

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 25. oktoobril 2007¹(1)

Kohtuasi C-132/06

Euroopa Komisjon

versus

Itaalia

Käibemaksuamnestia – Kontrollist vabastamine – Tasumisele kuuluvate ja kogutud summade vaheline suhe – Kooskõla kuuenda direktiiviga

1. Komisjon palub tuvastada, et kuna Itaalia nägi sõnaselgelt ette üldise loobumise mitme maksustamisperioodi vältel teostatud maksustatavate tehingute kontrollimisest, on Itaalia rikkunud kuuendast käibemaksudirektiivist⁽²⁾ ja EÜ artiklist 10 tulenevaid kohustusi.
2. Kõnealused siseriiklikud õigusnormid sätestavad maksuamnestia, mille kohaselt loobutakse teatavate deklaratsioonide esitamise ja summade kohese tasumise korral maksustamisperioodidel 1998–2001 (mõnel juhul 1997. aastast alates) tekkinud mitmesuguste maksuvõlgade uurimisest ja kontrollimisest.⁽³⁾
3. Komisjon väidab, et käibemaksu osas on amnestia vastuolus kuuenda direktiivi artikli 2 sätetega, mis nõuavad tehingute maksustamist, ja artikliga 22, mis kehtestab mitmesugused käibemaksu deklareerimise ja tasumisega seotud kohustused.
4. Itaalia väidab omakorda, et amnestia tagajärjel ei toimu üldist ja valimatut loobumist igasugusest kontrollist, et ainult osa käibemaksukohustuslastest on seda kasutanud, et see on olnud kogutud maksu arvestades väga tulus ja et seega on tegemist piiratud vahendite mõistliku kasutamisega, mis jääb liikmesriikidele vääramatult antud kaalutusõiguse piiridesse.

Ühenduse õigusnormid

5. EÜ artiklis 10 on sätestatud liikmesriikide üldine kohustus „[võtta] kõik vajalikud üld- või erimeetmed, et tagada nende kohustuste täitmine, mis tulenevad käesolevast lepingust või ühenduse institutsioonide võetud meetmetest”, et „[aidata] kaasa ühenduse eesmärkide saavutamisele” ja „[hoiduda] kõigist meetmetest, mis võiksid kahjustada käesoleva lepingu eesmärkide saavutamist”.

6. Kuuenda direktiivi artikkel 2 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2. kauba import.”(4)

7. Kuuenda direktiivi esialgne artikkel 22 asendati nn üleminekukorraga XVI jaotises ja kohaldatav tekst on esitatud artiklis 28h. Selle pealkiri on „Siseriikliku süsteemi järgsed kohustused” ja see on direktiivi kõige pikem artikkel.(5)

8. Seoses väidetava kohustuste rikkumisega käesolevas asjas viitab komisjon esialgu kolmele sättele lõigetes 4, 5 ja 8:

“4. a) Iga maksukohustuslane esitab deklaratsiooni tähtaja jooksul, mille määravad liikmesriigid. [...]

[...]

5. Maksukohustuslane tasub käibemaksu netosumma regulaarse deklaratsiooni esitamisel. [...]

[...]

8. Liikmesriigid võivad [...] kehtestada maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi [...] .”(6)

9. Komisjon juhib seejärel tähelepanu mitmele täiendavale kohustusele, mis on maksukohustuslastele kehtestatud artikliga 22:

– kohustus teatada, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb (lõike 1 punkt a)(7);

– kohustus pidada piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduril seda kontrollida (lõike 2 punkt a)(8);

– kohustus esitada koondaruanne ühendusesiseste tehingute kohta (lõike 6 punkt b)(9).

10. Komisjon viitab lõpuks teistele artikli 22 sätetele, millega on liikmesriikidele kehtestatud kohustus:

– identifitseerida maksukohustuslasi registrinumbri järgi (lõike 1 punktid c, d ja e)(10);

– võtta vajalikud meetmed tagamaks, et isikud, kes vastutavad maksu tasumise eest maksukohustuslase asemel, täidaksid maksukohustuslasele kehtestatud kohustused seoses deklareerimise ja tasumisega (lõiked 7, 10 ja 11)(11).

Siseriiklikud õigusnormid

11. Komisjon vaidlustab Itaalia 2003. aasta maksuseaduse artiklid 8 ja 9.(12) Need sätted võimaldavad maksukohustuslasel, kes ei ole esitanud täielikke maksudeklaratsioone, esitada täiendavaid deklaratsioone ja tasuda summa, mis vabastab ta asjaomasel perioodil, st maksustamisperioodidel 1998 (või mõnel juhul 1997) kuni 2001 (k.a) tekkinud ülejäänud

maksukohustusest. Kõnealused sätted laienevad mitmele maksule, kuid komisjoni hagi puudutab ainult käibemaksu, mistõttu asjaomaste õigusnormide järgnev kokkuvõte keskendub ainult kõnealuse maksuga seoses tekkinud olukorrale.

Artikkel 8

12. Artiklis 8 on lubatud „täiendada” deklaratsioone, mis oleks tulnud esitada enne 31. oktoobrit 2002. Asjakohaseid menetlusi on kaks ja need on esitatud vastavalt lõigetes 3 ja 4.

13. Artikli 8 lõike 3 kohaselt tähendab täiendamine täiendava deklaratsiooni esitamist iga asjaomase maksustamisperioodi kohta ja juurdemaksete tegemist igal maksustamisperioodil kehtinud õigusnormide kohaselt. Juhul kui ostja on ise kohustatud tasuma sisendkäibemaksu, kuid jätab selle deklareerimata, puudutab see ainult sellist käibemaksu, mida ta ei saanud maha arvata. Täiendav deklaratsioon on kehtiv vaid juhul, kui selles on iga maksustamisperioodi kohta näidatud juurdemaksena vähemalt 300 eurot. Kui füüsilisel isikul tuleb tasuda üle 3000 euro või muul maksukohustuslasel üle 6000 euro, võib makse teha kahes võrdses osas.

14. Artikli 8 lõiget 4 ei kohaldata, kui maksukohustuslane ei ole ühegi kõnealuse maksustamisperioodi kohta esitanud ühtegi deklaratsiooni. Need isikud, kellele kõnealust sätet kohaldatakse, võivad esitada deklaratsioonid ja teha maksed teatavate volitatud asutuste kaudu. Juurdemakseid võib tasuda kuumaksetena, kuid sel juhul lisandub intress. Menetlus on konfidentsiaalne, st konkreetseid tasumisele kuuluvaid summasid ei seostata individuaalselt maksukohustuslastega.

15. Artikli 8 lõige 6 sätestab, et kuni täiendavalt deklareeritud käibemaksu kahekordse väärtuse ulatuses a) ei kontrollita maksukohustuslast ega temaga solidaarselt vastutavat isikut, b) kaotavad kehtivuse kõik maksualased karistused, kui neid on määratud, ja c) ei saa enam algatada teatavaid menetlusi seoses maksudest kõrvalehoidumisega (kuigi juba algatatud kriminaalmenetlust ei lõpetata) eeldusel, et on järgitud artikli 8 lõigetes 3 või 4 sätestatud korda. Artikli 8 lõikes 6a on kinnitatud, et maksukontrolli võib siiski teostada selliste tasumisele kuuluvate summade osas, mis ületavad artikli 8 lõikes 6 kindlaksmääratud summat.

