

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MICHAL BOBEK

13 päivänä heinäkuuta 2017(1)

Asia C-574/15

Mauro Scialdone

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunale di Varese (Varesen alioikeus, Italia))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112 – SEU 4 artiklan 3 kohta – Vilpittömän yhteistyön periaate – SEUT 325 artikla – Euroopan unionin taloudellisten etujen suojaaminen – Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamista koskeva yleissopimus – Kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään rikosoikeudellisista seuraamuksista tapauksissa, joissa tuloveron pidätystä ja arvonlisäveroa ei ole maksettu laissa säädetyssä määrääjässä – Arvonlisäverorikkomuksiin sovellettava korkeampi rahamääräinen alaraja – Kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään rikosoikeudellisen vastuun lakkaamisesta, jos arvonlisävero maksetaan – Jäsenvaltioiden velvollisuus säätää tehokkaista, oikeasuhteisista ja vakuuttavista seuraamuksista – Euroopan unionin perusoikeuskirja – Perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohta – Laillisuusperiaate – Lievemman rangaistuksen taannehtiva soveltaminen – Oikeusvarmuus

Sisällysluettelo

I. Johdanto

1. Italiassa määrätään rikosoikeudellisia seuraamuksia, jos asianmukaisesti ilmoitettua arvonlisäveroa ei makseta laissa säädetyssä määrääjässä. Mauro Scialdone, joka oli ainoa johtaja yrityksessä, joka laiminlöi arvonlisäveron maksamisen asetetussa määrääjässä, joutui siten syytteeseen rikoksesta.

2. Sovellettavaa kansallista lainsäädäntöä muutettiin sillä aikaa, kun Scialdonea vastaan vireille pantu rikosoikeudellinen menettely oli vielä kesken. Muutoksella nostettiin ensinnäkin huomattavasti sitä arvonlisäveron alarajaa, jonka on ylityttävä, jotta veron maksamatta jättäminen katsotaan rangaistavaksi. Sillä otettiin myös käyttöön eri alarajat arvonlisäverolle ja tuloveron pidätykselle. Toiseksi muutoksella otettiin käyttöön uusi rikosoikeudellisen vastuun lakkaamisen peruste siinä tapauksessa, että verovelka maksetaan kokonaan hallinnollisine

seuraamusmaksuineen ja korkoineen ennen ensimmäisen oikeusasteen pääkäsittelyn julistamista aloitetuksi.

3. Muutoksen tultua voimaan Scialdonen menettely ei enää olisi rangaistava lievemmän rikosoikeudellisen seuraamuksen taannehtivan soveltamisen periaatteen mukaisesti. Arvonlisävero, jota hän ei ollut maksanut määräajassa, alittaa uuden alarajan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin epävarma siitä, onko muutos sopusoinnussa SEU 4 artiklan 3 kohdan, SEUT 325 artiklan, arvonlisäverodirektiivin(2) ja Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen(3) kanssa. Onko uusi arvonlisäveron maksamatta jättämisestä koskeva seuraamusjärjestelmä sopusoinnussa sen velvollisuuden kanssa, jonka mukaan unionin oikeuden rikkomisesta on määrättävä vastaavia seuraamuksia kuin samanlaisista kansallisen oikeuden rikkomisista määrätään? Onko se yhdenmukainen varoittavista ja tehokkaista seuraamuksista säätämistä koskevan jäsenvaltioiden velvollisuuden kanssa? Nämä ovat keskeiset kysymykset, joihin unionin tuomioistuimen on vastattava pääasiassa.

4. Tämän lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin ehdottanut, että jos käsiteltävän muutoksen todetaan olevan ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, muutosta olisi jätettävä soveltamatta. Soveltamatta jättämisen johdosta Scialdonea vastaan vireille pantua rikosoikeudellista menettelyä olisi jatkettava. Käsiteltävässä asiassa on siten kyse perustavista seikoista, jotka liittyvät laillisuusperiaatteeseen ja oikeusvarmuuden periaatteeseen ja erityisesti Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 49 artiklan 1 kohdassa vahvistettuun lievemmän rangaistuksen taannehtivaan soveltamiseen.

II. Asiaa koskevat oikeussäännöt

A. Unionin oikeus

1. Euroopan unionin perusoikeuskirja (jäljempänä perusoikeuskirja)

5. Perusoikeuskirjan 49 artiklassa määrätään laillisuusperiaatteesta ja rikoksista määrättävien rangaistusten oikeasuhteisuuden periaatteesta. Sen 1 kohdassa määrätään seuraavaa: ”Ketään ei saa pitää syyllisenä rikokseen sellaisen teon tai laiminlyönnin perusteella, joka ei ollut tekohetkellä rikos kansallisen lainsäädännön tai kansainvälisen oikeuden mukaan. Rikoksesta ei saa määrätä sen tekohetkellä sovellettavissa ollutta rangaistusta ankarampaa rangaistusta. Jos rikoksenteon jälkeen laissa säädetään lievemmästä rangaistuksesta, on sovellettava kyseistä lievempää rangaistusta.”

2. SEUT 325 artikla

6. SEUT 325 artiklan 1 kohdan mukaan ”unioni ja jäsenvaltiot suojaavat unionin taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä ja muulta laittomalta toiminnalta tämän artiklan mukaisesti toteutettavilla toimenpiteillä, joilla on ennalta ehkäisevä vaikutus ja jotka tarjoavat tehokkaan suojan jäsenvaltioissa sekä unionin toimielimissä, elimissä ja laitoksissa”.

7. SEUT 325 artiklan 2 kohdassa määrätään, että ”jäsenvaltiot toteuttavat samat toimenpiteet suojatakseen unionin taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä kuin ne toteuttavat suojatakseen omia taloudellisia etujaan petolliselta menettelyltä”.

3. Taloudellisten etujen suojaamista koskeva yleissopimus

8. Yleissopimuksen 1 artiklassa määrätään seuraavaa:

"1. Tässä yleissopimuksessa tarkoitetaan Euroopan yhteisöjen taloudellisiin etuihin kohdistuvalla petoksella

--

b) tulojen osalta tahallista tekoa tai laiminlyöntiä, joka koskee

– väärrien, virheellisten tai puutteellisten ilmoitusten tai asiakirjojen käyttämistä tai esittämistä, josta seuraa, että Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon tai Euroopan yhteisöjen hoidossa oleviin tai sen puolesta hoidettuihin budjetteihin sisältyvät varat vähenevät oikeudettomasti,

– erityistä velvoitetta rikkoen tapahtuvaa tietojen ilmoittamatta jättämistä, jolla on sama seuraus kuin edellä,

– laillisesti saadun edun väärinkäyttämistä, jolla on sama seuraus kuin edellä.

2. Jollei 2 artiklan 2 kohdassa toisin määrätä, jäsenvaltiot toteuttavat tarpeelliset ja aiheelliset toimenpiteet saattaakseen 1 kohdan määräykset osaksi sisäistä rikosoikeuttaan siten, että niissä tarkoitettu menettely säädetään rangaistavaksi.

--

4. Edellä 1 ja 3 kohdissa tarkoitettu teon tai laiminlyönnin tahallisuus on voitava päätellä objektiivisesti havaittavista tosiasiallisista olosuhteista."

9. Yleissopimuksen 2 artiklan 1 kohdan mukaan "jäsenvaltiot toteuttavat tarpeelliset toimenpiteet säätääkseen 1 artiklassa tarkoitetut teot sekä 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin tekoihin liittyvän avunannon rikokseen, siihen yllyttämisen tai rikoksen yrityksen tehokkain, suhteellisin ja vakuuttavin seuraamuksin rikoksina rangaistaviksi käsittäen ainakin tärkeissä petostapauksissa vankeusrangaistukset, joista voi seurata tekijän luovuttaminen. Kuitenkin törkeänä petoksena pidetään jokaisen jäsenvaltion vahvistamaa vähimmäismäärää koskevaa petosta. Tätä vähimmäismäärää ei saa vahvistaa 50 000:ta [euroa] suuremmaksi."

4. *Arvonlisäverodirektiivi*

10. Arvonlisäverodirektiivin 206 artiklassa säädetään seuraavaa: "Verovelvollisen, joka on veronmaksuvelvollinen, on maksettava arvonlisäveron nettomäärä 250 artiklassa säädetyn arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja."

11. Arvonlisäverodirektiivin 250 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa: "Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.–"

12. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan mukaan "jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa".

5. Asetus (EU) N:o 2988/95

13. Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta annetun asetuksen (EY, Euratom) N:o 2988/95(4) 1 artiklan 2 kohdan mukaan ”väärinkäytösten tunnusmerkit toteuttaa jokainen yhteisön oikeuden säännöksen tai määräyksen rikkominen, joka johtuu taloudellisen toimijan teosta tai laiminlyönnistä ja jonka tuloksena on tai voisi olla vahinko yhteisöjen yleiselle talousarviolle tai yhteisöjen hoidossa oleville talousarvioille, joko suoraan yhteisöjen puolesta kannettujen omien varojen vähenemisen tai lakkaamisen taikka perusteettoman menon takia”.

B. Italian lainsäädäntö

14. Asetuksen 74/2000(5) 10 bis ja 10 ter §:ssä säädettiin pääasian tosiseikkojen tapahtum aikaan ja 21.10.2015 saakka seuraavaa:

”10 bis §

Se, joka ei vuotuisen veroilmoituksen tekemiselle säädetyssä määräajassa maksa verovelvollisille annetun pidätystodistuksen mukaisia veronpidätyksiä, joiden määrä ylittää 50 000 euroa kultakin verokaudelta, on tuomittava vankeuteen vähintään kuudeksi kuukaudeksi ja enintään kahdeksi vuodeksi.

