hinnanguga nõustumise erimenetlusi või juhul, kui nõuded on muul moel rahuldatud.

[...]

3. Kui maksuvõlg on enne kohtuliku arutamise alustamist esimeses kohtuastmes tasumisel osamaksetena artikli 13 *bis* alusel, määratakse tasumata jäänud maksuvõla tasumiseks kolmekuuline tähtaeg. Sellisel juhul aegumistähtaeg peatub. Kui kohus seda vajalikuks peab, võib ta nimetatud tähtaega pikendada üks kord kuni kolme kuu võrra, ilma et see piiraks aegumise peatumist.“

### Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 17 Agenzia delle Entrate (Itaalia maksuamet) teostas Siderlaghis maksukontrolli. Kontrolli tulemusel ilmnas, et asjaomane äriühing ei olnud seaduses ette nähtud tähtajal tasunud 2012. aasta aastadeklaratsiooni alusel tasumisele kuuluvat käibemaksu summas 175 272 eurot. Maksuamet teavitas Siderlaghit sellest rikkumisest ja palus tal õigusvastane olukord lõpetada, makstes ära tasumisele kuuluva maksu koos viivisega ja seadusandliku dekreeedi nr 471/97 artikli 13 lõikes 1 sätestatud trahvi, mis oli 30% tema maksuvõlast. Kuna kõnealune äriühing kohustus tasumata jäänud käibemaksu maksuma osadena 30 päeva jooksul alates maksuvõlast teada saamisest, vähendati ettenähtud trahvisummat kahe kolmandiku võrra.
- 18 Procura della Repubblica (Itaalia prokuratuur) esitas 29. mail 2015 eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Tribunale di Varese (Varese kohus, Itaalia), taotluse mõista M. Scialdone rahaline karistus summas 22 500 eurot. Taotlus põhines asjaolul, et käibemaksu tasumata jätmise kujutas endast seadusandliku dekreeedi nr 74/2000 artiklites 10 *bis* ja 10 *ter* sätestatud süütegu, mille eest on neis artiklites ette nähtud ka karistus, kuna tasumata jäetud käibemaksu summa ületas 50 000 euro suuruse künnise, alates millest näevad kõnealused sätted sellise tasumata jätmise eest ette karistuse, ja kuna see rikkumine oli omistatav M. Scialdonele kui Siderlaghi juhatuse ainuliikmele.
- 19 22. oktoobril 2015 jõustus seadusandlik dekreet nr 158/2015. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et selle õigusaktiga seadusandlikku dekreeti nr 74/2000 sisse viidud muudatused on M. Scialdonele etteheidetud asjaolude suhtes kohaldatavad tagasiulatuvalt, kuna tegemist on temale soodsamate õigusnormidega. Järelikult ei kujuta kõnealused faktilised asjaolud enam endast kuritegu, kuna viimati nimetatud seadusandliku dekreeedi artiklis 10*ter* seadusandliku dekreediga nr 158/2015 muudetud redaktsioonis on käibemaksu tasumata jätmise eest nüüdsest sätestatud künnis 250 000 eurot ja kuna Siderlaghi maksuvõla summa jääb selle uue künnise alla. Lisaks võis M. Scialdone tugineda vastutusest täielikult vabanemise alusele, mis on nüüd sätestatud seadusandliku dekreediga nr 158/2015 muudetud seadusandliku dekreeedi nr 74/2000 artiklis 13, kuna Siderlaghi ja maksuamet leppisid kokku tasumisele kuuluva käibemaksu, määratud rahatrahvi ja viivise tasumises osamaksetena.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski, kas seadusandliku dekreediga nr 158/2015 Itaalia õigusnormides tehtud muudatused on liidu õigusega kooskõlas, nii et juhul, kui need muudatused ei peaks kõnealuse õigusega kooskõlas olema, peaks kohus need kohaldamata jätma ja lähtuma seadusandliku dekreeedi nr 74/2000 algsest redaktsioonist, mistõttu saaks M. Scialdonele endiselt mõista kriminaalkaristuse.
- 21 Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, et vastavalt seadusandliku dekreeedi nr 74/2000 algse redaktsiooni artiklitele 10 *bis* ja 10 *ter* kohaldata sama 50 000 euro suurust künnist vahet tegemata nii kinnipeetud tulumaksu kui ka käibemaksu tasumata jätmise suhtes. Alates seadusandliku dekreediga nr 158/2015 seadusandlikku dekreeti nr 74/2000 tehtud muudatustest on aga tulumaksu tasumata jätmise puhul asjaomane künnis uue artikli 10 *bis* kohaselt 150 000 eurot ja deklareeritud käibemaksu tasumata jätmise puhul uue artikli 10 *ter* kohaselt 250 000 eurot. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas selline erinevus on kooskõlas nõuetega, mis tulenevad ELL artikli 4 lõikest 3, ELTL artiklist 325 ja käibemaksudirektiivist, kuna see toob tema hinnangul kaasa siseriiklike finantshuvide parema kaitse, võrreldes Euroopa Liidu omadega.

