

**Kohtuasi C-570/20****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

28. oktoober 2020

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Cour de cassation (Prantsusmaa kassatsioonikohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

21. oktoober 2020

**Kassaator:**

BV

**Vastustaja kassatsioonimenetluses:**

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

**1. Vaidluse ese ja andmed**

- 1 BV tegutses 14. juunini 2011 arvestuseksperdi kutsealal. 2009., 2010. ja 2011. aastal tehtud kontrollide tulemusel esitas maksuhaldur 10. märtsil 2014 kuriteokaebuse raamatupidamiskohustuse rikkumiste ning tulu- ja käibemaksupettuste kohta, mis olid muu hulgas toime pandud saadud tulu varjates, millega hoiti kõrvale 82 507 euro käibemaksu tasumisest.
- 2 Tribunal correctionnel d'Annecy (Annecy kriminaakohus, Prantsusmaa) mõistis 23. juuni 2017. aasta kohtuotsusega BV-le kaksteist kuud vangistust muu hulgas selle eest, et viimane oli 1. jaanuarist 2010 kuni 14. juunini 2011 pettuse teel hoidnud tehingute käibemaksuga maksustamisest ja selle tasumisest osaliselt või täielikult kõrvale.
- 3 BV palus Cour d'appel de Chambéry (Chambéry apellatsioonikohus) süüdimõistev otsus tühistada, kuna tema süüdimõistmine on vastuolus *ne bis in idem*'i põhimõttega, mis on tagatud Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikliga 50. Ta väitis, et tema kohta isiklikult on seoses samade tegudega juba tehtud maksuotsus, millega talle määrati maksuõiguslik trahv, mille suurus oli 40%

tasumata jäetud maksudest. BV hinnangul on karistamissüsteem kokkuvõttes ebaproportsionaalselt range.

- 4 Cour d'appel de Chambéry (Chambéry apellatsioonikohus, Prantsusmaa) jättis 13. veebruari 2019. aasta otsusega *ne bis in idem*'i reegli kohaldamata, kuna
- üldise maksuseadustiku (code général des impôts) artikkel 1741 näeb ette võimaluse kriminaalmenetluses mõistetavaid kriminaalkaristusi ja haldusmenetluses määratavaid maksusanktsioone kumuleerida, kui need kaks menetlust on üksteisest sõltumatud ning neil on eri ese ja eesmärk;
  - see reegel on harta artikliga 50 kooskõlas, kuna Conseil constitutionnel (Prantsusmaa konstitutsioonikohus) on selle ulatust täpsustanud, märkides:
    - et seda kohaldatakse ainult kõige raskematel pettusejuhtudel, mille puhul maksustatavaid summasid on varjatud, kusjuures *raskus* võib seisneda tasumata jäetud maksude summas, süüdistatava tegude laadis ja toimepanemise asjaoludes;
    - ning et kui peaks määratama karistused, ei tohi nende kogusumma *proportsionaalsuse* põhimõtte kohaselt ületada suurimat summat, mis on kummagi rikkumise eest karistuseks ette nähtud.
- 5 Cour d'appel de Chambéry (Chambéry apellatsioonikohus) jättis kohtuotsuses BV süüd puudutavad punktid muutmata ning mõistis talle kaheksateistkümne kuu pikkuse vangistuse.
- 6 BV esitas 15. veebruaril 2019 Cour de cassationile (Prantsusmaa kassatsioonikohus) kassatsioonkaebuse.

## **2. Asjassepuutuvad õigusnormid**

### **A. Liidu õigus**

#### *Euroopa Liidu põhiõiguste harta*

- 7 Artikkel 50 „Mitmekordse kohtumõistmise ja karistamise keeld“ on sõnastatud järgmiselt:
- „Kedagi ei tohi uuesti kohtu alla anda ega karistada kuriteo eest, milles ta on liidu territooriumil seaduse järgi juba lõplikult õigeks või süüdi mõistetud.“
- 8 Artikkel 52 täpsustab hartas tunnustatud õiguste ja põhimõtete ulatust järgmiselt:
- „1. Hartaga tunnustatud õiguste ja vabaduste teostamist tohib piirata ainult seadusega ning arvestades nimetatud õiguste ja vabaduste olemust. Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt võib 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.“

*Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi*

9 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.“

**B. Prantsuse õigus**

*Üldine maksuseadustik*

- 10 Artiklis 1729 on tahtlikult valeandmete esitamise või andmete esitamata jätmise eest ette nähtud maksusanktsioon, mis seisneb tasumisele kuuluva summa suurendamises 40–80% võrra tasumata jäetud maksusummast.
- 11 Artikli 1741 (käesolevas kohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis, mis tuleneb 29. detsembri 2010. aasta seadusest nr 2010-1658) kohaselt on maksupettus kuritegu, mille eest on ette nähtud 37 500 euro suurune rahaline karistus ja viieaastane vangistus, olenemata kohaldatavatest maksusanktsioonidest.