10 ter §

Edellä 10 bis §:n säännöksiä sovelletaan siinä säädetyissä rajoissa myös jokaiseen, joka ei maksa vuotuisen ilmoituksen perusteella maksettavaa arvonlisäveroa seuraavaa verokautta koskevan ennakon maksamiselle säädetyssä määräajassa.”

15. Asetuksen 74/2000 13 §:n 1 momentissa säädettiin seuraamusmaksujen alentamisesta lieventävien olosuhteiden perusteella siten, että maksua alennettiin enintään kolmannekseen ja oheisrangaistuksesta luovuttiin, jos verovelka ja hallinnolliset seuraamusmaksut oli maksettu ennen ensimmäisen oikeusasteen pääkäsittelyn julistamista aloitetuksi.

16. Asetuksen 158/2015(6) 7 ja 8 §:illä tehtyjen muutosten jälkeen asetuksen 74/2000 10 bis ja 10 ter §:ssä säädetään (22.10.2015 alkaen) seuraavaa:

”10 bis §

Se, joka ei vuotuisen veroilmoituksen tekemiselle säädetyssä määräajassa maksa vuotuisen ilmoituksen perusteella maksettavia tai verovelvollisille annetun pidätystodistuksen mukaisia veronpidätyksiä, joiden määrä ylittää 150 000 euroa kultakin verokaudelta, on tuomittava vankeuteen vähintään kuudeksi kuukaudeksi ja enintään kahdeksi vuodeksi.

10 ter §

Se, joka ei seuraavaa verokautta koskevan ennakon maksamiselle säädetyssä määräajassa maksa vuotuisen ilmoituksen perusteella maksettavaa arvonlisäveroa, jonka määrä ylittää 250 000 euroa kultakin verokaudelta, on tuomittava vankeuteen vähintään kuudeksi kuukaudeksi ja enintään kahdeksi vuodeksi.”

17. Asetuksella 158/2015 muutettiin myös asetuksen 74/2000 13 §:n 1 momenttia. Siihen lisättiin uusi rikosoikeudellisen vastuun lakkaamista koskeva peruste. Kyseisen kohdan sanamuoto on nyt seuraava: ”[Asetuksen] 10 bis §:ssä, 10 ter §:ssä ja 10 quater §:n 1 momentissa tarkoitetut teot eivät ole rangaistavia, mikäli ennen ensimmäisen oikeusasteen pääkäsittelyn julistamista

aloitetuksi verovelat, mukaan lukien hallinnolliset seuraamusmaksut ja korot, on suoritettu siten, että velkasumma on kokonaan maksettu – –.”

18. Hallinnollisia seuraamusmaksuja säännellään erillisellä säännöksellä eli asetuksen 471/1997(7) 13 §:n 1 momentilla, jossa säädetään seuraavaa: ”Se, joka jättää kokonaan tai osittain maksamatta säädetyssä määräajassa ennakot, toistuvat suoritukset, jäännösveron tai veroilmoitukseen perustuvan veron jäljellä olevan osan, josta on näissä tapauksissa vähennetty toistuvien suoritusten ja ennakkojen määrä, vaikka niitä ei ole vielä maksettu, on velvollinen maksamaan hallinnollisen seuraamuksen, jonka määrä on 30 prosenttia kustakin maksamattomasta määrästä, myös, jos vuosittaisen veroilmoituksen tarkastuksen yhteydessä todettujen ilmeisten asiavirheiden tai laskuvirheiden korjaamisen johdosta vero muodostuu suuremmaksi tai vähennyskelpoinen veroylijäämä muodostuu pienemmäksi. – –”

III. Tosiseikat, menettely ja ennakkoratkaisukysymykset

19. Agenzia delle Entraten (veroviranomainen) virkamiehet suorittivat tarkastuksen Siderlaghi S.r.l. -yhtiössä. Yhtiö oli ilmoittanut vuoden 2012 arvonlisäveronsa asianmukaisesti. Maksettava arvonlisävero oli yhteensä 175 272 euroa. Kansallisen lainsäädännön mukaan summa oli maksettava seuraavan verokauden ennakkomaksulle asetetussa määräajassa eli 27.12.2013 mennessä. Tarkastuksessa kävi ilmi, ettei Siderlaghi S.r.l. ollut suorittanut arvonlisäveroa määräajassa.

20. Veroviranomainen vaati Siderlaghi S.r.l.:ää maksamaan verovelkansa. Yhtiö päätti maksaa veron kahdessa erässä. Kansallisen lainsäädännön mukaan hallinnollisten seuraamusmaksujen määrää voitiin tässä tapauksessa alentaa kahdella kolmasosalla.

21. Scialdone on Siderlaghi S.r.l.:n ainoa johtaja, joten Pubblico ministero pani syyttäjän ominaisuudessaan vireille rikosoikeudellisen menettelyn häntä vastaan, koska hän oli yhtiön laillisena edustajana vastuussa siitä, ettei arvonlisäveroa ollut maksettu määräajassa. Pubblico ministero nosti Scialdonea vastaan rikossyytteen asetuksen 74/2000 10 ter §:n nojalla. Se vaati Tribunale di Varese (Varesen alioikeus) (jäljempänä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin) määräämään hänet maksamaan 22 500 euron sakon.

22. Scialdonea koskevan rikosoikeudellisen menettelyn aloittamisen jälkeen asetuksen 74/2000 10 bis ja 10 ter §:ää muutettiin asetuksella 158/2015, jolla myös lisättiin asetuksen 74/2000 13 §:ään rikosoikeudellisen vastuun lakkaamista koskeva uusi peruste.

23. Muutoksella nostettiin ensinnäkin alarajaa, jonka ylittävien veromäärien maksamatta jättäminen katsotaan rangaistavaksi. Ennakonpidätyksen ja arvonlisäveron maksamatta jättämiseen liittyvien rikosoikeudellisten seuraamusten alkuperäistä 50 000 euron alarajaa (jota siis sovellettiin molempiin veroihin) korotettiin tuloveron pidätyksen osalta 150 000 euroon ja arvonlisäveron osalta 250 000 euroon. Toiseksi rikosoikeudellinen vastuu lakkaa, jos verovelka ja siihen liittyvät hallinnolliset seuraamusmaksut ja korot maksetaan ennen ensimmäisen oikeusasteen pääkäsittelyn aloittamista.

24. Kansallinen tuomioistuin selittää, että käsiteltävässä asiassa vastaajaa syytetään 175 272 euron suuruisen arvonlisäveron maksamatta jättämisestä. Asetuksella 158/2015 tehtyjen muutosten johdosta vastaajan menettely ei enää ole rikos, sillä kyseinen summa ei ylitä 250 000 euron alarajaa. Uudempaa säännöstä olisi sovellettava vastaajalle edullisempänä säännöksenä. Jos kuitenkin todetaan, että uudet säännöt ovat ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, niitä ei saataisi soveltaa. Tällöin vastaajan menettely voisi edelleen johtaa rikostuomioon.

25. Kansallinen tuomioistuin selittää rikosoikeudellisen vastuun lakkaamista koskevasta

uudesta perusteesta, että koska Siderlaghi S.r.l. sopi velan maksamisesta erissä, on todennäköistä, että maksu suoritetaan ennen pääkäsitteilyn aloittamista. Näin ollen syyttäjän esittämä rangaistusmääräystä koskeva vaatimus olisi hylättävä. Jos rikosoikeudellisen vastuun lakkaamista koskevan uuden perusteen kuitenkin todetaan olevan ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, kansallinen tuomioistuin voisi lausua vastaajan rikosoikeudellisesta vastuusta.

26. Jos unionin oikeutta tulkitaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ehdottamalla tavalla, jäsenvaltioiden olisi lisäksi määrättävä vankeusrangaistus vähintään 50 000 euron suuruisen arvonlisäveron maksamatta jättämisestä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämä tarkoittaisi, että pääasiassa kyseessä olevaa rikkomista on pidettävä erityisen vakavana. Kansallinen tuomioistuin voisi siis hylätä syyttäjän vaatiman rangaistuksen siltä osin kuin kansallista tuomioistuinta sitova ehdotettu seuraamus ei käsitä vankeusrangaistusta. Kansallisen tuomioistuimen mukaan vankeusrangaistuksen jättäminen seuraamuksen ulkopuolelle heikentää seuraamuksen tehokkuutta huomattavasti.

27. Tässä tosiasiallisessa ja oikeudellisessa asiayhteydessä Tribunale di Varese on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1. Voidaanko Euroopan unionin oikeutta ja erityisesti SEU 4 artiklan 3 kohtaa, SEUT 325 artiklaa ja direktiiviä 2006/112, joissa jäsenvaltioille asetetaan rinnastamisvelvoite seuraamuspolitiikan osalta, tulkita yhdessä tarkasteltuina siten, että ne ovat esteenä sellaisen kansallisen säännöksen antamiselle, jolla arvonlisäveron maksamatta jättämisestä määrättävä rikosoikeudellinen seuraamus edellyttää korkeamman rahallisen alarajan ylittämistä kuin välittömän veron luonteisen tuloveron maksamatta jättämisen osalta määrättävä seuraamus?

2. Voidaanko Euroopan unionin oikeutta ja erityisesti SEU 4 artiklan 3 kohtaa, SEUT 325 artiklaa ja direktiiviä 2006/112, jotka velvoittavat jäsenvaltiot suojaamaan Euroopan unionin taloudellisia etuja tehokkain, varoittavin ja oikeasuhteisin seuraamuksin, yhdessä tarkasteltuina tulkita siten, että ne ovat esteenä sellaisen kansallisen säännöksen antamiselle, jonka nojalla syytettyä (oli tämä sitten johtaja, laillinen edustaja, verotukseen liittyviä toimia suorittamaan valtuutettu henkilö tai laittomaan tekoon osallinen) ei rankaista, mikäli hänen edustamansa oikeushenkilö on suorittanut arvonlisäveron ja siihen liittyvät hallinnolliset seuraamusmaksut myöhässä, huolimatta siitä, että verotarkastus on jo suoritettu ja rikosoikeudellinen menettely on aloitettu, asia on siirretty tuomioistuimeen ja on vahvistettu, että syytetty on asianmukaisesti kutsuttu kuultavaksi rikosoikeudenkäynnissä, kunhan pääkäsitteilyä ei ole vielä julistettu aloitetuksi, sellaisessa järjestelmässä, jossa mainitulle johtajalle, lailliselle edustajalle tai heidän valtuuttamalleen henkilölle ja laittomaan tekoon osalliselle ei aseteta mitään muuta, edes hallinnollista, seuraamusta?