16. Artikli 8 lõike 9 kohaselt pääsevad isikud, kes on kasutanud artikli 8 lõike 4 alusel konfidentsiaalset menetlust, igasugusest kontrollist, välja arvatud nende täiendavate deklaratsioonide vastavuse kontroll.

17. Artikli 8 lõige 10 välistab tervikuna artikli kohaldamise juhtudel, kui seaduse jõustumisel a) oli ümberarvutus konkreetse maksustamisperioodi kohta juba tehtud või b) oli kriminaalmenetlus konkreetsel maksustamisperioodil maksudest kõrvalehoidumise tõttu juba algatatud. Mõnikord on siiski võimalik, võttes arvesse varasemat ümberarvutust, kasutada teiste perioodide suhtes artikli 8 menetlust.

18. Artikli 8 lõike 12 kohaselt ei saa täiendava deklaratsiooni esitamist käsitada kuriteost teatamisena.

Artikkel 9

19. Artikkel 9 käsitleb „automaatset tasaarveldust” varasemate aastate suhtes.(13) Tasaarveldust taotlevad maksukohustuslased peavad esitama deklaratsioonid *kõigi* selliste maksustamisperioodide kohta, mille puhul deklaratsioonid oleks tulnud esitada 31. oktoobriks 2002.

20. Artikli 9 lõike 2 punkti b kohaselt tähendab automaatne tasaarveldus seda, et iga

maksustamisperioodi kohta tasutakse 2% maksukohustuslase müügikäibelt tasumisele kuulunud käibemaksusummast ja 2% asjaomasel aastal maha arvatud sisendkäibemaksust. Kui käibemaks või sisendkäibemaks ületab 200 000 eurot, väheneb see määr 1,5%-ni, ja kui käibemaks või sisendkäibemaks on üle 300 000 euro, väheneb see määr 1%-ni; kui asjaomase sätte kohaldamisel tuleb tasuda üle 11 600 000 euro, vähendatakse seda summat ületavat osa 80% võrra. Artikli 9 lõikes 6 on siiski sätestatud iga aasta kohta miinimummaksiks 500 eurot, kui käive on kuni 50 000 eurot, 600 eurot, kui käive on vahemikus 50 000 kuni 180 000 eurot, ja 700 eurot, kui käive on üle 180 000 euro.

21. Nende aastate osas, mille kohta ei ole esitatud ühtegi deklaratsiooni, nõuab artikli 9 lõige 8, et füüsilised isikud peavad tegema 1500 euro suuruse ning äriühingud ja ühendused 3000 euro suuruse kindlasummalise makse iga maksustamisperioodi kohta.

22. Artikli 9 lõike 9 kohaselt välistab automaatne tasaarveldus edaspidi need mahaarvamised või käibemaksu tagastused, mida maksukohustuslane ei ole varem taotlenud. See ei välista siiski teatavat kontrolli, eelkõige esitatud deklaratsioonide ja tasutud summade vastavuse ning varasemate käibemaksu tagastamise taotluste kontrollimist.

23. Artikli 9 lõige 10 peegeldab artikli 8 lõiget 6. Artikli 9 kohase menetluse järgimise korral a) ei kohaldata maksukontrolli maksukohustuslase ega temaga solidaarselt vastutava isiku suhtes, b) kaotavad kehtivuse kõik maksukaristused, kui neid on määratud ja c) ei saa enam alгатada teatavaid menetlusi seoses maksudest kõrvalehoidmisega (kuigi juba alгатatud kriminaalmenetlust ei lõpetata). Erinevalt artikli 8 lõikest 6 ei kohaldata antava kaitse suhtes siiski nüüd makstud või deklareeritud täiendava käibemaksu summal põhinevat ülempiiri.

24. Kui füüsilisel isikul tuleb tasuda üle 3000 euro või muul maksukohustuslasel üle 6000 euro, võib artikli 9 lõike 12 kohaselt teha makse kahes võrdses osas.

25. Artikli 9 lõige 13 peegeldab artikli 8 lõiget 9. Isikud, kes on kasutanud konfidentsiaalset menetlust, võivad pääseda igasugusest kontrollist, välja arvatud nende täiendavate deklaratsioonide vastavuse kontroll.

26. Artikli 9 lõige 14 peegeldab artikli 8 lõiget 10. See välistab tervikuna artikli kohaldamise juhtudel, kui seaduse jõustumisel a) oli ümberarvutus konkreetse maksustamisperioodi kohta juba tehtud või b) oli kriminaalmenetlus konkreetisel maksustamisperioodil maksudest kõrvalehoidumise tõttu juba alгатatud. Samas näeb see ette täiendava välistava asjaolu, kui c) maksukohustuslane on mistahes asjaomasel maksustamisperioodil jätnud esitamata kõik deklaratsioonid.

27. Artikli 9 lõige 15 piirab artikli 9 lõike 14 punktides a ja b sätestatud välistused maksustamisperioodidega, mille suhtes neid kohaldatakse. Selles on märgitud, et automaatset tasaarveldust ei toimu esitatud deklaratsioonide andmetele mittevastavate andmete alusel. Lõpetuseks on selles välistatud juba tasutud summade tagasimaksmine ning neid käsitatakse tasumisele kuuluva maksu ettemaksena.

Kohtueelne menetlus

28. Arvestades seda, et 2003. aasta maksuseaduse artiklid 8 ja 9 ei olnud kooskõlas kuuenda direktiivi artiklitega 2 ja 22, saatis komisjon Itaaliale 19. detsembril 2003 EÜ artikli 226 kohase ametliku teate. Itaalia vastas 30. märtsil 2004, eitades igasugust vastuolu. Kuna vastus ei rahuldanud komisjoni, saatis komisjon 13. oktoobril 2004 põhjendatud arvamuse, kohustades Itaaliat arvamust järgima kahe kuu jooksul. Itaalia vastas 31. jaanuaril 2005, eitades uuesti igasugust vastuolu. Komisjon esitas käesoleva hagi 8. märtsil 2006.

Hageja nõue

29. Komisjon palub Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Itaalia Vabariik nägi 27. detsembri 2002. aasta seaduse nr 289 (2003. aasta maksuseadus) artiklites 8 ja 9 sõnaselgelt ette üldise loobumise mitme maksustamisperioodi vältel toimunud maksustatavate tehingute kontrollimisest, on Itaalia Vabariik rikkunud kuuenda direktiivi artiklitest 2 ja 22 koostoimes EÜ artikliga 10 tulenevaid kohustusi. Samuti palub ta kohtukulud välja mõista Itaalialt.

30. Itaalia vaidleb hagile vastu, leides, et hagiavaldus tuleks jätta rahuldamata ja kohtukulud mõista välja komisjonilt.