- 22 Teiseks järeldab eelotsusetaotluse esitanud kohus nendest sätetest ja finantshuvide kaitse konventsioonist, et liikmesriikidelt võiks nõuda, et nad karistaks sellise käibemaksu tasumata jätmise eest, nagu on kõne all põhikohtuasjas, vabadusekaotusliku karistusega, kui tasumata jäetud summa ületab 50 000 eurot. Kui see oleks nii, siis ei oleks seadusandliku dekreediga nr 158/2015 muudetud seadusandliku dekreeidi nr 74/2000 artikkel 10 *ter* liidu õigusega kooskõlas, sest kõnealuses artiklis sätestatud karistust kohaldatakse üksnes siis, kui tasumata jäetud summa on 250 000 eurot või rohkem. Sarnastel põhjustel kahtleb see kohus, kas sellist liiki karistusest täielikult vabastamine, nagu on ette nähtud seadusandliku dekreediga nr 158/2015 muudetud seadusandliku dekreeidi nr 74/2000 artiklis 13, on liidu õigusega kooskõlas.
- 23 Sellistel asjaoludel otsustas Tribunale di Varese (Varese kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas liidu õigust, eelkõige ELL artikli 4 lõiget 3 koostoimes ELTL artikliga 325 ja [käibemaksudirektiiviga], milles on liikmesriikidele ette nähtud võrdse kohtlemise kohustus karistuspoliitika osas, võib tõlgendada nii, et sellega on vastuolus 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 [käibemaksudirektiiviga], mis kohustavad liikmesriike kehtestama Euroopa Liidu finantshuvide kaitseks tõhusad, hoiatavad ja proportsionaalsed karistused, võib tõlgendada nii, et sellega on vastuolus kehtestada siseriiklikke õigusnorme, mis vabastavad süüdistatava (olgu ta siis juhatuse liige, seaduslik esindaja, maksualaseid kohustusi täitma volitatud isik või teost osavõtja) karistusest, kui temaga seostatav juriidiline isik on tasumisele kuuluva käibemaksu tasunud ja sellega seotud haldussanktsiooni täitnud hilinenult, kuigi maksukontroll on juba tehtud ning kriminaalasi on menetluses, süüdistatav on kohtu alla antud ning talle on menetluses süüdistus nõuetekohaselt teatavaks tehtud, 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 kaitse 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 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 kuni viis korda.“