3. Onko [taloudellisten etujen suojaamista koskevan] yleissopimuksen 1 artiklassa esitettyä petoksen käsitettä tulkittava siten, että se kattaa myös arvonlisäveron maksamatta jättämisen tai sen maksamisen vain osittain tai myöhässä ja onko jäsenvaltiolla näin ollen mainitun yleissopimuksen 2 artiklan nojalla velvollisuus säätää arvonlisäveron laiminlyödyistä, osittain suoritetusta tai myöhästyneestä maksusta vankeusrangaistus, mikäli verosumma ylittää 50 000 euron rajan?

Mikäli vastaus on kieltävä, on kysyttävä, onko SEUT 325 artiklan määräystä, joka velvoittaa jäsenvaltiot säätämään varoittavia, oikeasuhteisia ja tehokkaita seuraamuksia, myös rikosoikeudellisia rangaistuksia, tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansallisen lainsäädännön säännökselle, jolla oikeushenkilöiden johtajat ja lailliset edustajat tai heidän valtuuttamansa henkilöt ja laittomaan tekoon osalliset vapautetaan rikosoikeudellisesta ja hallinnollisesta vastuusta, joka aiheutuisi arvonlisäveron maksamatta jättämisestä tai sen maksamisesta vain osittain tai myöhässä, vaikka kyseessä olevat summat ylittävät

petostapauksissa asetetun 50 000 euron alarajan kolmin- tai viisinkertaisesti?”

28. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Saksan, Italian, Alankomaiden ja Itävallan hallitukset sekä Euroopan komissio. Näitä osapuolia Itävallan hallitusta lukuun ottamatta on kuultu 21.3.2017 pidetyssä istunnossa.

IV. Asian tarkastelu

29. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämillä kolmella kysymyksellä pyritään selvittämään, ovatko asetuksella 158/2015 tehty ilmoitetun arvonlisäveron maksamatta jättämistä koskevat muutokset sopusoinnussa unionin oikeuden kanssa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on viitannut kysymyksissään SEU 4 artiklan 3 kohtaan, SEUT 325 artiklaan, taloudellisten etujen suojaamista koskevaan yleissopimukseen ja arvonlisäverodirektiiviin.

30. Käsiteltävän asian lainsäädäntöympäristö on jossain määrin monitahoinen. Siksi tarkastelen ensiksi, mitä kansallisen tuomioistuimen esille ottamia unionin oikeuden säännöksiä ja määräyksiä sovelletaan käsiteltävässä asiassa (A), ja ehdotan tämän jälkeen vastauksia sen esittämiin kolmeen kysymykseen (B). Lopuksi tarkastelen seurauksia, joita voi käsiteltävässä asiassa olla (tai joita pikemminkin ei pitäisi olla) sillä, että muutosten todetaan olevan ristiriidassa unionin oikeuden kanssa (C).

A. Käsiteltävässä asiassa sovellettavat unionin oikeuden säännökset ja määräykset

1. Taloudellisten etujen suojaamista koskeva yleissopimus

31. Kaikki unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet osapuolet ovat yhtä mieltä siitä, ettei taloudellisten etujen suojaamista koskevaa yleissopimusta sovelleta käsiteltävässä asiassa. Ne ovat kuitenkin esittäneet tälle eri perusteet.

32. Alankomaiden hallituksen mukaan taloudellisten etujen suojaamista koskevaa yleissopimusta ei sovelleta arvonlisäveroon. Muut huomautuksia esittäneet osapuolet väittävät (ja Alankomaiden hallitus väittää toissijaisesti), että yleissopimuksessa tarkoitettu petoksen käsite ei kata arvonlisäveron maksamatta jättämiseen liittyvää rikkomista, josta on kyse käsiteltävässä asiassa.

33. On siis esitetty kaksi eri perustetta. Ensimmäisen mukaan taloudellisten etujen suojaamista koskevaa yleissopimusta ei sinänsä sovelleta arvonlisäveroon. Toisen mukaan yleissopimus voi kattaa arvonlisäveron mutta ei käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaista menettelyä. Tarkastelen näitä kahta perustetta vuorollaan.

a) Taloudellisten etujen suojaamista koskeva yleissopimus ja arvonlisävero

34. Unionin tuomioistuin totesi tuomiossa Taricco, että taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen 1 artiklassa määritelty petoksen käsite ”kattaa – – tulot, jotka ovat peräisin unionin sääntöjen mukaisesti määritetyn yhdenmukaisen arvonlisäverokannan soveltamisesta”.(8)

35. Käsiteltävässä asiassa Alankomaiden hallitus on kehottanut unionin tuomioistuinta tarkastelemaan tätä toteamusta uudelleen. Sen mukaan arvonlisävero ei kuulu taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa tarkoitettuun tulojen käsitteeseen. Alankomaiden hallituksen mukaan kyseisen yleissopimuksen osapuolina olevat jäsenvaltiot antoivat selittävässä muistiossa(9) tulojen käsitteen soveltamisalalle autenttisen tulkinnan valtiosopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen(10) 31 artiklassa tarkoitettulla tavalla. Muistiossa arvonlisävero jätetään nimenomaisesti taloudellisten etujen suojaamista koskevan

yleissopimuksen 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun tulojen käsitteen ulkopuolelle.(11)
Alankomaiden hallitus väittää edelleen, että unionin tuomioistuin on jo todennut julistusten ja selittävien muistioiden olevan virallisessa tulkinnassa huomioon otettavia tekijöitä ja että sen olisi todettava näin myös käsiteltävässä asiassa.

36. Olen eri mieltä siitä, että vuoden 1997 selittävä muistio edustaisi jäsenvaltioiden kaksi vuotta aiemmin allekirjoittaman valtiosopimuksen ”autenttista tulkintaa”. Alankomaiden hallituksen väitteet voidaan nähdäkseni hylätä, eikä unionin tuomioistuimen ole tarpeen lausua siitä monimutkaisesta kysymyksestä, joka koskee Wienin yleissopimuksen asemaa jäsenvaltioiden välisten valtiosopimusten tulkinnassa.(12)

37. Olen yleisellä tasolla luonnollisesti samaa mieltä Alankomaiden hallituksen kanssa siitä, että unionin oikeusjärjestelmässä toimen laatijan tahdolla tai aikomuksella on *tiettyä* merkitystä tulkinnan kannalta.(13) Tämä lainsäädännöllinen aikomus voi olla ilmaistu samassa asiakirjassa, kuten johdanto-osassa, tai erillisessä asiakirjassa. Unionin tuomioistuin on aiemmin viitannut primaarioikeuden tulkitsemiseksi esimerkiksi valmisteluasiakirjoihin,(14) perussopimuksiin liitettyihin julistuksiin(15) ja tiettyihin selittäviin asiakirjoihin.(16)

38. Jotta näiden asiakirjojen tai julistusten voitaisiin katsoa ilmentävän laatijoiden aikomusta, niissä on kuitenkin oltava tietty institutionaalinen ja ajallinen ulottuvuus. *Institutionaalisesti* samojen osapuolten tai elinten, jotka antoivat lopullisen asiakirjan tai osallistuivat sen antamiseen, on täytynyt käsitellä näitä asiakirjoja ja hyväksyä ne. *Ajallisesti* nämä asiakirjat on tavallisesti täytynyt laatia joko lopullisen asiakirjan laadinnan aikana tai viimeistään sen antamisen hetkellä, jotta niiden voidaan katsoa ilmentävän aidosti laatijan/laatijoiden mielentilaa päätöksentekoprosessin aikana.

39. Alankomaiden hallituksen väitteen ongelmana on, ettei kumpikaan näistä edellytyksistä täyty. Samat osapuolet eli jäsenvaltiot eivät antaneet kyseessä olevaa vuoden 1997 selittävää muistiota, vaan sen antoi neuvosto, joka ei ole taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen osapuoli.(17) Lisäksi kyseinen yleissopimus allekirjoitettiin vuonna 1995, kun taas neuvoston selittävä muistio laadittiin vuonna 1997.

40. Se, ettei selittävällä muistiolla voi käsiteltävässä asiassa olla varsinaista autenttista tulkinnallista merkitystä, ei kuitenkaan kyseenalaista sen *vakuuttavuutta*. Selittävän muistion nimittäin antoi toimielin, joka vastasi sopimuspuolina oleville jäsenvaltioille toimitetun luonnoksen laatimisesta.(18) Unionin tuomioistuin on vastaavissa tilanteissa aiemmin tukenut selittäviin muistioihin.(19) Se on erityisesti ottanut huomioon neuvoston laatimat selittävät muistiot sellaisista yleissopimuksista, jotka on annettu unionisopimuksen K.3 artiklan nojalla, kuten taloudellisten etujen suojaamista koskeva yleissopimus.(20)

41. Vastaavien selittävien muistioiden tulkinnallinen merkitys on kuitenkin toinen. Tällaisissa selittävissä muistioissa ei anneta *ainoaa oikeaa* autenttista tulkintaa vaan esitetään *yksi* tulkinta, joka voidaan ottaa huomioon ja jota voidaan punnita suhteessa muihin tulkintoihin, joita on esitetty tulkitun säännöksen tai määräyksen sanamuodon, logiikan, asiayhteyden ja tarkoituksen perusteella. Mikä vielä tärkeämpää, tällaisten tulkintojen käyttöä rajoitetaan selvästi tulkittavassa oikeussäännössä. Tällaisella muistiolla ei siten voida perustella tulkintaa, joka on kyseisen säännöksen tai määräyksen sanamuodon mukaisen, systematiikkaan perustuvan ja teleologisen tulkinnan vastainen.