*Conseil constitutionneli (Prantsusmaa konstitutsioonikohus) praktika*

- 12 Conseil constitutionnel (Prantsusmaa konstitutsioonikohus) on leidnud, et kriminaalmenetluse ja maksumenetluse ning kriminaalkaristuste ja maksusanktsioonide kumuleerimine on maksustatavate summade varjamise, nagu näiteks deklareerimata jätmise korral kuritegude ja karistuste vajalikkuse ja proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas.
- 13 Conseil constitutionneli (Prantsusmaa konstitutsioonikohus) hinnangul täiendavad kriminaal- ja maksumenetlus teineteist:

„[...] nii artikkel 1729 kui ka vaidlusalune artikkel 1741 võimaldavad koos kaitsta riigi finantshuve ning tagada võrdsel alusel maksustamise, taotledes ühiseid eesmärke: korraga nii heidutamise- kui ka karistamiseesmärki. Vajalike maksude kogumine ja maksupettuste vastu võitlemise eesmärk õigustavad kõige raskemate pettuste korral seda, et alustatakse teineteist täiendavaid menetlusi. Kontrollidele, mille tulemusel maksuhaldur kohaldab rahatrahve, võivad seega seadusega reguleeritud tingimustel ja korras lisanduda ka kriminaalmenetlused.“

- 14 Conseil constitutionnel (Prantsusmaa konstitutsioonikohus) nägi siiski ette kolm tõlgendusreservatsiooni, mis sellist kumuleerimist piiravad:
- maksumaksjat, kes on lõplikult jõustunud kohtuotsusega sisulisel põhjusel maksu tasumisest vabastatud, ei saa kriminaalkorras maksupettuses süüdi mõista (esimene reservatsioon);
  - üldise maksuseadustiku artiklit 1741, milles on ette nähtud karistused maksupettuse eest, kohaldatakse ainult kõige raskematel pettusejuhtudel, kus maksustatavaid summasid varjatakse, või deklareerimata jätmise juhtudel, kusjuures see raskus võib seisneda tasumata jäetud maksude summas, süüdistatava tegude laadis või toimepanemise asjaoludes (teine reservatsioon);
  - kui võimaluse korral, et alustatakse kaht menetlust, võivad karistused kumuleeruda, eeldab proportsionaalsuse põhimõtte, et määratavate karistuste kogusumma ei tohi mingil juhul ületada suurimat summat, mis on kummagi rikkumise eest karistuseks ette nähtud (kolmas reservatsioon).

*Cour de cassationi (Prantsusmaa kassatsioonikohus) praktika*

- 15 Seoses teise reservatsiooniga, mis puudutab tegude sellist raskusastet, mis võib õigustada halduskaristusele lisanduvat kriminaalkaristust, täpsustas Cour de cassation (Prantsusmaa kassatsioonikohus) selle kohaldamistingimusi:

„Kui maksupettuses süüdistatav tõendab, et talle isiklikult on määratud samade tegude eest maksusanktsioon, tuleb kriminaalkohtul pärast selle õigusrikkumise koosseisu tunnuste väljaselgitamist lähtuvalt üldise maksuseadustiku artiklist 1741, ning enne kriminaalkaristuste mõistmist kontrollida, kas süüdspandavad teod on sellise raskusastmega, et täiendava kriminaalkaristuse mõistmine oleks põhjendatud. Kohus peab oma otsust põhjendama, kusjuures raskus võib seisneda tasumata jäetud maksude summas, süüdistatava tegude laadis või toimepanemise asjaoludes, sealhulgas eeskätt raskendavates asjaoludes. Kui õigusrikkumine ei ole nii raske, ei või kohus süüdimõistmist arutamisele võtta“.

- 16 Cour de cassationi (Prantsusmaa kassatsioonikohus) otsustest selgub, milliseid faktilisi asjaolusid on loetud Conseil constitutionneli (Prantsusmaa konstitutsioonikohus) nimetatud kriteeriumidele vastavateks, sealhulgas järgmisi: korduv deklareerimata jätmine pika aja jooksul, hoolimata mitmest hoiatusest; üks kahest süüdistatust on Prantsuse Vabariigi valitud esindaja; välismaal asuvate vahendajate kasutamine; tasumata jäetud maksude summa.