## Eelotsuse küsimuste analüüs

### *Esimene ja kolmas küsimus*

#### *Sissejuhatavad märkused*

- 24 Esimese ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas liidu õigusega, täpsemalt ELL artikli 4 lõikega 3, ELTL artikliga 325, käibemaksudirektiiviga ning finantshuvide kaitse konventsiooniga on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis ühelt poolt näevad ette, et konkreetset majandusaastat puudutavast aastadeklaratsioonist tuleneva käibemaksu seaduses sätestatud tähtajal tasumata jätmine kujutab endast kuritegu, mille eest mõistetakse vabadusekaotuslik karistus üksnes juhul, kui tasumata jäetud käibemaksu summa ületab 250 000 euro suuruse künnise, ja teiselt poolt näevad ette 150 000 euro suuruse künnise sүүteo puhul, mis seisneb kinnipeetud tulumaksu tasumata jätmises.
- 25 Siinkohal tuleb meenutada, et käibemaksudirektiiv ei ühtlusta käibemaksu valdkonnas kohaldatavaid sanktsioone. See valdkond kuulub põhimõtteliselt liikmesriikide pädevusse.
- 26 Samas tuleneb käibemaksudirektiivi artiklitest 2 ja 273 koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3, et liikmesriigid on kohustatud võtma kõik sobivad meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu (20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Järgmiseks kohustab ELTL artikli 325 lõige 1 liikmesriike võitlema pettuste ja muu liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu tõhusate ja hoiatavate meetmetega. Liidu finantshuvid hõlmavad aga ka käibemaksutulu (20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Lõpuks peavad Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt liikmesriigid, kellel küll säilib sanktsioonide valimisel kaalutusõigus, tagama, et liidu õiguse, kaasa arvatud käibemaksudirektiivi ühtlustatud eeskirjade rikkumiste eest määrataks sanktsioone materiaali- ja menetlusõiguslikel tingimustel, mis on analoogsed nendega, mida kohaldatakse samalaadsete ja sama raskete siseriikliku õiguse rikkumiste puhul, ning mis igal juhul tagavad sanktsiooni tõhususe, proportsionaalsuse ja hoiatavuse (vt selle kohta 21. septembri 1989. aasta kohtuotsus komisjon vs. Kreeka, 68/88, EU:C:1989:339, punkt 24; 8. juuli 1999. aasta kohtuotsus Nunes ja de Matos, C-186/98, EU:C:1999:376, punkt 10, ja 3. mai 2005. aasta kohtuotsus Berlusconi jt, C-387/02, C-391/02 ja C-403/02, EU:C:2005:270, punkt 65).
- 29 Kõigest eeltoodust järeldub, et kuigi sanktsioonid, mida liikmesriigid kehtestavad ühtlustatud käibemaksueeskirjade rikkumiste eest, kuuluvad nende menetlusautonoomia ja institutsioonilise autonoomia alla, piiravad seda autonoomiat siiski – lisaks proportsionaalsuse põhimõttele, mille kohaldamine ei ole käesolevas asjas käsitluse all – esiteks võrdväarsuse põhimõte, mis nõuab, et sanktsioonid oleks analoogsed nendega, mida kohaldatakse samalaadsete ja sama raskete ning siseriiklike finantshuve kahjustavate siseriikliku õiguse rikkumiste puhul, ning teiseks tõhususe põhimõte, mis nõuab, et sanktsioonid oleks tõhusad ja hoiatavad.
- 30 Seega tuleb esimesele ja kolmandale küsimusele vastamisel lähtuda neist kahest viimati nimetatud põhimõttest, käsitledes esmalt tõhususe põhimõtet, ning seejärel teiseks võrdväarsuse põhimõtet.