42. Kuten julkisasiamies Kokott jo selvensi ratkaisuehdotuksessaan Taricco,(21) juuri tähän tulokseen unionin tuomioistuin päätyisi, jos se noudattaisi Alankomaiden hallituksen esittämää väitettä.

43. Se, että taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa esitetystä petoksen määritelmässä arvonlisävero on jätetty tulojen käsitteen ulkopuolelle, ei nimittäin perustu määräyksen sanamuotoon. Kyseisen yleissopimuksen 1 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tulojen käsitettä päinvastoin tulkitaan laajasti viittaamalla yleisesti "Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon tai Euroopan yhteisöjen hoidossa oleviin tai sen puolesta hoidettuihin budjetteihin [sisältyviin varoihin]". Arvonlisävero on osa unionin omia varoja, jotka muodostavat tulojen käsitteen ytimen.(22) Taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa ei myöskään määrätä edellytyksestä, jonka mukaan tulot olisi kannettava suoraan unionin lukuun.(23) Tätä laajaa tulkintaa tukevat myös yleissopimuksen johdanto-osassa asetetut tavoitteet: "[sopimuspuolet] kiinnittävät huomiota siihen, että yhteisön tuloihin ja menoihin kohdistuvat petokset eivät useinkaan rajoitu yksittäisiin maihin ja että niitä tekevät usein järjestäytyneet rikollisverkostot", toteavat, että "Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen turvaaminen edellyttää, että näitä etuja vahingoittavat petokselliset menettelyt voidaan saattaa rangaistusseuraamusten piiriin", ja lisäävät, että on tarpeen "säätää tällainen toiminta rangaistavaksi tehokkain, suhteellisin ja vakuuttavin rangaistuksin". Näiden toteamusten voidaan kaiken kaikkiaan tulkita kohdistuvan myös arvonlisäverojärjestelmään. Lisäksi se, että yleissopimuksessa viitataan veroja koskeviin rikoksiin, tarkoittaa, ettei arvonlisäveroa ole jätetty unionin taloudellisten etujen käsitteen ulkopuolelle.(24)

44. Tästä seuraa, ettei selittävällä muistiolla voida merkittävästi muuttaa taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen määräyksen soveltamisalaa siinä vahvistetun sanamuodon, järjestelmän ja tavoitteiden vastaisesti. Jos tällaisella muistiolla voitaisiin jättää unionin omien varojen järjestelmän yksi osatekijä yleissopimuksen soveltamisalan ulkopuolelle, muistiolla mentäisiin huomattavasti pelkkää selittämistä pidemmälle. Sillä tosiasialla muutettaisiin yleissopimuksen soveltamisalaa.

45. On lisättävä, että tällainen muuttaminen oli toki mahdollista. Jos sopimuspuolet olisivat halunneet jättää arvonlisäveron yleissopimuksen soveltamisalan ulkopuolelle, mikään ei olisi estänyt niitä sisällyttämästä muutettua tulojen käsitteen määritelmää myöhemmin annettavaan pöytäkirjaan. Kun yleissopimuksen muuttamista pidettiin välttämättömänä, muutokset nimittäin tehtiin kahdesti pöytäkirjan avulla.(25)

46. Näin ollen ei ole syytä poiketa päätelmästä, jonka mukaan arvonlisävero kuuluu taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen soveltamisalaan.

b) *Petoksen käsite taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa*

47. Unionin tuomioistuimessa huomautuksia esittäneet osapuolet olivat yhtä mieltä siitä, ettei asianmukaisesti ilmoitetun arvonlisäveron maksamatta jättäminen ole taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen 1 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu petos. Italian hallitus selvensi kirjallisissa ja suullisissa huomautuksissaan, että arvonlisäveron ilmoittamatta jättäminen tai väärin tietojen antamista tai muuta vilpillistä menettelyä koskevista rikkomuksista säädetään asetuksen 74/2000 muissa säännöksissä.

48. Olen samaa mieltä siitä, että asetuksen 74/2000 10 ter §:ssä (ennen asetuksella 158/2015 tehtyä muutosta ja sen jälkeen) tarkoitettua rikkomista ei voida sisällyttää taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa tarkoitettuun petoksen käsitteeseen.

49. Taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen 1 artiklan 1 kohdan b alakohdassa määritellään, mitä petoksella tarkoitetaan yleissopimuksen yhteydessä. Tulojen osalta sillä tarkoitetaan kolmentyyppisiä tahallisia tekoja tai laiminlyöntejä, joiden vaikutuksesta unionin varat vähenevät oikeudettomasti ja joita ovat i) väärin, virheellisten tai puutteellisten

ilmoitusten tai asiakirjojen käyttäminen tai esittäminen, ii) erityistä velvoitetta rikkoen tapahtuva tietojen ilmoittamatta jättäminen ja iii) laillisesti saadun edun väärinkäyttäminen.

50. Käsiteltävän asian menettelyssä ei ole kyse mistään näistä kolmesta luetellusta petostyypistä. Asetuksen 74/2000 10 ter § koskee tilannetta, jossa asianmukaisesti ilmoitettua arvonlisäveroa ei ole maksettu laissa säädetyssä määräajassa. Vaikka maksamatta jättäminen voi hyvin olla tahallista ja johtaa verotulojen vähenemiseen, siihen ei kuitenkaan liity väärin, virheellisten tai puutteellisten ilmoitusten tai asiakirjojen käyttämistä eikä tietojen ilmoittamatta jättämistä. Kaikki tiedot on ilmoitettu asianmukaisesti. Sen jälkeen arvonlisäveroa ei jostakin syystä kuitenkaan ole maksettu asianmukaisesti eli ajoissa. Ei myöskään voida katsoa, että laillisesti saatua etua olisi käytetty väärin, kun asianmukaisesti ilmoitettu arvonlisävero on jätetty maksamatta. Maksamatta jättäminen laissa säädetyssä määräajassa on lähtökohtaisesti lainvastaista.

51. Näistä syistä taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen 1 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun petoksen käsitteen ei voida katsoa sisältävän pääasiassa kyseessä olevan kaltaista rikkomista eli sitä, että asianmukaisesti ilmoitettua arvonlisäveroa ei ole maksettu laissa säädetyssä määräajassa. Näin ollen yleissopimusta ei sovelleta käsiteltävässä asiassa.

2. SEUT 325 artikla

52. SEUT 325 artiklalla konsolidoidaan unionin ja jäsenvaltioiden velvollisuus suojata unionin taloudellisia etuja. Siinä vahvistetaan myös unionin toimivalta tällä alalla.

53. SEUT 325 artiklan 1 kohta sisältää unionin ja jäsenvaltioiden velvollisuuden suojata unionin taloudellisia etuja *petolliselta menettelyltä ja muulta laittomalta toiminnalta* ennalta ehkäisevillä ja tehokkailla toimenpiteillä. SEUT 325 artiklan 2 kohdassa määrätään, että jäsenvaltiot toteuttavat samat toimenpiteet suojatakseen unionin taloudellisia etuja *petolliselta menettelyltä* kuin ne toteuttavat suojatakseen omia taloudellisia etujaan *petolliselta menettelyltä*.

54. Huomautuksia esittäneiden osapuolten välillä on erimielisyyttä siitä, voidaanko SEUT 325 artiklan 1 ja 2 kohtaa soveltaa käsiteltävässä asiassa.

55. Saksan hallitus väittää, ettei SEUT 325 artiklan 1 ja 2 kohtaa voida soveltaa. Tämä johtuu ensinnäkin siitä, ettei unionin taloudellisiin etuihin kohdistu vaikutusta, koska arvonlisävero on ilmoitettu asianmukaisesti. Toiseksi pääasiassa kyseessä oleva rikkominen ei kuulu SEUT 325 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan, sillä se kattaa ainoastaan petolliset menettelyt. Kolmanneksi rikkominen ei kuulu myöskään SEUT 325 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, sillä kyseistä määräystä on tulkittava systemaattisesti siten, että siinä tarkoitettu muu laiton toiminta käsittää ainoastaan vastaavalla tavalla vakavat petolliset teot. Alankomaiden hallitus puolsi vastaavaa kantaa istunnossa.

56. Italian hallitus väitti istunnossa, ettei SEUT 325 artiklan 1 ja 2 kohtaa voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevaan rikkomiseen. Tämä johtuu siitä, ettei asetuksen 74/2000 10 ter §:ssä tarkoitettua menettelyä voida pitää taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa tarkoitettuna petollisena menettelynä.

57. Komissio on päinvastaisella kannalla. Sen mukaan SEUT 325 artiklan 2 kohtaa on tulkittava laajasti. Kyseinen kohta kattaa SEUT 325 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun muun laittoman toiminnan käsitteen, johon voi kuulua sellaisia rikkomuksia tai sääntöjenvastaisuuksia, jotka eivät ole luonteeltaan petollisia menettelyjä.