Hinnang

Vastuvõetavus

31. Itaalia märgib, et komisjon esitas põhjendatud arvamuses uue etteheite seoses käibemaksu neutraalsuse põhimõtte rikkumisega ja konkurentsi kahjustamisega vaidlustatud sätete tõttu. Komisjoni vastuse kohaselt ta lihtsalt tuletas Itaalia väidetele vastuseks meelde Euroopa Kohtu asjaomast praktikat, mis on kuuenda direktiivi artiklite 2 ja 22 väidetava rikkumise hindamise seisukohast oluline.

32. Kuna komisjon ei palu tuvastada, et Itaalia õigusnormid rikuvad eeskätt neutraalsuse põhimõtet või kahjustavad konkurentsi, tundub komisjoni seisukoht olevat mõistlik. Seetõttu leian, et hagi vastuvõetavusele ei ole takistusi.

Sisu

33. Pooled vaidlevad käesolevas asjas mitme omavahel seotud küsimuse üle, mida soovitan käsitleda järgmiste pealkirjade all: i) liikmesriikidele kuuenda direktiivi artiklitega 2 ja 22 kehtestatud kohustuste laad ja ulatus, pidades eelkõige silmas järelevalvet ja maksukohustuslaste poolt õigusaktide täitmise tagamist; ii) vaidlustatud amnestiasätete tegelik mõju, arvestades asjaomaseid kohustusi; iii) mitmesuguste amnestiat piiravate sätete olulisus kõnealuses seoses ja iv) amnestiasätete suhteline tõhusus, kõrvutades eelkõige sissenõutud summat sissenõudmiseks rakendatud ressurssidega ning võttes arvesse liikmesriikide kaalutusõigust käibemaksu haldamisel ja seda, mil määral amnestiasätted jäävad kaalutusõiguse piiridesse.

34. Kuigi käibemaksuamnestia õiguspärasuse ja/või soovitavuse küsimuses oleks võimalik – ja huvitav – analüüsida mitmeid teisi, üldisemaid teemasid, millest mõnda on menetluse käigus lühidalt käsitletud, leian, et nende üldiste teemade üksikasjalikum käsitlemine Euroopa Kohtus ei aita otsustada, kas asjaomased õigusnormid, mille komisjon on vaidlustanud, on vastavuses kuuenda direktiiviga. Piirdun oma analüüsis seetõttu peamiselt taotletud tuvastamise seisukohast oluliste aspektidega, viidates laiematele teemadele vaid taustamärkusena.

Kuuenda direktiiviga kehtestatud kohustused

35. Nõustun sellega, kuidas komisjon on kirjeldanud kuuenda direktiiviga nii üksikutele maksukohustuslastele kui ka liikmesriikidele pandud kohustusi. Ka Itaalia tundub nõustuvat kirjeldatud oluliste punktidega, kuigi ta on seisukohal, et maksude kogumise ja õigusaktide täitmise tagamise üksikasjad on liikmesriikide pädevuses. Komisjoni seisukoha võib kokku võtta ja ümber sõnastada järgmiselt.

36. Kuuenda direktiivi preambulist selgub, et ühenduse omavahendite hulka „peavad kuuluma vahendid, mis kogunevad käibemaksust ning mis saadakse ühtlustatud viisil kindlaksmääratava

maksubaasi alusel ühise maksumäära kohaldamisel kooskõlas ühenduse eeskirjadega”;(14) et „tuleks tagada, et ühine kumuleeruvate käibemaksude süsteem ei diskrimineeriks kaupu ja teenuseid päritolu järgi, saavutamaks lõpuks ühisturu, mis võimaldab ausat konkurentsi ning sarnaneb tõelise siseturuga”,(15) ja et „võimalikult suurel määral tuleb ühtlustada maksumaksjate kohustused, et kindlustada vajalikud tagatised maksude ühtlustatud viisil kogumiseks kõikides liikmesriikides”.(16)

37. Euroopa Kohus on lisaks sedastanud, et kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa(17) ja mille kohaselt ei või käibemaksuga maksustamisel erinevalt kohelda samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid.(18)

38. Kuuenda direktiivi artikliga 22 kehtestatud eriomaste kohustuste eesmärk on kindlustada, et riigiasutuste käsutuses on kogu vajalik teave, tagamaks käibemaksu kohaldamise ja kogumise maksuhalduri järelevalve all.(19) Need kohustused tulenevad otseselt artiklis 2 sätestatud nõudest, mille kohaselt tuleb (konkreetses erandi puudumisel) maksustada kõik selle kohaldamisalasse kuuluvad tehingud. Nimetatud nõue on üldreegel, millest ei tohi ühepoolset kõrvale kalduda ükski liikmesriik.(20) Kuigi kuuenda direktiivi artikli 27(21) kohaselt võib liikmesriik taotleda nõukogult luba direktiivi sätetest erandite tegemiseks „eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist”, kehtib iga sellise lihtsustamise korral tingimus, et see „ei tohi mõjutada liikmesriigi poolt [...] kogutava maksutulu summat” (ja on üldteada, et Itaalia ei ole käesoleval juhul sellist luba kunagi taotlenud).

39. Iga liikmesriik on seega kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine samal viisil, nagu seda tehakse teistes liikmesriikides. Kuigi see kohustus ei ole kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud, on see ainuvõimalik järeldus, mis tuleneb õigusaktist tervikuna, EÜ artiklist 10 ja Euroopa Kohtu praktikast.(22) Ehkki ühtlustamine ei ole täielik ja teatavad haldusküsimused on jäetud liikmesriikide pädevusse, sest seda peetakse vajalikuks, hõlmavad kuuenda direktiivi artiklis 22 sätestatud kohustused õigusaktide üksikasjalikku ühtlustamist seadusandlikul tasandil.

40. Ühtlustamine tähendab, et liikmesriigid vastutavad maksudeklaratsioonide, raamatupidamisdokumentide ja muude oluliste dokumentide kontrollimise ning tasumisele kuuluva maksu arvutamise ja kogumise eest. Neil on vähemalt iga üksikjuhtumi puhul teatav kaalutusõigus otsustamiseks, kuidas kõige tõhusamalt ja õiglasemalt kasutada maksu kohaldamisel nende käsutuses olevaid ressursse, kuid see kaalutusõigus on igal juhul piiratud vajadusega tagada, et

- ühenduse omavahendite kogumine toimub tõhusalt ja
- maksukohustuslaste kohtlemine liikmesriigis või eri liikmesriikides ei erine oluliselt.

41. Itaalia ei eita, et liikmesriigid on kohustatud oma olemasolevate ressursside piires jälgima ja kontrollima seda, kas maksukohustuslased järgivad käibemaksunorme. Samas eitab Itaalia seda, et vaidlusalused sätted ületavad liikmesriikidele nende ülesannete täitmiseks antud õiguspärase kaalutusõiguse piire.

42. Seega tuleb esiteks analüüsida nende sätete tegelikku mõju.

Vaidlustatud sätete mõju

43. Komisjon märgib, et vaidlustatud sätted asendavad tavalised käibemaksukohustusega kaasnevad õigussuhted uute suhetega, mis selle kohustuse otsustavalt kustutavad, asendades

selle uue kohustusega tasuda summa, millel puudub tegelik seos maksubaasi ja summadega, mis oleks tulnud maksta tavapärase käibemaksusätete kohaselt. Ta kirjeldab amnestiat kui „üldist, valimatut ja ennetavat” loobumist õigusest teostada kontrolli ja käibemaksu ümberarvutust, samas kui direktiivi kohaselt tuleks igasugune maksukohustuslasega sõlmitav maksude sissenõudmisest loobumise kokkulepe otsustada üksikjuhtumist lähtuvalt. Lisaks rikutakse tõsiselt käibemaksu neutraalsuse ja maksukohustuslaste võrdse kohtlemise põhimõtteid.