*Tõhususe põhimõte*

- 31 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, näevad Itaalia õigusnormid ette kahte liiki sanktsioone, et võidelda olukordade vastu, kus jäetakse seaduses sätestatud tähtajal tasumata konkreetset majandusaastat puudutavast aastadeklaratsioonist tulenev käibemaks. Esiteks võidakse oma kohustused täitmata jätnud maksukohustuslasele määrata vastavalt seadusandliku dekreeedi nr 471/97 artikli 13 lõikele 1 trahvid summas, mis moodustab üldjuhul 30% tasumisele kuuluvast maksust, millele lisandub viivis. Teiseks näeb seadusandliku dekreediga nr 158/2015 muudetud seadusandliku dekreeedi nr 74/2000 artikkel 10 *ter* ette, et kui tasumata jäetud käibemaksu summa ületab 250 000 euro suuruse künnise, võidakse füüsilistele isikutele mõista karistusena kuue kuu kuni kahe aasta pikkune vangistus.
- 32 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul võib liidu õiguse kohaselt siiski nõuda, et käibemaksu tasumata jätnud isikutele mõistetak vabadusekaotuslik karistus, kui tasumata jäetud summa on 50 000 eurot või enam.
- 33 Selles osas nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 25–29, et hoolimata sellest, et põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal ei olnud käibemaksu valdkonnas sanktsioonid ühtlustatud, kohustab tõhususe põhimõte liikmesriike kehtestama tõhusaid ja hoiatavaid sanktsioone, et võidelda valdkonna ühtlustatud eeskirjade rikkumiste vastu ja kaitsta liidu finantshuve, sätestamata siiski põhimõtteliselt, et need sanktsioonid oleks konkreetset laadi.
- 34 Nii on Euroopa Kohus korduvalt leidnud, et liikmesriikidel on selleks, et tagada käibemaksutulu laekumine terves ulatuses ja kaitsta sealjuures liidu finantshuve, valikuvabadus kohaldatavate sanktsioonide osas, mis võivad olla nii haldussanktsiooni kui ka kriminaalkaristuse vormis või neist kahest kombineeritud (26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 34; 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 33, ja 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 20).
- 35 Euroopa Kohus on tõepoolest ka leidnud, et kriminaalkaristused võivad olla vältimatud, võitlemaks tõhusalt ja hoiatavalt teatavate raskete käibemaksupettuste vastu. Seega peavad liikmesriigid selles valdkonnas kehtestama tõhusad ja hoiatavad kriminaalkaristused (vt selle kohta 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punktid 34 ja 35).
- 36 Liikmesriikide valikuvabadust piirab ka finantshuvide kaitse konventsioon. Nimelt peavad selle konventsiooni artikli 2 lõike 1 kohaselt liikmesriigid võtma vajalikud meetmed tagamaks, et pettused, mis kahjustavad liidu finantshuve, nagu on määratletud konventsiooni artikli 1 lõikes 1, sealhulgas käibemaksupettused (8. septembri 2015. aasta kohtuotsus Taricco jt, C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 41), oleks karistatavad kriminaalkaristustega, mis vähemalt suurte pettuste puhul, milleks peetakse pettusi, millega seotud miinimumsumma, mis ei või ületada 50 000, kehtestab iga liikmesriik, hõlmavad vabadusekaotuslikku karistust, millele võib järgneda väljaandmine.
- 37 Siiski tuleb märkida, et sellist käibemaksu tasumata jätmist, nagu on kõne all põhikohtuasjas, iseloomustab asjaolu, et maksukohustuslane, kes on asjaomase maksustamisaasta kohta esitanud käibemaksudirektiivi artikli 250 lõike 1 kohaselt täieliku ja õige käibedeklaratsiooni, ei tasu seaduses sätestatud tähtajal selle deklaratsiooni alusel käibemaksu riigikassasse, jättes täitmata kõnealuse direktiivi artiklist 206 tulenevad nõuded.
- 38 Ent nagu väidavad kõik Euroopa Kohtule seisukohti esitanud pooled, ei kujuta selline maksu tasumata jätmine endast „pettust“ ELTL artikli 325 tähenduses, kuna maksukohustuslane on nõuetekohaselt täitnud oma käibe deklareerimise kohustuse, sõltumata sellest, kas kõnealune tasumata jätmine oli tahtlik või mitte.