- 17 Mis puutub kolmandasse reservatsiooni, mis on seotud kriminaalkaristuste ja maksusanktsioonide kumuleerimise proportsionaalsusega, on Cour de cassation (Prantsusmaa kassatsioonikohus) ka selle kohaldamistingimusi täpsustanud järgmiselt:

„Kui maksupettuses süüdistatav tõendab, et talle isiklikult on määratud samade tegude eest lõplikult jõustunud maksusanktsioon, on kriminaalkohus kohustatud

tagama proportsionaalsusnõude täitmise ainult siis, kui ta mõistab süüdistatule sama laadi karistuse“.

- 18 Sellest järeldeb Cour de cassationi (Prantsusmaa kassatsioonikohus) hinnangul, et kui kohtud mõistavad süüdistatavale, kellele on juba määratud lõplikult jõustunud maksuõiguslik trahv, tingimisi vangistuse, siis ei ole proportsionaalsuse põhimõtet rikutud, kuna mingit rahalist karistust ei ole talle mõistetud (eelviidatud kohtuotsused).
- 19 Tõlgendusreservatsioon saab nimelt puudutada ainult sama laadi karistusi, kuna selle reservatsiooni rakendamine eeldab, et viimasena otsustav kohus saaks ettenähtud kriminaalkaristuste ja maksusanktsioonide maksimummäärasid võrrelda, et teha kindlaks suurima summa, mis kujutab endast ülemmäära.

### **3. Kassaatori seisukoht**

- 20 Kassaator väidab esiteks, et kui apellatsioonikohus ei jätnud kohaldamata üldise maksuseadustiku artiklit 1741, mille sätted ei ole Conseil constitutionneli (Prantsusmaa konstitutsioonikohus) tõlgendatud kujul ei selged ega täpsed, rikkus apellatsioonikohus põhiõiguste harta artiklit 50, ning teiseks, et apellatsioonikohus ei kontrollinud, ega talle mõistetud karistuste kogumist tulenev koormus ei ole talle süüks pandavate õigusrikkumiste raskusega võrreldes ülemäära suur.

### **4. Cour de cassationi (Prantsusmaa kassatsioonikohus) hinnang**

- 21 Euroopa Kohus on leidnud, et kui liikmesriigi maksuhalduri määratud haldussanktsioonide ja käibemaksualaste süütegude suhtes alustatud kriminaalmenetluste 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, seega harta artikli 51 lõike 1 tähenduses liidu õiguse kohaldamist ning peavad seetõttu järgima harta artikliga 50 tagatud õigust (vt 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105).
- 22 Samuti on Euroopa Kohus leidnud, et harta artikliga 50 tagatud *ne bis in idem*'i põhimõtte piiramine võib olla harta artikli 52 lõike 1 alusel põhjendatud (vt 27. mai 2014. aasta kohtuotsus Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).
- 23 Euroopa Kohus leidis 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsuses Menci, C-524/15, EU:C:2018:197:

„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.“

- 24 Ei ole vaieldav, et kõnealuste õigusnormidega püütakse eelkõige võidelda käibemaksualaste süütegude vastu, et tagada tasumisele kuuluva käibemaksu kogumine täies ulatuses, ning need vastavad seega üldistes huvides olevale eesmärgile, mistõttu võib olemuselt kriminaalõiguslike menetluste ja karistuste kumuleerimine olla õigustatud, kui nende eesmärgid üksteist täiendavad.
- 25 Esiteks võib Euroopa Kohtu hinnangul *ne bis in idem*'i põhimõtet piirata ainult siis, kui seda on vaja, ning selleks peavad olema „ette nähtud selged ja täpsed eeskirjad, mis võimaldavad õigussubjektil ette aimata, millise tegevuse või tegevusetuse korral võidakse menetlusi ja karistusi kumuleerida“ (20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 49).
- 26 Selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et Itaalia õigusnormides on „selgelt ja täpselt ette nähtud, millistel asjaoludel võib tasumisele kuuluva käibemaksu tasumata jätmise korral kriminaalõiguslikku laadi menetlusi ja karistusi kumuleerida“. Nii rõhutas ta, et neis õigusnormides on ette nähtud „tingimused, mille korral tasumisele kuuluva käibemaksu seaduses sätestatud tähtaja jooksul tasumata jätmise eest võib määrata kriminaalõiguslikku laadi haldussanktsiooni [...] [ja] juhul, kui see on seotud iga-aastase maksudeklaratsiooniga, mis puudutab käibemaksu suuremas summas kui 50000 eurot, mõista ka kuue kuu kuni kahe aasta pikkuse vangistuse“ (20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punktid 50 ja 51).
- 27 Kassaatori sõnul ei vasta Prantsuse õigusnormid kriminaal- ja maksumenetluste kumuleerimise selguse ja etteaimatavuse tingimusele.