44. Tuleb tunnistada, et asjaomased sätted on keerukad ja et pooled on nende tegeliku mõju küsimuses asunud menetluse käigus eri seisukohtadele. Arvestades siiski nende vastuseid Euroopa Kohtu nõudele esitada täpsemat teavet, leian, et kõnealuse mõju võib kokku võtta järgmiselt.

45. Kui maksukohustuslane ei ole esitanud ühegi kõnealuse maksustamisperioodi kohta ühtegi käibemaksudeklaratsiooni, ei või ta kasutada artikli 8 lõike 4 või artikli 9 kohast amnestiat. Sellegipoolest võib ta tugineda artikli 8 või artikli 9 amnestiasätetele, kui ta on a) esitanud (täielikud või ebatäielikud) deklaratsioonid mõne kõnealuse maksustamisperioodi kohta, kuid mitte ühtegi deklaratsiooni teiste perioodide kohta, või on b) esitanud deklaratsioonid kõigi kõnealuste maksustamisperioodide kohta, kuid mõned või kõik neist deklaratsioonidest on ebatäielikud või ebaõiged.

46. Kui maksukohustuslane esitab konkreetse maksustamisperioodi kohta artiklis 8 sätestatud korra kohaselt täiendava deklaratsiooni, näidates esialgu deklareeritud suuremat maksustatavat lisandväärtust (maksustatud sisendite ja maksustatavate kaupade või teenuste vahe), siis a) peab ta tasuma summa, mis võrdub käibemaksuga täiendava summa pealt (minimaalne summa on 300 eurot) ja b) ta on kaitstud asjaomasel maksustamisperioodil realiseeritud kaupadelt või teenustelt arvutatud käibemaksu edasise ümberarvutamise eest nüüd tasutud täiendava käibemaksu kahekordse väärtuse ulatuses.

47. Artikli 9 kohase menetluse tulemused erinevad sõltuvalt sellest, kas deklaratsioon esialgselt esitati või mitte, ning mahaarvatud sisendkäibemaksu suuruselt. Iga asjaomase perioodi kohta tuleb siiski tasuda makse (sõltumata sellest, kas kõnealuse perioodi kohta esitati deklaratsioon või mitte ning kas nimetatud deklaratsioon oli täpne või mitte) ja edasiste mahaarvamiste tegemine ei ole võimalik. Nende perioodide puhul, mille kohta on esitatud deklaratsioon, on makse 1–2% *esialgu* maha arvutatud sisendkäibemaksust, pluss 1–2% *esialgu* maksustamisperioodil deklareeritud käibemaksust, (23) kusjuures olenevalt asjaomase käibe suuruselt on miinimummakseks 500, 600 või 700 eurot. Iga perioodi osas, mille kohta ei esitatud esialgu ühtegi deklaratsiooni, tuleb füüsilistel isikutel teha 1500 euro ja äriühingutel 3000 euro suurune kindlasummaline makse, olenemata vähem deklareeritud või deklareerimata jäetud tegelikust summast.

48. Selle kohaselt tasub artiklis 8 sätestatud menetlust kasutav maksukohustuslane summa, mis on võrdne käibemaksuga, mida ta peab tasuma oma varem deklareerimata, kuid nüüd deklareeritud lisandväärtuse pealt – kuid ainult nende perioodide osas, mille kohta ta ei ole esitanud täielikku ja täpset deklaratsiooni. Seeläbi on ta kaitstud tasumisele kuuluva summa edasise ümberarvutamise eest kuni nimetatud summa kahekordse väärtuseni. Seetõttu näib olevat tegelikult ebatõenäoline, et ta deklareerib rohkem kui poole oma varem deklareerimata lisandväärtusest. Seega maksuhaldur nõuab sisse kuni pool tegelikult tasumisele kuuluvast maksust, loobudes samas igasugusest võimalusest teist poolt sisse nõuda.

49. Artikli 9 kohast menetlust kasutav maksukohustuslane peab tasuma makse iga asjaomase maksuperioodi kohta vaadeldava perioodi jooksul sõltumata sellest, kas kõnealuse perioodi kohta esitati esialgu täpne deklaratsioon või mitte. Kui deklaratsioon (täpne või ebatäpne) esitati, võrdub makse väikse osaga (kuni 2%) *esialgu* deklareeritud sisendkäibemaksu ja tasumisele kuuluva

käibemaksu summast; kui deklaratsiooni ei esitatud, tuleb tasuda fikseeritud summa 1500 eurot või 3000 eurot, olenemata deklareerimata jäänud käibemaksu suurusest. Mõlemal juhul vabaneb maksukohustuslane edasise käibemaksu ümberarvutamisest.

50. Kui maksukohustuslane võib valida kahe menetluse vahel (ja soovib kasutada neist üht või teist), on mõistlik eeldada, et ta valib menetluse, mis on tema jaoks odavam. Kui vähem deklareeritud või deklareerimata summa on väike (ja seega võib tõenäolisemalt olla tegu ausa veaga), tundub artiklis 8 sätestatud menetlus olevat kasulik, tagades tasumisele kuuluvast käibemaksusummast poole tasumise eest vabanemise edasise uurimisest. Kui nimetatud summa on suurem (ja seega võib tõenäolisemalt olla tegu tahtliku pettusega), annab artiklis 9 sätestatud menetlus kaitse vastutasuks sellise summa tasumise eest, mis võrdub väiksema (ja äärmuslikel juhtudel kaduvväikse)(24) osaga tasumisele kuuluvast, kuid tasumata jäetud maksust.

51. Komisjon rõhutab, et artikli 9 kohaselt võib iga maksukohustuslane elimineerida igasuguse kontrolli- või ümberarvutamishoole mitme maksustamisperioodi osas vastutasuks sellise makse tegemise eest, mis on vähe seotud tavapäraselt tasumisele kuuluva 20% käibemaksu summaga. Ka artikli 8 kohane amnestia kaitseb maksukohustuslast edasise kontrolli või ümberarvutamise eest, kuigi tasuda tuleb suurem makse. Selline maksuhalduri massiline loobumine oma kontrolliõigusest kahjustab komisjoni arvates tõsiselt ühtse käibemaksusüsteemi neutraalsust. Eri maksukohustuslasi koheldakse sarnaste tehingute puhul väga erinevalt, mis omakorda kahjustab ausat konkurentsi.