- 39 Samuti ei kujuta deklareeritud käibemaksu tasumata jätmine endast „pettust“ finantshuvide kaitse konventsiooni tähenduses. Nimelt on selle konventsiooni artikli 1 lõike 1 punkti b kohaselt liidu tulusid kahjustav „pettus“ seotud „teabe varjamisega, rikkudes teatavat kohustust“ või „valede, ebatäpsete või mittetäielike aruannete või dokumentide kasutamise või esitamisega“. Kuid nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 37, ei ole käesolevas asjas tegemist aruandekohustuste rikkumistega. Kuigi see säte viitab muu hulgas ka „õiguspäraselt saadud hüve väärkasutusele“, tuleb sarnaselt Saksamaa valitsusele märkida, et deklareeritud käibemaksu seaduses sätestatud tähtajal tasumata jätmine ei taga maksukohustuslasele sellist hüve, kuna maks kuulub endiselt tasumisele ja selle tasumata jätmisel muutub tema olukord õigusvastaseks.
- 40 Sellest järeldub, et ei ELTL artikli 325 lõikele 1 Euroopa Kohtu poolt seoses käibemaksupettustega antud tõlgendus ega finantshuvide kaitse konventsioon ei ole kohaldatavad deklareeritud käibemaksu tasumata jätmise korral. Seega ei oma kõnealuse konventsiooni artikli 2 lõikes 1 ette nähtud 50 000 euro suurune summa sellises olukorras tähtsust.
- 41 Lisaks tuleb märkida, et niisugused deklareeritud käibemaksu tasumata jätmised ei ole sama raskusastmega kui käibemaksupettused.
- 42 Nimelt, kui maksukohustuslane on oma aruandekohustused nõuetekohaselt täitnud, on vastaval ametiasutusel juba olemas vajalik teave, et tuvastada tasumisele kuuluv maksusumma ja selle võimalik tasumata jätmine.
- 43 Seega, kuigi kriminaalkaristused võivad olla vältimatud, võitlemaks tõhusalt ja hoiatavalt teatavate raskete käibemaksupettuste vastu, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 35, ei ole sellised karistused samaväärses summas vältimatud, võitlemaks deklareeritud käibemaksu tasumata jätmiste vastu.
- 44 Samas on tõsi, et need tasumata jätmised, eelkõige juhul, kui need on tingitud maksukohustuslase tegevusest, mis seisneb sissenõutavate maksusummade kasutamises enda tarbeks ja riigikassa kahjuks, kujutavad endast „ebaseaduslikku tegevust“, mis kahjustab liidu finantshuve ELTL artikli 325 lõike 1 tähenduses, mistõttu tuleb kohaldada tõhusaid ja hoiatavaid sanktsioone.
- 45 Seda tõlgendust ei saa seada kahtluse alla Saksamaa ja Madalmaade valitsuse argumendid, mille kohaselt viitab ELTL artikli 325 lõikes 1 sisalduv väljend „muu ebaseaduslik tegevus“ üksnes tegevusele, mis on sama laadi ja raskusastmega kui pettus. Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktides 68 ja 69 märkinud, tähistab väljend „ebaseaduslik tegevus“ harilikult seadusega vastuolus olevat tegevust ja omadussõna „muu“ kasutamine viitab sellele, et silmas on vahet tegemata peetud kõiki selliseid tegevusi. Lisaks, võttes arvesse liidu finantshuvide kaitsmisele omistatavat tähtsust, mis on üks tema eesmärke (vt selle kohta 18. novembri 1999. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* nõukogu, C-209/97, EU:C:1999:559, punkt 29), ei saa mõistet „ebaseaduslik tegevus“ tõlgendada kitsalt.
- 46 Lisaks peavad vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 28 meenutatud väljakujunenud kohtupraktikale liidu õiguse rikkumiste, sealhulgas ühtlustatud käibemaksueeskirjade rikkumiste suhtes kohaldatavad sanktsioonid olema tõhusad, proportsionaalsed ja hoiatavad.
- 47 Käesoleval juhul, nagu on leidnud kõik Euroopa Kohtule seisukohti esitanud pooled, võib selliseid sanktsioone nagu need, mis on ette nähtud seadusandliku dekreeedi nr 471/97 artikli 13 lõikes 1, pidada liikmesriikidel selles valdkonnas olevat kaalutusruumi arvesse võttes piisavalt tõhusaks ja hoiatavaks.
- 48 Nimelt tuleb meenutada, et need sanktsioonid rakenduvad trahvidena, mille summa on üldjuhul 30% tasumisele kuuluvast maksust, kuid maksukohustuslasel võib siiski olla õigus trahvisumma vähendamisele olenevalt ajavahemikust, mille jooksul ta tasub nõuetekohaselt oma võla. Lisaks nõuab maksuamet viivist.