- 28 Esmalt tuleb märkida, et teod või tegevusetus, mille korral võib kohaldada nii kriminaal- kui ka maksuõiguslikke menetlusi ja karistusi, on üldise maksuseadustiku artiklites 1741 ja 1729 selgelt määratletud.
- 29 Teiseks piirdub maksuõiguslikult juba karistatud maksumaksja kriminaalkorras süüdimõistmise võimalus Conseil constitutionneli (Prantsusmaa konstitutsioonikohus) sõnastatud tõlgendusreservatsiooni kohaselt kõige raskemate varjamises või deklareerimata jätmises seisnevate pettusejuhtudega. See raskus võib sealjuures seisneda tasumata jäetud maksude summas, süüdistatava tegude laadis või toimepanemise asjaoludes.
- 30 Lisaks selgub Cour de cassationi (Prantsusmaa kassatsioonikohus) praktikast faktilisi asjaolusid, mis võimaldavad nende kriteeriumide rakendamistingimusi täpsustada. Ta on lisanud ka, et raskuse kriteeriumiks võivad osutada üldise maksuseadustiku artiklis 1741 ette nähtud raskendavad asjaolud.
- 31 Maksupettuste raskuses seisnev eeltingimus ei olene siiski üksnes tasumata jäetud maksude summast, vaid arvesse võib võtta ka muid asjaomase isiku tegude laadi ja kontekstiga seotud asjaolusid.
- 32 Sellises olukorras ei saa nentida, et liidu õiguse õige kohaldamine on nii ilmne, et ei jäta ruumi vähimakski põhjendatud kahtluseks.
- 33 Teiseks peavad Euroopa Kohtu hinnangul „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“ (20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 55).
- 34 Teises samal päeval tehtud kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus seevastu, et turuga manipuleerimist puudutavad Itaalia õigusnormid ei taga, et määratud karistuste kogumi raskus piirduks sellega, mis on asjaomase süüteo raskust silmas pidades tingimata vajalik (20. märtsi 2018. aasta otsus Garlsson Real Estate jt, C-537/16, EU:C:2018:193). Nii märkis ta, et need õigusnormid piirduvad üksnes sätestamisega, et kui sama teo eest on mõistetud rahaline karistus ja kriminaalõiguslikku laadi rahatrahv, nõutakse esimene sisse ainult selle osa ulatuses, mille võrra see ületab teise summat ning et neis sätetes on silmas peetud üksnes rahalise karistuse ja rahatrahvi kumuleerimist, kuid mitte kriminaalõiguslikku laadi rahatrahvi ja vangistuse kumuleerimist (punkt 60).
- 35 Kassaator väidab, et apellatsioonikohus ei kontrollinud, ega talle mõistetud karistuste kogumist tulenev koormus ei ületa kõnealuse süüteo raskust, mis eeldaks kõigepealt küsimuse tõstatamist, kas Prantsuse õigusnormid vastavad *in abstracto* kriminaalkaristuste ja maksusanktsioonide kumuleerimise proportsionaalsuse tingimusele.

- 36 Tuleb märkida, et esiteks piiravad Prantsuse õigusnormid Conseil constitutionneli (Prantsusmaa konstitutsioonikohus) sõnastatud tõlgendusreservatsiooni kohaselt kriminaalkorras menetlemise üksnes teatud raskusastmes õigusrikkumistega, mille eest Prantsuse seadusandja on lisaks rahalisele karistusele ette näinud ka vangistuse.
- 37 Teiseks piirab Conseil constitutionneli (Prantsusmaa konstitutsioonikohus) sõnastatud teine tõlgendusreservatsioon karistuste kumuleerimise võimalust sellega, et karistuste kogusumma ei tohi ületada suurimat summat, mis on kummagi rikkumise eest karistuseks ette nähtud. See reegel puudutab siiski ainult sama laadi karistusi, nimelt rahalisi karistusi ja trahve.
- 38 Neil asjaoludel ei saa nentida, et liidu õiguse õige kohaldamine on nii ilmne, et ei jäta ruumi vähimakski põhjendatud kahtluseks.

## **5. Eelotsuse küsimused**

- 39 Euroopa Kohtule tuleb esitada järgmised eelotsuse küsimused.
1. Kas sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu eespool kirjeldatud, vastavad nõudele, et asjaolud, mille korral võib käibe deklareerimisel andmete varjamise eest olemuselt kriminaalõiguslikke menetlusi ja karistusi kumuleerida, peavad olema selged ja etteaimatavad?
  2. Kas sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu eespool kirjeldatud, vastavad nõudele, et selliste karistuste kumuleerimine peab olema vajalik ja proportsionaalne?