58. SEUT 325 artiklan 1 ja 2 kohdan oikea tulkinta sijoittuu nähdäkseni näiden kantojen välimaastoon. Ensinnäkin pääasiassa kyseessä oleva rikkominen voi vaikuttaa unionin taloudellisiin etuihin (a). Toiseksi rikkominen kuuluu SEUT 325 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan muttei sen 2 kohdan soveltamisalaan (b). Kolmanneksi velvollisuus toteuttaa unionin taloudellisten etujen suojaamiseksi vastaavia toimenpiteitä kuin kansallisten taloudellisten etujen suojaamiseksi toteutetaan perustuu SEUT 325 artiklan 2 kohdan lisäksi myös SEUT 325 artiklan 1 kohtaan ja SEU 4 artiklan 3 kohtaan yhdessä luettuina (c).

a) *Kohdistuuko unionin taloudellisiin etuihin vaikutuksia?*

59. Unionin tuomioistuin on jo todennut, että unionin taloudellisten etujen käsitteen soveltamisala on laaja. Se käsittää unionin talousarvioon sekä perussopimuksilla perustettujen muiden elinten ja laitosten talousarvioon kuuluvat tulot ja menot.(26) Unionin omiin varoihin kuuluvat tulot, jotka kertyvät yhdenmukaisen verokannan soveltamisesta yhdenmukaistettuun arvonlisäveron määräytymisperusteeseen, joka on määritetty unionin sääntöjä noudattaen. Tämän perusteella unionin tuomioistuin on vahvistanut, että arvonlisäverotulojen kantaminen sovellettavan unionin oikeuden mukaisesti ja vastaavien arvonlisäveroon perustuvien omien varojen tulouttaminen unionin talousarvioon liittyvät suoraan toisiinsa: ”kaikista puutteista arvonlisäverotulojen kantamisessa aiheutuu mahdollisesti arvonlisäveroon perustuvien omien varojen määrän väheneminen”.(27)

60. Unionin tuomioistuin on näin ollen todennut, että arvonlisäveroa koskevien virheellisten tietojen antamiseen liittyvien veroseuraamusten ja veropetoksesta nostetun syytteen(28) lisäksi SEUT 325 artiklan mukaiseen unionin taloudellisten etujen suojaamiseen on yhteydessä yleisemmin myös arvonlisäveron *asianmukainen kantaminen*.(29) Unionin tuomioistuin on myös vahvistanut, että kansalliset toimenpiteet, jotka koskevat arvonlisäveroon liittyviä rikkomuksia ja joilla pyritään varmistamaan kyseisen veron oikea kantaminen, kuten käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva arvonlisäveron maksamatta jättämistä koskeva Italian oikeuden säännös, ovat perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua SEUT 325 artiklan soveltamista.(30)

61. Käsiteltävässä asiassa rikkomisessa on kyse maksun *laiminlyönnistä*. Voitaisiin siis väittää, ettei unionin taloudellisiin etuihin tosiasiallisesti kohdistu vaikutuksia, sillä maksu on viivästynyt mutta se on tulossa. Kun maksuun vielä lisätään siihen kuuluva korko, unionin tuloihin ei pitäisi loppujen lopuksi kohdistua vaikutusta. Näin ollen rikkomus ei kuuluisi SEUT 325 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

62. On korostettava, ettei rikkomuksella tarkoiteta ainoastaan *viivästyneitä* maksuja vaan laajemmin maksun *laiminlyöntiä* mistä tahansa syystä. Voi siis olla, että erääntynyt maksu suoritetaan myöhemmin, mutta voi käydä myös niin, ettei sitä suoriteta lainkaan. Joka tapauksessa erääntynyttä summaa ei ole maksettu. Maalaisjärjellä ajateltuna se, että rahaa jää saamatta, voi epäilemättä vaikuttaa taloudellisiin etuihin, erityisesti kun otetaan huomioon, että – kuten komissio aivan oikein huomautti – rikos on tapahtunut ylitettäessä tietty alaraja, jota ei voida pitää merkityksettömänä eikä alhaisena.

63. Saksan hallituksen väitettyä, jonka mukaan arvonlisäveron viivästynyt maksaminen ei voi vaikuttaa unionin taloudellisiin etuihin siksi, että arvonlisävero on ilmoitettu asianmukaisesti, ei näin ollen voida hyväksyä.

b) *SEUT 325 artiklan 1 ja 2 kohdan sovellettavuus*

64. Monimutkaisen lainsäädäntöhistoriansa vuoksi(31) SEUT 325 artikla ei ehkä ole kaikkein yksiselitteisimpiä EUT-sopimuksen määräyksiä.
65. Pääasiassa laajalti käsitelty olennainen seikka on SEUT 325 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuotojen erot. SEUT 325 artiklan 1 kohdassa viitataan sekä petollisiin menettelyihin että muuhun laittomaan toimintaan, kun taas SEUT 325 artiklan 2 kohdassa mainitaan ainoastaan petolliset menettelyt.
66. Perussopimuksissa ei ole määritelty kumpaakaan näistä käsitteistä. *Petollisen menettelyn* käsitettä olisi tulkittava unionin oikeuden itsenäisenä käsitteenä, kun otetaan huomioon SEUT 325 artiklan yleinen tavoite tarjota vakaat puitteet unionin taloudellisten etujen suojaamiseen.(32) Kyseisen käsitteen soveltamisala ei välttämättä vastaa petoksen määritelmää jäsenvaltioiden rikosoikeudessa.(33) Taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa esitetystä petoksen määritelmästä, johon unionin tuomioistuin viittasi tuomiossaan Taricco,(34) saadaan tältä osin hyödyllisiä viitteitä, sillä se oli ensimmäinen unionin oikeudessa annettu määritelmä. SEUT 325 artiklassa esitetty petollisen menettelyn määritelmä ei kuitenkaan välttämättä rajoitu taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa tai johdetussa oikeudessa annettuun petoksen määritelmään.(35) SEUT 325 artiklassa esitetty petollisen menettelyn yleinen käsite voi kattaa arvonnisäveron alalla myös tahalliset teot tai tekemättä jättämiset, joiden tarkoituksena on saada perusteetonta taloudellista etua tai veroetua unionin taloudellisten etujen kustannuksella.(36)
67. Unionin tuomioistuin on joka tapauksessa vahvistanut, ettei arvonnisäveron maksamista myöhässä voida sellaisenaan rinnastaa veropetokseen.(37)
68. *Muun laittoman toiminnan* käsite, johon SEUT 325 artiklan 1 kohdassa viitataan, on epäilemättä petollisen menettelyn käsitettä laajempi. Se kattaa luontaisen merkityksensä mukaan todennäköisesti kaikenlaisen lainvastaisen eli säännösten vastaisen toiminnan, joka vaikuttaa unionin taloudellisiin etuihin.
69. Mielestäni ei ole perusteltua katsoa, ettei se selvästi lainvastainen toiminta, että veroa ei ole maksettu laissa säädetyssä määräajassa, olisi muuta laitonta toimintaa. Kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 59–63 kohdassa jo selitettiin, sellaisen maksun laiminlyönti, joka ylittää kansallisessa lainsäädännössä asetetun alarajan, voi todellakin vaikuttaa unionin taloudellisiin etuihin SEUT 325 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.
70. SEUT 325 artiklan 2 kohdassa ei kuitenkaan mainita muun laittoman toiminnan käsitettä, vaan siinä ainoastaan määrätään jäsenvaltioiden velvollisuudesta toteuttaa samat toimenpiteet unionin taloudellisten etujen suojaamiseksi *petolliselta menettelyltä* kuin ne, joita toteutetaan niiden omien taloudellisten etujen suojaamiseksi petolliselta menettelyltä. Tätä sanamuotojen eroa voidaan tulkita kahdella tavalla.
71. Yhtäältä voitaisiin katsoa, että SEUT 325 artiklan 2 kohta kattaa sen 1 kohdan tavoin sekä petolliset menettelyt että muun laittoman toiminnan. Näin SEUT 325 artiklan 1 kohta esitettäisiin eräänlaisena ylätason määräyksenä, jossa otetaan käyttöön koko SEUT 325 artiklaan ja kaikkiin sen kohtiin sovellettava viitekehys. Samalla korostettaisiin, että SEUT 325 artiklan 1 kohdassa määrätään unionin ja jäsenvaltioiden yleisestä velvollisuudesta torjua petollisia menettelyjä ja muuta laitonta toimintaa ”tämän artiklan mukaisesti toteutettavilla toimenpiteillä”. Lisäksi esille tulisi kyseisen määräyksen monimutkainen lainsäädäntöhistoria,(38) sillä lainsäätäjän tahtoa on vaikea päätellä, kun määräystä on muutettu useaan otteeseen melko lyhyessä ajassa.
72. Toisaalta voitaisiin yhtä hyvin vedota SEUT 325 artiklan 1 kohdan ja sen 2 kohdan

sanamuotojen väliseen selkeään eroon ja todeta, että SEUT 325 artiklan 2 kohta käsittää ainoastaan toimenpiteet petollisten menettelyjen torjumiseksi, *ei* muun laittoman toiminnan torjumiseksi. Näissä kahdessa määräyksessä vahvistetaan eri soveltamisalat tehokkuutta koskevalle velvollisuudelle ja samojen toimenpiteiden toteuttamista koskevalle velvollisuudelle. Jos perussopimusten laatijat halusivat tarkoittaa samaa kummassakin kohdassa, miksi niiden sanamuodot eroavat toisistaan? Jos laatijoiden tarkoituksena oli esittää SEUT 325 artiklan 1 kohdassa kaksi ylätasoa käsitettä, jotka kattavat koko artiklan, miksi ne eivät sisällyttäneet siihen kolmatta, yhdistävää käsitettä, joka kattaisi molemmat käsitteet (kattava oikeudellinen ilmaisu)? Voidaan esittää muitakin systematiikkaan perustuvia perusteita: SEUT 325 artiklan 3 ja 4 kohdassa säilytetään tämä sama erottelu, ja niissä viitataan ainoastaan petollisiin menettelyihin. Näin ollen ei oikein voida katsoa, että perussopimusten laatijat olisivat yksinkertaisesti unohtaneet sisällyttää muun laittoman toiminnan SEUT 325 artiklan 2 kohtaan, elleivät ne sitten olleet erittäin hajamielisiä unohtaen sisällyttää sen kahteen muuhunkin artiklan kohtaan.