- 49 Ent arvestades selliste trahvide märkimisväärsust (20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 33), võivad need ajendada maksukohustuslasi loobuma kõigist katsetest käibemaksu tasumisega viivitada või jätta see tasumata, ja seega on neil hoiatav mõju. Pealegi ajendavad need trahvid koos vähendamise mehhanismi ja viivistega maksukohustuslasi, kes on jätnud oma kohustused täitmata, tasuma tasumisele kuuluva maksu nii kiiresti kui võimalik, mistõttu võib neid põhimõtteliselt pidada tõhusaks (vt analoogia alusel 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 40).
- 50 Lõpuks asjaolu, et sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus maksukohustuslane on juriidiline isik, kohaldatakse neid samu karistusi asjaomase isiku, mitte aga selle juhtide suhtes, ei sea käesoleva kohtuotsuse punktis 47 esitatud tõlgendust kahtluse alla.
- 51 Nimelt kuulub selliste sanktsioonide adressaatide kindlaksmääramine taas liikmesriikide menetlusautonoomia ja institutsioonilise autonoomia alla. Liikmesriigid on seega vabad nägema ette, et nad kohaldavad neid sanktsioone maksukohustuslase enda suhtes või juhul, kui maksukohustuslane on juriidiline isik, selle juhtide suhtes või hoopis nende kahe isikute kategooria suhtes, tingimusel et ei seata ohtu asjaomase liidu õiguse rikkumise vastase võitluse tõhusust. Mis puudutab aga deklareeritud käibemaksu tasumata jätmist, siis sellised sanktsioonid, nagu on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 48, ei tundu kaotavat oma tõhusust või hoiatavust, kui neid kohaldatakse üksnes maksukohustuslasest juriidilise isiku suhtes, võttes arvesse tagajärgi, mida need võivad kaasa tuua tema varalisele seisundile ja seega majandustegevusele, mida ta teostab.
- 52 Arvestades kõike eeltoodut, tuleb asuda seisukohale, et tõhususe põhimõttega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette, et konkreetset majandusaastat puudutavast aastadeklaratsioonist tuleneva käibemaksu seaduses sätestatud tähtajal tasumata jätmise kujutab endast kuritegu, mille eest mõistetakse vabadusekaotuslik karistus üksnes juhul, kui tasumata jäetud käibemaksu summa ületab 250 000 euro suuruse künnise.

#### *Võrdväarsuse põhimõte*

- 53 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 25–29, piirab liikmesriikidel nende institutsioonilise autonoomia ja menetlusautonoomia kohast vabadust otsustada, kuidas liidu õiguse rikkumiste eest karistada, neil lasuv kohustus tagada, et asjaomaseid sanktsioone kohaldataks materiaal- ja menetlusõiguslikes tingimustes, mis on analoogsed nendega, mida kohaldatakse samalaadsete ja sama raskete siseriikliku õiguse rikkumiste puhul.
- 54 Käesoleval juhul on Itaalia õigusnormides ette nähtud, et kinnipeetud tulumaksu tasumata jätmise kujutab endast sarnaselt deklareeritud käibemaksu tasumata jätmisele kuritegu, mille eest karistatakse kuue kuu kuni kahe aasta pikkuse vangistusega, kui tasumata jäetud summa ületab teatud künnise. Kuid alates hetkest, mil jõustus seadusandliku dekreediga nr 158/2015 muudetud seadusandliku dekreeidi nr 74/2000 artikkel 10 *ter*, on kõnealune künnis käibemaksu tasumata jätmise korral 250 000 eurot, samas kui seadusandliku dekreediga nr 158/2015 muudetud seadusandliku dekreeidi nr 74/2000 artikli 10 *bis* kohaselt on see künnis tulumaksu tasumata jätmise korral vaid 150 000 eurot.
- 55 Selleks et kontrollida, kas erinevus, mis esineb vastavalt seadusandliku dekreediga nr 158/2015 muudetud seadusandliku dekreeidi nr 74/2000 artiklites 10 *bis* ja 10 *ter* kindlaks määratud künniste vahel, vastab võrdväarsuse põhimõttele, tuleb käesoleva kohtuotsuse punktis 53 meenutatud kaalutluste kohaselt kindlaks teha, kas kinnipeetud tulumaksu tasumata jätmist võib pidada siseriikliku õiguse rikkumiseks, mis on oma laadilt ja raskuselt sarnane deklareeritud käibemaksu tasumata jätmisele.