52. Jällegi võin üksnes nõustuda komisjoniga, et selline õiguslik kord – mille kohaselt ausad ja hoolsad ettevõtjad tasuvad käibemaksu täies ulatuses, samas kui petturlikud või hooletud ettevõtjad võivad pääseda edasise kontrollist sellise summa tasumise eest, mis on kõige rohkem pool ja võib-olla isegi palju vähem tegelikult tasumisele kuuluvast käibemaksust – on vastuolus liikmesriikidele eelkõige kuuenda direktiivi artiklitega 2 ja 22 kehtestatud kohustustega. Täpsemalt öeldes eirab Itaalia 2003. aasta maksuseaduse artiklis 9 sätestatud kord täielikult komisjoni viidatud(25) kuuenda direktiivi artikli 22 sätteid, kuna sellega ei kaasne tegelikult teostatud tehingute deklareerimist ja kuna tasumisele kuuluvad summad ei ole kuidagi seotud maksuga, mida oleks tulnud selliste tehingute eest tasuda. Nagu komisjon õigesti märgib, on amnestia üsna valimatu, kuna see ei tee mingit vahet juhuslikul ja regulaarsel aladeklareerimisel, väikestel ja suurtel summadel ega hooletusel ja pettusel.

53. Itaalia kaitse põhijõud on siiski selles, et amnestia kohaldamine on piiratud ja liikmesriikide kaalutusõiguse piiridesse jäädes tõhus meede selliste summade sissenõudmise tagamiseks, mis oleks muidu maksuhaldurile kättesaamatud. Seetõttu tuleb neid aspekte analüüsida enne lõpliku otsuse tegemist.

Amnestiasätete piiramine

54. Komisjon kirjeldab vaidlustatud amnestiat kui üldist ja valimatut loobumist õigusest teostada kontrolli ja käibemaksu ümberarvutust, samas kui Itaalia valitsus juhib tähelepanu mitmetele piirangutele amnestiasätete kohaldamisel. Nimetatud piirangud on tema arvates olulised ja tähendavad seda, et amnestiat ei saa kirjeldada kui üldist või valimatut.

55. Esiteks ei saa amnestiat kasutada sellised maksukohustuslased, kes ei esitanud ühegi asjaomase maksustamisperioodi kohta esialgu ühtegi käibemaksudeklaratsiooni.(26) Komisjoni vastuse kohaselt on selline olukord oma laadilt täiesti teisejärguline.

56. Võib tõesti loota, et selline olukord on ebaharilik, ning Itaalia ei ole vaidlustanud selle kirjeldamist teisejärgulisena. Praktikas võivad mis tahes märkimisväärse suurusega ettevõtjad edukalt – isegi kui nad soovivad petta maksuhaldurit – esitada deklaratsioone, mis on tähelepanu

vältimiseks piisavalt usutavad. Deklaratsioonide täielik esitamata jätmine võib vastupidi olla sagedasem väiksemate ettevõtjate seas, kes loodavad igal juhul pääseda enda avastamisest või kes tunnevad, et maksudest kõrvalehoidumist õigustab teatud moraalne *de minimis* reegel.(27) Lisaks on tõenäoline, et mitmete ebaseaduslike tegevuste kohta ei esitata üldse käibemaksudeklaratsioone, isegi kui nende eest tuleks põhimõtteliselt käibemaksu tasuda.(28)

57. Seetõttu ei ole ma veendunud, et amnestia kasutamise õigusest ilmajätmine on üldises mõttes teisejärguline. N.ö läbipaistvas majanduses on see kahtlemata teisejärguline lihtsalt seetõttu, et iga maksustatava äritegevusega avalikult tegelev isik tunneb vajadust deklareerida kõnealust äritegevust vähemalt sellisel määral, mis kaitseb teda ebamugava kontrolli eest, ja kui ta on seda teinud, ei jäeta teda ilma amnestia kasutamise õigusest. Kuid selline mõttekäik ei kehti varimajanduses tegutsemise kohta, mis moodustab Itaalia SKTst hinnanguliselt üle 26%.(29)

58. Teisalt on vähem tõenäoline, et amnestia kaitset taotleb (teoreetiliselt) maksukohustuslane, kes soovib täielikult vältida maksuhalduri tähelepanu, kui isik, keda maksuhaldur juba teab, kuid kes on maksuhalduri eest midagi varjanud. Samuti on vähem tõenäoline, et maksuhaldur teda kontrollib, eriti kui maksuhalduri vahendid on piiratud, nagu väidab Itaalia valitsus.

59. Kokkuvõttes tundub mulle seetõttu ebatõenäoline, et kui amnestia kasutamise õigusest jäetakse ilma sellised maksukohustuslased, kes ei ole ühegi asjaomase maksustamisperioodi kohta esitanud ühtegi deklaratsiooni, siis see mõjutaks oluliselt nende isikute arvu, kes saavad või püüavad saada amnestiast kasu.

60. Teiseks väidab Itaalia valitsus, et amnestiat ei saa kasutada, kui eeskirjade eiramine on juba avastatud.(30) Komisjoni vastuväite kohaselt ei ole amnestia kasutamise õigusest ilmajätmine täielik – mõnel juhul võib kasutada seaduse nr 289/2002 artiklites 15 ja 16 sätestatud teist tasaarveldusmenetlust, et lõpetada käibemaksu määramise menetlus ja taastada amnestia kasutamise võimalus –, kuid Itaalia valitsus väidab vastu, et kõnealune kord puudutab ainult isikuid, kellel on nimetatud menetlustes edasikaebeõigus.

61. Artiklite 15 ja 16 tekstist, mille Itaalia esitas oma vastuväites, ilmneb, et käibemaksu ümberarvutamise menetluse, mis ei ole veel jõudnud lõpliku määruste või otsuse etappi, võib lõpetada sellise summa tasumisega, mis jääb vahemikku 150 eurot kuni 50% nõutud maksusummast, ning artikli 8 lõikest 10 ja artikli 9 lõikest 14 ilmneb, et kui nimetatud makse on tehtud ettenähtud tähtajaks, võib maksukohustuslane kasutada kas artikli 8 või artikli 9 kohast amnestiat.

62. Seega on amnestia kasutamise õigusest ilmajätmine, millele Itaalia valitsus tugines, piiratud ulatusega. On loomulik, et maksuamnestia, mis püüab mõjutada tegema vabatahtlikke makseid selle asemel, et nõuda maksusummat, mida tavaliselt tuleks tasuda, kuid mille kogumist muude vahendite abil peetakse keerukaks, ei tohiks laieneda juba maksuhalduri kasuks lõpetatud menetluste taasavamisele maksukohustuslase kasuks. Amnestiat võib siiski kasutada maksukohustuslane, kelle puhul menetlus on pooleli, tasudes osa nimetatud menetluses käsitletavast summast lisaks amnestia käigus nõutud summale. Amnestia on talle siiski kasulik, kui see tähendab seda, et ta saab kaitse ning tasub kokku väiksema summa kui see, mida ta oleks tõenäoliselt pidanud tasuma juhul, kui menetlus oleks lõppenud tema kaotusega. Lisaks tähendab see, et maksuhaldur nõuab sisse väiksema summa, kui ta oleks muidu nõudnud, loobudes samas edasisest kontrollist.

63. Kolmandaks rõhutab Itaalia valitsus, et amnestia raames tasutud summat võib võrrelda esitatud deklaratsioonides kajastatud arvudega(31) ning et amnestiamenetluse kohaldamine ei välista käibemaksu tagastamise taotluste kontrollimist, kui taotlus on juba esitatud.