73. Toinen tulkintatapa on nähdäkseni kaiken kaikkiaan uskottavampi. En kuitenkaan ole vakuuttunut siitä, että unionin tuomioistuimen olisi tosiasiassa tarpeen lausua tästä seikasta käsiteltävässä asiassa. Vaikka SEUT 325 artiklan 2 kohtaa on käsitelty kattavasti, se on pääasiassa tietyllä tapaa tarpeeton. Käytännössä SEUT 325 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun velvollisuuden soveltamisala, kun kohtaa luetaan ja tarkastellaan yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdassa suojatun vilpittömän yhteistyön periaatteen kanssa, on lähes sama kuin sen velvollisuuden, joka koskee vastaavien toimenpiteiden toteuttamista kansallisten ja unionin taloudellisten etujen suojaamiseksi.

c) *SEUT 325 artiklan 1 kohta luettuna yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdan kanssa*

74. Vaikka katsottaisiin, ettei SEUT 325 artiklan 2 kohtaa voida soveltaa käsiteltävässä asiassa, vielä on otettava huomioon SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettu, laaja-alaisesti sovellettava vilpittömän yhteistyön periaate. Kun kyseistä periaatetta tulkitaan yhdessä SEUT 325 artiklan 1 kohdassa määrätyn yleisen velvollisuuden kanssa, se muodostaa velvollisuuden torjua unionin taloudellisiin etuihin vaikuttavaa laitonta toimintaa vastaavin toimenpitein kuin ne, joilla torjutaan kansallisiin taloudellisiin etuihin vaikuttavaa laitonta toimintaa.

75. SEUT 325 artiklan 2 kohdassa määrättyjen velvollisuuksien ja SEU 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitetun vilpittömän yhteistyön periaatteen sisällöllinen päällekkäisyys perustuu ensin mainitun määräyksen syntyhistoriaan. Vilpittömän yhteistyön periaatteesta annettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö tietyllä tapaa kodifoidaan alakohtaisesti SEUT 325 artiklan 2 kohdassa.(39)

76. Seurauksia on myös sillä, että SEU 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitetut velvollisuudet ovat luonteeltaan laaja-alaisia ja ulottuvat kaikkialle unionin oikeusjärjestykseen. Velvollisuutta toteuttaa vastaavia toimenpiteitä unionin taloudellisiin etuihin vaikuttavan laittoman toiminnan torjumiseksi kuin kansallisiin taloudellisiin etuihin vaikuttavan laittoman toiminnan torjumiseksi voidaan tulkita paitsi yhdessä SEUT 325 artiklan 1 kohdassa määrättyjen velvollisuuksien myös yhdessä arvonlisäverodirektiivistä johtuvien erityisten velvollisuuksien kanssa. Koska arvonlisäverodirektiivissä säädetään epäilemättä yksityiskohtaisemmin arvonlisäveron maksamisesta ja kantamisesta, sen säännösten perusteella voidaan tehdä tarkempi analyysi tilanteesta. Tarkastelen niitä tämän ratkaisuehdotuksen seuraavassa osassa.

77. Sitä ennen haluan kuitenkin korostaa erästä seikkaa: petollisten menettelyjen ja muun laittoman toiminnan torjumiseksi SEUT 325 artiklan 1 kohdan ja SEU 4 artiklan 3 kohdan nojalla toteutettavat *toimenpiteet* eivät välttämättä ole luonteeltaan rikosoikeudellisia. Niiden edellytetään ainoastaan olevan tehokkaita ja ennalta ehkäiseviä. Niihin voi siten luonnollisesti sisältyä viime kädessä myös rikosoikeudellisia seuraamuksia. Petollisia menettelyjä ja muuta laitonta toimintaa voi kuitenkin olla mahdollista torjua tehokkaasti alemman tason useilla erilaisilla toimenpiteillä,

kuten hallinnollisilla, siviilioikeudellisilla tai organisatorisilla toimenpiteillä.(40) Jäsenvaltioiden SEUT 325 artiklan mukaisesti toteuttamat toimenpiteet eivät myöskään rajoitu toimenpiteisiin, jotka liittyvät rikolliseen toimintaan tai hallinnollisiin sääntöjenvastaisuuksiin, joista säädetään jo unionin alakohtaisessa oikeudessa.(41)

3. Arvonlisäverodirektiivi ja vilpittömän yhteistyön periaate

78. Arvonlisäverodirektiivin 206 artiklassa säädetään verovelvollisen velvollisuudesta maksaa vero sen 250 artiklassa säädetyn arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä. Siinä annetaan kuitenkin jäsenvaltioille mahdollisuus asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivä. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa jäsenvaltioille annetaan vapaus toteuttaa toimenpiteitä maksamisen varmistamiseksi: ne voivat säätää muista välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi.

79. Arvonlisäverodirektiivissä ei kuitenkaan säädetä tätä tarkempia sääntöjä veron asianmukaisen kannon varmistamiseksi. Siinä ei säädetä konkreettisista toimenpiteistä tai tarvittaessa seuraamuksista, joita olisi toteutettava, jos arvonlisäveroa ei makseta jäsenvaltion arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan mukaisesti vahvistamaan määräaikaan mennessä.

80. Jäsenvaltiot voivat siis valita sopivat seuraamukset. Niiden harkintavalta ei kuitenkaan ole rajaton: kun ei ole annettu erityissäännöstä, jossa säädetään seuraamus rikkomisesta, SEU 4 artiklan 3 kohdassa jäsenvaltiot veloitetaan ryhtymään kaikkiin tehokkaisiin toimenpiteisiin unionin taloudellisia etuja loukkaavan menettelyn sanktioimiseksi.(42) Rikkominen on sanktioitava perusteiltaan ja menettelyltään vastaavalla tavalla kuin kansallisen oikeuden vastaavanlaatuinen ja vakavuudeltaan samanlainen rikkominen. Toimenpiteillä käyttöön otettujen seuraamusten on joka tapauksessa oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia.(43)

81. Jäsenvaltioiden on torjuttava veropetoksia arvonlisäveron alalla.(44) Yleisemmin ja vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa, 250 artiklan 1 kohdassa ja 273 artiklassa, luettuna yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdan kanssa, säädetään, että jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti niiden alueella.(45) Jäsenvaltioiden on tarkastettava verovelvollisten ilmoitukset, niiden kirjanpito ja muut merkitykselliset asiakirjat sekä laskettava ja kerättävä vero.(46)

82. Näistä toteamuksista seuraa, että arvonlisäverodirektiivissä ja SEU 4 artiklan 3 kohdassa yhdessä tulkittuna asetetut velvollisuudet ulottuvat selvästi veropetosten estämistä pidemmälle. Ne ovat tätä yleisempiä, sillä ne koskevat veron asianmukaista kantoa *ilmaisen laajassa merkityksessä*. Ne käsittävät siten jäsenvaltioiden käyttöön ottamat säännöt muotovaatimusten rikkomisesta, kuten tahattomasti virheellisistä ilmoituksista, ja maksuviivästyksistä määrättävistä seuraamuksista, kunhan niillä ei mennä pidemmälle kuin on tarpeen arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja veropetosten estämistä koskevan päämäärän saavuttamiseksi.(47)

83. Voidaan jälleen toistaa, ettei se, että tällaiset kansalliset toimenpiteet sisältyvät arvonlisäverodirektiivin edellä mainittuihin sääntöihin, luettuina yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdan kanssa, mielestäni vaikuta niiden luonteeseen. Samalla tavoin kuin SEUT 325 artiklan 1 kohdassa,(48) tai jopa a fortiori, arvonlisäverodirektiivissä ei välttämättä veloiteta jäsenvaltioita määräämään rikosoikeudellisia seuraamuksia. Jäsenvaltioilla on jälleen vapaus päättää keinoista. Unionin oikeuden näkökulmasta merkitystä on varsinaisella tuloksella: toimenpiteiden on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja vakuuttavia, ja niillä on varmistettava arvonlisäveron oikean kannon toimittaminen ja estettävä petokset.

4. Välipäätelmä

84. Edellä esitetyn perusteella katson, että SEU 4 artiklan 3 kohtaa, SEUT 325 artiklan 1 kohtaa sekä arvonlisäverodirektiivin 206 ja 273 artiklaa sovelletaan käsiteltävässä asiassa.

B. Vastaus ennakkoratkaisukysymyksiin

85. Tarkastelen seuraavaksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiä kysymyksiä edellä määriteltujen unionin oikeuden sovellettavien säännösten ja määräysten näkökulmasta.

86. Noudatan seuraavaa järjestystä: ensiksi käsittelen kansallisen tuomioistuimen esittämän, taloudellisten etujen suojaamista koskevaan yleissopimukseen liittyvän kolmannen kysymyksen ensimmäistä osaa (1). Toiseksi tarkastelen vastaavien seuraamusten määrittämistä koskevaan velvollisuuteen liittyvää ensimmäistä kysymystä (2). Kolmanneksi käsittelen yhdessä kansallisen tuomioistuimen esittämiä toista kysymystä ja kolmannen kysymyksen toista osaa, jotka liittyvät velvollisuuteen säätää tehokkaita, varoittavia ja oikeasuhteisia seuraamuksia unionin oikeuden rikkomisista (3).

1. *Kolmannen kysymyksen ensimmäinen osa: taloudellisten etujen suojaamista koskeva yleissopimus*

87. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, kattaako taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen 1 artiklassa tarkoitettu petoksen käsite arvonlisäveron tai sen osan maksamatta jättämisen tai sen maksamisen myöhässä. Se kysyy, edellytetäänkö yleissopimuksen 2 artiklassa näin ollen, että jäsenvaltio määrää tällaisesta menettelystä vankeusrangaistuksen, jos veron määrä ylittää 50 000 euroa.