- 56 Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksu tasumata jätmist ja kinnipeetud tulumaksu tasumata jätmist iseloomustab tõepoolest ühtmoodi see, et rikutud on deklareeritud maksu seaduses sätestatud tähtajal tasumise kohustust. Samuti nähtub eelotsusetaotlusest, et lugedes need teod süütegudeks, lähtus Itaalia seadusandja samast eesmärgist, milleks on tagada, et riigikassa saaks maksu kätte õigel ajal ja seega, et säiliks fiskaaltulu terviklikkus.
- 57 Samas, nagu väidab käesolevas asjas Itaalia valitsus, eristavad neid süütegusid, mis on sätestatud ja mille eest on ette nähtud karistus vastavalt seadusandliku dekreediga nr 158/2015 muudetud seadusandliku dekreeidi nr 74/2000 artiklites 10 *bis* ja 10 *ter*, nii nende koosseisu moodustavad elemendid, kui ka raskus neid avastada.
- 58 Nimelt samal ajal, kui teine süütegu seondub käibemaksukohustuslaste käitumisega, ei seondu esimene süütegu mitte tulumaksu tasuma kohustatud isikute käitumisega, vaid maksu kinnipidamise eest vastutavate kolmandate isikute käitumisega, kes peavad kinnipeetud maksu edasi kandma. Lisaks nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et Itaalia maksuõiguses väljastab maksu kinnipidaja maksukohustuslaste tulult maksu kinni pidades neile „tõendi“, mis võimaldab neil isikuil maksuametis tõendada, et asjaomased summad on kinni peetud ja seega, et nad on tasumisele kuuluva maksu tasunud, ja seda isegi juhul, kui maksu kinnipidaja ei kanna seda maksu riigikassasse. Neil asjaoludel võib seda, et maksu kinnipidaja ei ole maksuametile kinnipeetud maksu edasi kandnud, olla kõnealuse tõendi väljastamise tõttu raskem tuvastada, kui deklareeritud käibemaksu tasumata jätmist.
- 59 Nimetatud elemente arvestades ei saa neid kahte süütegu pidada oma laadilt ja raskuselt sarnasteks käesoleva kohtuotsuse punktis 28 meenutatud kohtupraktika tähenduses. Ent kui kahte liiki süütegude kategooriaid eristavad erinevad asjaolud, mis seonduvad samahästi nii süüteo koosseisu moodustavate elementide kui ka suurema või väiksema avastamisraskusega, näitavad need erinevused eelkõige, et asjaomane liikmesriik ei ole kohustatud nägema nende kahe kategooria suhtes ette identset korda (25. veebruari 1988. aasta kohtuotsus Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, punkt 22).
- 60 Järelikult ei ole selline erinevus, nagu esineb vastavalt seadusandliku dekreediga nr 158/2015 muudetud seadusandliku dekreeidi nr 74/2000 artiklites 10 *bis* ja 10 *ter* kindlaks määratud künniste vahel, võrdväarsuse põhimõttega vastuolus.
- 61 Arvestades kõiki eespool esitatud kaalutlusi, tuleb esimesele ja kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3 ja ELTL artikli 325 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette, et konkreetset majandusaastat puudutavast aastadeklaratsioonist tuleneva käibemaksu seaduses sätestatud tähtajal tasumata jätmise kujutab endast kuritegu, mille eest mõistetakse vabadusekaotuslik karistus üksnes juhul, kui tasumata jäetud käibemaksu summa ületab 250 000 euro suuruse künnise, samas kui kinnipeetud tulumaksu tasumata jätmises seisneva süüteo puhul on ettenähtud künnis 150 000 eurot.

### ***Teine küsimus***

- 62 Võttes arvesse esimesele ja kolmandale küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

### **Kohtukulud**

- 63 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:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3 ja ELTL artikli 325 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette, et konkreetset majandusaastat puudutavast aastadeklaratsioonist tuleneva käibemaksu seaduses sätestatud tähtajal tasumata jätmise kujutab endast kuritegu, mille eest mõistetakse vabadusekaotuslik karistus üksnes juhul, kui tasumata jäetud käibemaksu summa ületab 250 000 euro suuruse künnise, samas kui kinnipeetud tulumaksu tasumata jätmises seisneva süüteo puhul on ettenähtud künnis 150 000 eurot.**

Allkirjad