64. Nagu komisjon õigesti märgib, on esimene nimetatud kontrollidest täiesti formaalne ja sõltub täielikult esitatud deklaratsioonide täpsusest, mida amnestiamenetluses ei kontrollita .

65. Teine kontrolliliik puudutab käibemaksu tagastamise taotlusi, st olukordi, kus sisendkäibemaks ületab tasumisele kuuluva käibemaksu, nii et nende kahe vahe on pigem maksukohustuslase kui maksuhalduri kasuks. Itaalia valitsus väidab, et amnestiast hoolimata võib sellisel juhul kontrolli laiendada tarnijatele, kes väljastasid arved, millel on näidatud sisendkäibemaks, ning kes peavad arve esitamise tõttu igal juhul maksu tasuma.(32)

66. Mulle tundub, et kõnealune amnestia kasutamise õigusest ilmajätmine on jällegi tõenäoliselt teisejärguline. Ettevõtja, kes on taotlenud käibemaksu tagastamist, kuigi tal ei ole selleks õigust, oleks seda teinud sellest hoolimata, kas tal on või ei ole salajast kokkulepet oma tarnijatega selliste arvete esitamiseks, millel näidatakse sisendkäibemaksu summa, mida maksuhaldurile ei ole tegelikult tasutud. Sellise salajase kokkuleppe olemasolu korral võib kahelda, kas ta üldse soovib amnestiat kasutada, välja arvatud juhul, kui avastamine tundub olevat juba paratamatu, kuna tema valduses on dokumendid, mis annavad talle esmapilgul usutavalt tagasimakse saamise õiguse, ning amnestia kasutamisega kaasneks paratamatult pettuses osaleja(te) ülesandmine. Varifirmaga seotud pettuse korral (kus üks või mitu ettevõtjat kaovad, jättes käibemaksu maksuhaldurile tasumata) on tarnijate uurimine loomulikult kasutu. Salajase kokkuleppe puudumisel on vähem tõenäoline, et kontrollimisel paljastatakse eeskirjade eiramine tarnija juures.

67. Üldiselt ei tundu amnestia ulatuse piiramine, millele Itaalia valitsus tugineb, olevat oluline, kuigi ka mitte täiesti näiline.

Liikmesriikide sissenõudmis- ja kaalutlusõiguse tõhusus

68. Pooled on üksmeelel selles, et praeguse ühtlustatud käibemaksusüsteemi kohaselt vastutavad liikmesriigid maksukohustuslaste nõuete järgimise järelevalve, deklaratsioonide, raamatupidamisdokumentide ja kõigi muude oluliste dokumentide kontrollimise ning tasumisele kuuluva maksu arvutamise ja kogumise eest. Keegi ei vaidlusta ka seda, et neil on sellega seoses teatud kaalutlusõigus otsustada, kuidas oma käsutuses olevaid vahendeid kõige tõhusamalt kasutada.

69. Itaalia väidab, et vaidlustatud sätted julgustavad mõnda maksukohustuslast spontaanselt deklareerima varem deklareerimata jäetud summasid, vabastades seeläbi vahendeid oma tegu mittekahetsevate isikute revideerimiseks ja tagades üldiselt suurema maksutulu laekumise kui muidu. See jääb kaalutlusõiguse piiridesse, mille olemasolu on komisjon tunnustanud liikmesriikide otsustuste puhul, kuidas kasutada vahendeid, et kõige paremini tagada nõuete järgimine ja täitmine.

70. Itaalia valitsus täpsustab, et artikli 8 kohast amnestiat kasutas kokku 162 000 maksukohustuslast ja artikli 9 kohast amnestiat 750 000 maksukohustuslast. Viimane arv moodustab 13,37% Itaalias 2001. aastal registreeritud 5 309 654 maksukohustuslasest.(33) 2003. aastal moodustas kogu sissenõutud summa (1938 miljonit eurot) ligikaudu 1,9% kõnealusel aastal kogutud käibemaksust (101 890 miljonit eurot). Tavapäraste kontrollide järel aastatel 1999–2002 sissenõutud käibemaks oli seevastu palju väiksem, jäädes vahemikku 140 ja 357 miljonit eurot ning olles nelja-aastase perioodi jooksul kokku vaid 1049 miljonit eurot.(34) Kõnealused arvud tõendavad Itaalia arvates seda, kui põhjendamatult on käesolev hagi.

71. Komisjon väidab vastu, et arvud tõendavad pigem seda, et amnestiat on kasutanud liiga palju maksukohustuslasi ja et sellest saadud tulu on liiga väike. Kasu (suurem ja tõhusam sissenõudmine), mis amnestiaga väidetavalt kaasnes, on näiline (sissenõutud osa on väga väike

ja ainus reaalne tulemus on maksuhalduri kontrolli vältimine) ning igal juhul üsna tähtsusetu, arvestades kuuenda direktiivi artiklites 2 ja 22 sätestatud nõuete siduvat laadi.

72. Itaalia väidab omakorda, et vaidlustatud sätted soodustavad spontaanset deklareerimist; et kõnealused vahendid saab seega ümber suunata selliste maksukohustuslaste revideerimiseks, kes ei ole nimetatud sätteid kasutanud; et selliste isikute puhul pikendas 2003. aasta maksuseaduse artikkel 10 võimalikku kontrolliperioodi kahe aasta võrra ja et sissenõutud summad olid märgatavalt suuremad, kui need oleks muidu olnud. Kasu on seega reaalne ja seda ei saa pidada tähtsusetuks. Lisaks a) puudutab amnestia selliseid juhtumeid, kus deklaratsiooni esitamata jätmist ei ole avastatud ja ei oleks võib-olla kunagi avastatud, b) maksukohustuslane peab artikli 9 kohaselt tegema makse iga maksustamisperioodi eest vaadeldaval perioodil, isegi kui esialgne deklaratsiooni esitamata jätmine puudutas vaid ühte maksustamisperioodi, c) kuigi kõnealune maks on väiksem kui teoreetiliselt tasumisele kuuluv summa, nõutakse see sisse viivitamata ning mitte pärast pikka uurimis- ja sissenõudmismenetlust.

73. Komisjoni vastuväide käibemaksu amnestiale ei tundu olevat absoluutne, kuid vaidlustatud sätete vormi osas on see resoluutne.

74. Seetõttu tundub mõttekas lühidalt analüüsida kõnealust nähtust üldiselt. Maksuamnestia tähendab tavaliselt kriminaalkaristusest, trahvist ja intressimaksetest (osaliselt või täielikult) vabastamist – ja komisjon on sõnaselgelt nõus, et käibemaksu osas kuuluvad sellised küsimused liikmesriikide pädevusse, ilma et neid piiraks ühenduse õigus. Sama tavaline on siiski see, et amnestia korral nõutakse tasumisele kuuluvate summade täielikku maksmist ja et amnestiaga ei kaasne kontrollist vabastamist. Tavaliselt on amnestia eesmärk julgustada vabatahtlikku maksude tasumist, vabastades karistusest (millega ähvardamise eesmärk on soodustada õigusaktide õigeaegset täitmist, kuid mis võib ka takistada õigusaktide hilinemisega täitmist, kui kahetsuse hind on liiga kõrge), samas minemata nii kaugele, et maksudest kõrvalehoidumine ja seejärel kahetsemine muutub kasulikumaks kui maksu täpne ja aus õigel ajal deklareerimine, ning tuua eksinud maksumaksjad tulevikku silmas pidades seaduskuulekate maksumaksjate hulka tagasi.