88. Vastaus on ei. Kuten selitin edellä tämän ratkaisuehdotuksen 48–51 kohdassa, taloudellisten etujen suojaamista koskevaa yleissopimusta ei sovelleta käsiteltävässä asiassa. Nyt kyseessä olevaa rikkomusta ei nähdäkseni voida sisällyttää yleissopimuksen 1 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaiseen petoksen käsitteeseen.

89. Ehdotan näin ollen, että kolmannen kysymyksen ensimmäiseen osaan vastataan seuraavasti: taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen 1 artiklan 1 kohdan b alakohda ei kata käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaista rikkomusta, jossa asianmukaisesti ilmoitettua arvonlisäveroa ei ole maksettu laissa säädetyssä määrääjassa.

2. *Ensimmäinen kysymys: erilliset alarajat ja velvollisuus määrätä vastaavista seuraamuksista*

90. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko unionin oikeuden kanssa sopusoinnussa asetuksen 74/2000 (sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella 158/2015) 10 ter §, jossa arvonlisäveron maksamatta jättämisen luokittelu on rikokseksi asetetaan korkeampi alaraja (250 000 euroa) kuin tuloveron pidätyksen maksamatta jättämiselle (150 000 euroa).

91. Tämä kysymys liittyy lähinnä velvollisuuteen määrätä unionin oikeuden rikkomisesta samanlaisia tai vastaavia seuraamuksia kuin samanlaisista kansallisen oikeuden rikkomisista määrätään. Käsiteltävässä asiassa velvollisuus perustuu SEU 4 artiklan 3 kohtaan, luettuna yhdessä SEUT 325 artiklan 1 kohdan ja edellä mainittujen arvonlisäverodirektiivin säännösten kanssa.

92. Unionin tuomioistuin on tukeutunut erityisesti SEU 4 artiklan 3 kohdassa ilmaistuun vilpittömän yhteistyön periaatteeseen ja todennut, että jäsenvaltioiden on valvottava, että unionin

oikeuden rikkominen sanktioidaan perusteiltaan ja menettelyltään ”vastaavalla tavalla kuin kansallisen oikeuden vastaavanlaatuinen ja vakavuudeltaan samanlainen rikkominen –”. Kansallisten viranomaisten on lisäksi unionin oikeuden rikkomisen osalta toimittava ”samalla valppaudella kuin ne toimivat vastaavien kansallisten lakien täytäntöönpanossa”.(49)

a) *Mikä on vastaava kansallinen järjestelmä?*

93. Käsiteltävässä asiassa vaikeuksia aiheuttaa sellaisen viitekehyksen määrittäminen, jonka mukaisesti vastaavien seuraamusten määräämisen velvollisuutta on arvioitava. Mitä on kansallisen oikeuden vastaavanlaatuinen ja vakavuudeltaan *samanlainen* rikkominen? Mitä muita kansallisia lainsäädäntökehyksiä voidaan käyttää viitekohtana käsiteltävässä asiassa?

94. Unionin tuomioistuimelle esitetyissä huomautuksissa päätellään, etteivät asetuksella 158/2015 käyttöön otetut eri alarajat ole ristiriidassa samanlaisten tai vastaavien seuraamusten määräämistä koskevan velvollisuuden kanssa. Päätelmien taustalla on kuitenkin eri syitä.

95. Italian hallitus väittää, ettei kyseisiä kahta rikkomusta voida rinnastaa toisiinsa lainkaan. Komissio väittää, että asetuksen 74/2000 10 bis ja 10 ter §:ssä säädetyt eri alarajat ovat rinnastettavissa toisiinsa mutta että erot ovat perusteltavissa. Itävallan hallitus esittää uudenlaisen väitteen siitä, ettei arvonlisäverotuksen ala voi luonteeltaan aiheuttaa mitään ongelmia vastaavien seuraamusten määräämisen velvollisuuden näkökulmasta. Arvonlisävero on tuloa jäsenvaltioille ja unionille. Tästä syystä arvonlisäverotuloihin liittyviä unionin taloudellisia etuja suojataan aina täysin samalla tavoin kuin kansallisia taloudellisia etuja.

96. Käsiteltävässä asiassa vastaavien seuraamusten arvioimiseksi on lähinnä selvitettävä, voidaanko arvonlisäverojärjestelmä rinnastaa välittömään verotukseen arvioitaessa vastaavien seuraamusten määräämisen velvollisuutta.

97. Tässä yhteydessä voidaan noudattaa kahta lähestymistapaa.

98. Ensimmäisen, *suppeamman* lähestymistavan, jollaista Itävallan hallitus puoltaa, mukaan arvonlisäverojärjestelmää voidaan pitää täysin omana erillisenä saarekkeenaan.(50) Ainutlaatuisten ja erikoisten piirteidensä ja toimintansa vuoksi sitä ei voitaisi rinnastaa mihinkään muuhun verotusjärjestelmään tai tulonlähteeseen. Arvonlisävero on kansallista ja unionin tuloa, joten vastaavista seuraamuksista määräämisen velvollisuutta noudatettaisiin lähtökohtaisesti aina jo itsessään.

99. Ymmärrän, että tällaista lähestymistapaa voidaan ehdottaa tiettyyn konkreettiseen aiheeseen liittyvässä asiassa, jossa arvonlisäverojärjestelmän ja arvonlisäveron kantamisen välillä voi olla enemmän eroavaisuuksia kuin yhtäläisyyksiä. Oikeusjärjestyksen nykytilassa tällaisen lähestymistavan soveltaminen olisi kuitenkin ongelmallista ja epäloogista. Samanlaisten tai vastaavien toimenpiteiden toteuttamisen vaatimus menettäisi kaiken sisältönsä. Samanlaisuutta (vastaavuutta) ei voitaisi enää tutkia. Tuloksena olisi kehäpäättelmä, jossa järjestelmän samanlaisuutta ja vastaavuutta tutkittaisiin siihen itseensä verraten.(51)

100. Toisessa, rinnastettavuutta koskevassa *laajemmassa* lähestymistavassa viitekehys sijoittuu abstraktimmalle taholle samalla, kun merkityksellisen unionin oikeuden rikkomiselle kansallisessa oikeusjärjestyksessä etsitään lähintä mahdollista vertailukohtaa. Kun tarkastelu on abstraktimpaa ja laaja-alaisempaa, samalla käy selväksi, ettei mikään vero ole täysin erillinen ”saarekkeensa”, vaan jokainen niistä on osa laajempaa kokonaisuutta, veronalaista ”mannerta”.

101. Mielestäni vastaavien toimenpiteiden toteuttamisen vaatimus edellyttää tällaista rinnastettavuuden laajaa tulkintaa, jotta voidaan yksilöidä kansallisen oikeuden vastaavanlaatuiset

ja vakavuudeltaan samanlaiset rikkomiset erityisesti unionin taloudellisten etujen suojaamisen alalla. Lähtökohtana on luonnollisesti rakenteellinen ja systeeminen rinnastaminen. Jäsenvaltioista olisi erittäin vaikea löytää vastaavia tulo- tai menolähteitä, jos niiden edellytettäisiin olevan täysin identtisiä. Arvonlisäveroon liittyviä rikkomisia ei veronkantojärjestelmän ainutlaatuisuuden vuoksi voitaisi koskaan pitää vastaavina kuin johonkin muuhun veroon liittyviä rikkomisia.

102. Yksittäistapauksissa, jotka liittyvät syrjintäkiellon periaatteen tai vastaavuusperiaatteen soveltamiseen erillisiin menettelysääntöihin tai oikeussuojakeinoihin, fokus on sen sijaan luonnostaan selvästi konkreettisempi ja suppeampi. Tällaisessa tapauksessa välillisen ja välittömän verotuksen konkreettiset ja erityiset erot voivat abstraktisti tarkasteltuina hyvinkin tehdä yksittäisten tilanteiden rinnastuksesta mahdotonta.(52)

103. Unionin tuomioistuin on joka tapauksessa jo noudattanut tällaista laajempaa lähestymistapaa tuomiossa Taricco ym. Antaessaan ohjeita kansalliselle tuomioistuimelle, jotta tämä voisi arvioida arvonlisäveropetoksissa sovellettavien vanhentumisaikojen vastaavuutta, unionin tuomioistuin viittasi tupakan valmisteverojen alalla sovellettaviin vanhentumisaikoihin.(53)

104. Käsiteltävässä asiassa lähin vertailukohta asetuksen 74/2000 10 ter §:ssä tarkoitettulle rikkomiselle, joka koskee arvonlisäveron maksamatta jättämistä, on saman asetuksen 10 bis §:ssä tarkoitettu rikkominen, joka koskee sitä, että verovelvollisen sijaan tullut henkilö ei ole maksanut tuloveron pidätystä. Kyseisillä rikkomuksilla on paljon yhteistä, sillä niistä määrättävien seuraamusten yleistavoitteena on varmistaa veron kantaminen. Molemmissa rikkomuksissa on kyse menettelystä, joka liittyy siihen, ettei veroa ole maksettu laissa säädetyssä määräajassa. Säännösten systeeminen rinnakkaisuus perustuu Italian lainsäädäntöön, jossa molempia rikkomuksia on päätetty säännellä samalla säädöksellä läheisesti toisiinsa liittyvillä rinnakkaisilla säännöksillä.

105. Siksi mielestäni on loogista ehdottaa, että asetuksen 74/2000 10 bis § on sen 10 ter §:ää vastaava säännös. Niissä säännellyt rikkomiset ovat rinnastettavissa toisiinsa. Seuraavaksi on selvitettävä, ovatko kyseisissä pykälissä säädetyt eri alarajat perusteltavissa.

b) *Perusteltavissa oleva erottelu?*

106. Italian hallitus on pyrkinyt selittämään syitä, joiden vuoksi lainsäätäjä on vahvistanut eri alarajat arvonlisäveron ja tuloveron pidätyksen maksamatta jättämiselle.