75. Erialakirjanduses⁽³⁵⁾ soovitatakse, et tõhususe tagamiseks peaks maksuamnestia olema muu hulgas ühekordne (sest kordamine võib mõjutada maksumaksjaid kohandama oma taktikat vastavalt tulevaste amnestiate ootusele), sellega peaks kaasnema vähemalt tasumisele kuuluva summa ja üldjuhul teatava intressi maksmine (muidu tundub, et maksudest kõrvalehoidumist tasustatakse) ning vähemalt põhjalikuma revisjoni usaldusväärne väljakuulutamine (muidu ei tundu kompromiss deklareerimise ja avastamise vahel kasulik).

76. Vaidlustatud amnestial ei näi olevat ühtegi neist tunnusjoontest. Seda on tõepoolest pikendatud järgnevateks aastateks,⁽³⁶⁾ põhjustades nii võib-olla tulevaste amnestiate ootust ja vähendades seeläbi nõuete järgimise tõenäosust. On olemas tõendid, et Itaalia on varem maksuamnestiaid ohtralt kasutanud.⁽³⁷⁾ On märgitud, et maksuamnestiad on nii tavalised, et tulevaste amnestiate ootus on muutunud üheks teguriks, miks maksuseaduste järgimise tase on riigis nii madal.⁽³⁸⁾ Isegi kui – nagu Itaalia kohtuistungil märkis – käibemaksutulu tõesti suurenes järgmistel aastatel, ei ole esitatud ühtegi tõendit, mis tõendaks konkreetse seose olemasolu amnestiaga (muude paljude võimalike seletuste seast) või selle mis tahes pikaajalist mõju.

77. Itaalia väidab, et kogutud summad moodustavad peaaegu 2% käibemaksu aastasest laekumisest. Kui käibemaksu puudujääk (teoreetiliselt kogutava ja tegelikult kogutud summa vahe) on Itaalias hinnanguliselt 35–40%,⁽³⁹⁾ tähendab see, et tegelikult kogutud summa moodustab ligikaudu 3–4% summast, mis peaks teoreetiliselt laekuma, kuid mida ei ole kunagi deklareeritud.⁽⁴⁰⁾

78. On tõsi, et ükski maksuhaldur ei saa kunagi loota kõigi maksupettuste avastamisele ja et

Euroopa Kohtu ülesanne ei ole anda Itaaliale nõu, kuidas oma vahendeid kõige paremini kasutada, isegi kui tal oleksid selleks vajalikud eriteadmised. Mulle tundub siiski, et meetod, mis toob näiliselt sisse ligikaudu 3–4% kogumata maksust (ja mille puhul jääb vähemalt 95% laekumata summast puutumatuks, kusjuures vähemalt osa sellest on lootusetu), ei ole ilmselt tõhus vahendite kasutus.

Üldine analüüs

79. Ei saa tõsiselt väita, et Itaalia 2003. aasta maksuseaduse artiklites 8 ja 9 sätestatud tulude suurendamise meetodid on mingil moel kooskõlas käibemaksueeskirjadega, mis kehtestati liikmesriikidele kuuenda direktiiviga. Ükski kõnealuse direktiivi säte ei luba liikmesriigil koguda käibemaksu pooles ulatuses harilikust maksumäärast (mis on artikli 8 kohaldamise tegelik tulemus).(41) Veelgi vähem lubab direktiiv sisse nõuda summat, mis moodustab 2% deklareeritud sisendkäibemaksust pluss 2% deklareeritud tasumisele kuuluvast käibemaksust sellise täielikult kindlaksmääramata käibemaksusumma asemel, mida oleks pidanud deklareerima, kuid mis jäeti deklareerimata. Kuigi käibemaks on maks, mille suuruse deklareerib ettevõtja, on selge, et liikmesriigid on kohustatud kontrollima ja tagama nõuete järgimist ning et neil ei ole luba loobuda vastutusest maksustatava majandustegevuse ühe terve sektori osas.

80. Vaidlustatud amnestiasätteid kohaldatakse teoreetiliselt kogu Itaalia deklareerimata maksustatavale äritegevusele, mis moodustab majandusteadlaste hinnangul järjekindlalt märkimisväärse osa riigi RKTst ehk 25–40%. Tegelikult on Itaalia valitsuse esitatud arvude kohaselt kõnealuseid sätteid kasutanud üle 17% maksukohustuslastest.(42) Nende mõju ei ole seega kaugeltki mitte tähtsusetu ja tähendab tõsist üleastumist käibemaksu nõuetekohasest kohaldamisest vastavalt kuuenda direktiivi ühtlustavatele eeskirjadele.

81. Kõnealuste sätete põhjendamine vahendite tõhusa kasutusega ei tundu samuti usutav. Vastupidi, mõistlikkusest ja majandusanalüüsist lähtudes põhjustavad need käibemaksunõuete järgimise vähenemise (vähemalt) keskmises ja pikas perspektiivis, kuna mittejärgimine on järgimisest tulusam ning tekitab varasemat arengut silmas pidades põhjendatud ootuse, et tulevikus leiab aset samasugune kohtlemine.

82. Seetõttu tuleks tuvastada komisjoni poolt väidetud kohustuste rikkumine.

Kohtukulud

83. Kodukorra artikli 69 lõike 2 kohaselt on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna ma leian, et komisjoni hagi tuleks rahuldada ja kuna komisjon on palunud kohtukulud hüvitada, tuleb menetluse kulud seega välja mõista Itaalialt.

Ettepanek

84. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku

- tuvastada, et kuna Itaalia Vabariik nägi 27. detsembri 2002. aasta seaduse nr 289 (2003. aasta maksuseadus) artiklites 8 ja 9 sõnaselgelt ette üldise loobumise mitme maksustamisperioodi vältel teostatud maksustatavate tehingute kontrollimisest, on Itaalia Vabariik rikkunud kuuenda direktiivi artiklites 2 ja 22 koostoimes EÜ artikliga 10 tulenevaid kohustusi;
- mõista kohtukulud välja Itaalia Vabariigilt.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega

seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, muudetud mitu korda; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23). 1. jaanuaril 2007 tunnistati kuues direktiiv kehtetuks ja asendati nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1).

3 – Kõnealust amnestiat on hiljem pikendatud ja komisjon on selle pikendamisega seoses esitanud uue hagi (kohtuasi C-174/07), mis on praegu menetluses.

4 – Need sätted on nüüd direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktides a ja d.

5 – See on asendatud eelkõige direktiivi 2006/112 artiklitega 213–271.

6 – Need sätted on nüüd vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 252 lõikes 1 ja artiklites 206 ja 273.

7 – Direktiivi 2006/112 artikli 213 lõige 1.

8 – Kuigi komisjon viitab allikana lõikele 3, on see nüüd direktiivi 2006/112 artikkel 242.

9 – Direktiivi 2006/112 artikkel 262 jj.

10 – Direktiivi 2006/112 artiklid 214–216.

11 – Direktiivi 2006/112 artiklid 207, 209, 210, 256–258 ja 267.

12 – Seaduse 289/2002 (GURI, 31.12.2002) muudetud redaktsioon.

13 – Seda menetlust nimetatakse „*condono tombale*’ks” („surnuaia amnestia”) arvatavasti seetõttu, et maksuvõlad on „surnud ja maetud”.

14 – Teine põhjendus; direktiivi 2006/112 preambuli 8. põhjendus.

15 – Neljas põhjendus; puudub direktiivi 2006/112 preambulis.

16 – 14. põhjendus; direktiivi 2006/112 preambuli 45. põhjendus.

17 – Vt nt 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: Jyske Finans (EKL 2005, lk I-10683, punkt 36).

18 – 16. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-382/02: Cimber Air (EKL 2004, lk I-8379, punkt 24).

19 – Vt nt 5. detsembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-85/95: Reisdorf (EKL 1996, lk I-6257, punkt 24) ja 17. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-141/96: Langhorst (EKL 1997, lk I-5073, punktid 17 ja 28).

20 – Vt nt 21. veebruari 1989. aasta otsus kohtuasjas 203/87: komisjon vs. Itaalia (EKL 1989, lk 371, punkt 10).

21 – Direktiivi 2006/112 artikkel 395.

22 – Nii Itaalia kui komisjon on viidanud 28. septembri 2006. aasta otsusele kohtuasjas C-128/05: komisjon vs. Austria (EKL 2006, lk I-9265), milles Euroopa Kohus sedastas, et Austria rikkus oma kohustusi, vabastades teatavad rahvusvahelised veoettevõtjad täielikult käibemaksu tasumise kohustusest. Vt ka 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-228/05: Stradasfalti (EKL 2006, lk I-8391, eriti punkt 66), milles Euroopa Kohus rõhutas, et Itaalia ei või ühepoolset kehtestada

maksukohustuslase suhtes mahaarvamisõiguse erandit.

23 – See protsent on veelgi madalam summade puhul, mis ulatuvad üle 11 600 000 euro ja mida vähendatakse 80% võrra – seega kuni 0,2% esialgu deklareeritud sisendkäibemaksust ja/või tasumisele kuuluvast käibemaksust.

24 – Komisjon viitab sellise maksukohustuslase juhtumile, kes ei ole esitanud ühtegi deklaratsiooni teatud maksustamisperioodi kohta, kui ta oleks pidanud deklareerima 600 000 euro suuruse summa. Artiklis 9 sätestatud menetluse kohaselt tuleb täieliku kaitse saamiseks tasuda maksimaalselt 3000 eurot – maksuhalduri lõplik kahju on seega 597 000 eurot. Lisaksin, et kaotatud osa võib olla isegi suurem, kuna sättes on sõnaselgelt ette nähtud maksed üle 11 600 000 euro suuruse summa korral.

25 – Vt eespool punktid 8–10.

26 – Artikli 8 lõige 4 ja artikli 9 lõike 14 punkt c.

27 – Erinevalt olukorrast mõnes teises liikmesriigis puudub Itaalias käibemaksukohustuslasena registreerimise alampiir, nii et isegi kõige väiksemad ettevõtjad peavad tasuma käibemaksu.

28 – Vt nt 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling (EKL 2006, lk I-6161, punkt 50 ja osundatud kohtupraktika).

29 – Vt nt „European Employment Observatory Review, Autumn 2004”, eriti lk 77 ja 106–110.

30 – Artikli 8 lõige 10 ja artikli 9 lõige 14.

31 – Vastavalt artikli 9 lõikele 9 eelkõige sellisena, nagu seda tõlgendati konstitutsioonikohtu 27. juuli 2005. aasta otsuses.

32 – Presidendi dekreeedi nr 633/72 artikkel 54a; vt kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkt d (artiklis 28g) ja direktiivi 2006/112 artikkel 203.

33 – See tundub olevat arvutusviga. 750 000 on 14,125% 5 309 654st. Artikli 8 puhul moodustab 162 000 maksukohustuslaste koguarvust 3,05%.

34 – Võrreldes neid arve samal neljal aastal kogutud käibemaksu kogusummaga, mille esitas Itaalia valitsus, ilmneb minu arvutusest, et pärast kontrolle sissenõutud maks moodustas 0,18–0,38% antud aastal kogutud kogusummast, st 0,3% nelja aasta jooksul kogutud kogusummast.

35 – Nt Stella, Peter, „An economic analysis of tax amnesties”, *Rahvusvahelise Valuutafondi töödokument* 89/42, 1989; Boise, Craig M., „Deferral and the utility of amnesty”, *George Mason University Law Review* 2007, lk 667, eriti lk 693 jj.

36 – Vt eespool 3. joonealune märkus.

37 – Ühendriikide Kongressi 1998. aasta dokumendis on märgitud, et „Itaalias on toimunud üle kaheteistkümne maksuamnestia, st keskmiselt ligikaudu üks iga kahe aasta järel”. Artiklis, millele komisjon viitas oma hagis („Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali”, De Mita, *Diritto e pratica tributaria*, 2004, Parte I, lk 1449) on märgitud, et 2003. aasta amnestia oli 1900. aastast alates 58. amnestia.

38 – Marè, M. ja Salleo, C., „Is One More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical

Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty", IIPF 59. kongress, Praha, august 2003. Vt ka Carstensen, Kai, Gern, Klaus?Jürgen, Kamps, Christophe ja Scheide, Joachim, „Gradual Recovery in Euroland”, *Kiel Discussion Papers* 405: „[...] 2003. aasta esimesel poolel sai Itaalia seoses ulatusliku maksuamnestiaga täiendavat tulu, mis moodustas ligikaudu 0,8% SKTst. Itaalia oli tänu sellele ühekordsele meetmele suuteline lühiajaliselt takistama stabiilsus- ja kasvupakti piirmäära ületamist. Keskmises perspektiivis siiski 3% piirmäära ületamise tõenäosus suureneb. Kogemused näitavad, et sagedased maksuamnestiad – see oli Itaalias kolmas amnestia 20 aasta jooksul – kahjustavad maksualast ausust. Seetõttu on maksutulu keskmises ja pikas perspektiivis väiksem, kui see oleks olnud amnestiata”.

39 – Keen, Michael ja Smith, Stephen, „VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done”, *Rahvusvahelise Valuutafondi töödokument* 07/31, veebruar 2007, lk 19.

40 – St 2% kogutud 60–65%st on (ligikaudu) 3–4% kogumata 35–40%st.

41 – Samuti võib märkida, et pool Itaalia harilikust maksumäärast (20%) on 10%, mis on madalam kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punktis a lubatud minimaalsest harilikust 15% maksumäärast .

42 – Nagu komisjon kohtuistungil märkis, ületab amnestiat kasutanute arv oluliselt sellise keskmise suurusega liikmesriigi nagu Belgia maksukohustuslaste koguarvu.