107. Ensinnäkin Italian hallitus selvitti istunnossa alustavasti, ettei verovelvollisiin sovelleta rikosseuraamuksia välittömien verojen maksamatta jättämisestä. Kyseisessä 10 bis §:ssä tarkoitettu rikkominen ei koske verovelvollista vaan henkilöä, jonka on maksettava tuloveron pidätys hänen puolestaan.

108. Toiseksi Italian hallitus on esittänyt erityisiä perusteita erottelulle niiden yleisten erojen lisäksi, jotka johtuvat verotuksen välittömästä ja välillisestä luonteesta. Ne liittyvät teon vakavuuteen sekä laiminlyönnin havaitsemisen ja veron kantamisen vaikeuteen.

109. Yhtäältä Italian hallitus selittää verovelvollisille annetun pidätystodistuksen mukaisten veronpidätysten maksamatta jättämisestä, että 10 bis § koskee paitsi maksun laiminlyöntiä myös virheellisten asiakirjojen toimittamista. Maksamatta jättämisen havaitseminen ja veron kanto vaikeutuvat, kun henkilö, jonka puolesta vero pidätetään, saa pidätystodistuksen, jolla hänet vapautetaan veron maksusta hallintoviranomaiselle.

110. Toisaalta Italian hallitus toteaa tilittämisvelvollisen veroilmoituksen tekijän antaman vuotuisen veroilmoituksen mukaisten veronpidätysten maksamatta jättämisestä, että teon erityinen vakavuus

perustuu niihin seurauksiin, joita laiminlyönnillä voi olla verovelvollisille, joiden puolesta veroilmoituksen tekijä toimii, sillä ne saattavat joutua maksamaan erääntyneen veron kahdesti.

111. Molemmissa tapauksissa kansallinen lainsäätäjä perustelee eri alarajoja rikkomisen havaitsemisen vaikeudella(54) sekä suojatuilla eri intresseillä.

112. Tiettyjä Italian hallituksen esittämiä väitteitä voidaan luonnollisesti pitää toisia vakuuttavampina. On myös voinut jäädä epäselväksi, mikä tosiasiallisesti muuttui vuonna 2015 niin, että yhtäkkiä oli tarpeen tehdä ero kyseisiin rikkomisiin sovellettavien alarajojen osalta, verrattuna ajankohtaan, jolloin rikkomisia säänneltiin vielä samalla tavoin.

113. Katson kuitenkin, että jäsenvaltiot voivat tehdä omat lainsäädännölliset ratkaisunsa juuri käsiteltävän kaltaisissa asioissa. Italian hallitus on nähdäkseni esittänyt päteviä syitä erottelulle. Se on osoittanut myös, että asiasta päätettiin kansallisen tason neuvotteluissa. Jotta menettelyllinen harkintavalta ja institutionaalinen itsemääräämisoikeus eivät menettäisi kaikkea merkitystään tällä alalla, unionin tuomioistuimen tehtävänä ei pidä olla sellaisten kansallisten lainsäädännöllisten valintojen kyseenalaistaminen, jotka kuuluvat jäsenvaltioiden verolainsäädännön laajempaan ja monitahoiseen normatiiviseen verkkoon.

114. Ehdotan siis, ettei SEU 4 artiklan 3 kohta, luettuna yhdessä SEUT 325 artiklan 1 kohdan ja arvonlisäverodirektiivin kanssa, ole esteenä kansallisille säännöksille, joilla otetaan käyttöön korkeampi rahamääräinen alaraja arvonlisäverolle kuin tuloveron pidätykselle sen määrittämiseksi, onko se, ettei veroa ole maksettu laissa säädettyyn määräaikaan mennessä, rangaistavaa.

3. *Toinen kysymys ja kolmannen kysymyksen toinen osa: rikosoikeudellisen vastuun lakkaaminen sekä tehokkaat ja varoittavat seuraamukset*

115. Kansallinen tuomioistuin on esittänyt epäilyksiä myös siitä, millaisia vaikutuksia asetuksella 158/2015 tehdyillä kahdella muutoksella voi olla asetuksella 74/2000 säädettyjen rikosoikeudellisten seuraamusten tehokkuuteen ja varoittavuuteen.

116. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensinnäkin, onko SEU 4 artiklan 3 kohta, luettuna yhdessä SEUT 325 artiklan 1 kohdan ja arvonlisäverodirektiivin kanssa, esteenä kansalliselle säännökselle, jonka nojalla rikosoikeudellinen vastuu lakkaa veroasioista vastaavien henkilöiden osalta, jos heidän edustamansa yksikkö maksaa erääntyneen arvonlisäveron maksuviivästykseen liittyvine korkoineen ja hallinnollisine seuraamusmaksuineen ennen ensimmäisen oikeusasteen pääkäsittelyn julistamista aloitetuksi. Kansallinen tuomioistuin korostaa, ettei Italian järjestelmässä määrätä tällaisille henkilöille mitään muuta, edes hallinnollista rangaistusta.

117. Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee kolmannen kysymyksen toisella osalla, onko SEUT 325 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa vapautetaan veroasioista vastuussa oleva henkilö arvonlisäveron maksamatta jättämiseen tai sen maksamiseen vain osittain tai myöhässä liittyvästä rikosoikeudellisesta vastuusta ja hallinnollisesta vastuusta, kun kyseessä ovat summat ylittävät taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa asetetun 50 000 euron alarajan kolmin- tai viisinkertaisesti.

118. Molemmat kysymykset koskevat jäsenvaltioiden velvollisuutta säätää tehokkaista ja varoittavista seuraamuksista. Käsittelemme niitä vuorollaan jäljempänä.

a) *Uusi rikosoikeudellisen vastuun lakkaamista koskeva peruste*

119. Komissio katsoo, että toinen kysymys, joka koskee asetuksella 158/2015 käyttöön otettua rikosoikeudellisen vastuun lakkaamisen uutta perustetta (asetuksen 74/2000 uusi 13 §:n 1 momentti), olisi jätettävä tutkimatta. Sen mukaan kyseistä perustetta ei voida soveltaa, kun otetaan huomioon, että käsiteltävässä asiassa arvonlisäveroon liittyvän rikoksen alaraja (joka 250 000 euroa) ei ole ylittynyt, koska maksamatta jäänyt määrä oli 175 272 euroa.

120. Yhdyn tähän näkemykseen. Jos unionin tuomioistuin päättää noudattaa ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen ehdottamiani vastauksia, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata. Avustaakseni unionin tuomioistuinta täysimääräisesti vastaan siihen kuitenkin lyhyesti siltä varalta, ettei unionin tuomioistuin yhdy näkemykseeni.

121. Yleisesti ottaen(55) velvollisuus suojata unionin taloudellisia etuja tehokkain, varoittavin ja oikeasuhteisin seuraamuksin perustuu kahteen unionin oikeuden lähteeseen. SEU 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu vilpittömän yhteistyön velvoite käsittää velvollisuuden puuttua tehokkaasti ja varoittavasti arvonlisäverodirektiivin 206 ja 273 artiklan mukaisen veronmaksuvelvollisuuden rikkomiseen: jäsenvaltiot on yleisesti velvoitettu toteuttamaan kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella.(56) Samoin määrätään SEUT 325 artiklan 1 kohdassa, jossa jäsenvaltiot velvoitetaan suojaamaan unionin taloudellisia etuja petollisilta menettelyiltä ja laittomalta toiminnalta toimenpiteillä, joilla on ennalta ehkäisevä vaikutus ja jotka ovat tehokkaita.(57)

122. Kyseinen uusi rikosoikeudellisen vastuun lakkaamisen peruste ei nähdäkseni ole ristiriidassa tehokkaiden ja ennalta ehkäisevien seuraamusten määräämistä koskevan velvollisuuden kanssa.

123. Ensinnäkään tehokkaiden, oikeasuhteisten ja varoittavien seuraamusten määräämistä arvonlisäveron alalla koskeva velvollisuus ei välttämättä tarkoita velvollisuutta määrätä rikosoikeudellisia seuraamuksia.(58) Tietyissä tilanteissa rikkomisten vakavuus voi toki edellyttää niiden kriminalisointia ainoana keinona taata tehokkuus ja ennaltaehkäisy.(59) Tällaisia vakavia yksittäistapauksia lukuun ottamatta seuraamukset voivat kuitenkin olla hallinnollisia tai rikosoikeudellisia tai niiden yhdistelmiä.(60)

124. Sitä, että *asianmukaisesti* ilmoitettua veroa ei ole maksettu laissa säädetyssä määräajassa, ei voida arvonlisäveron alalla pitää niin vakavana, että tehokkaiden ja ennalta ehkäisevien toimenpiteiden toteuttamisen velvollisuus väistämättä edellyttäisi rikosoikeudellisten seuraamusten käyttöönottoa.(61) Jäsenvaltiot voivat toki ottaa käyttöön tällaisia seuraamuksia taloudellisen ja yhteiskunnallisen tilanteensa perusteella tapauksissa, joita ne pitävät riittävän vakavina, kuitenkin suhteellisuusperiaatteen mukaisesti. Ei kuitenkaan voida katsoa, että unionin oikeudessa edellytettäisiin kyseisen menettelyn kriminalisointia.

125. Toiseksi Italian lainsäädännössä käyttöön otettujen toimenpiteiden, joilla varmistetaan arvonlisäveron kantaminen, tehokkuutta ja varoittavuutta on tarkasteltava laajemmin niiden systematiikan perusteella. Huomioon on asianmukaisesti otettava sovellettavien eri rikosoikeudellisten ja hallinnollisten seuraamusten vuorovaikutus tilanteissa, joissa arvonlisäveroa ei ole maksettu laissa säädetyssä määräajassa.(62)

126. Kuten Italian hallitus on selittänyt, asetuksen 471/1997 13 §:n 1 momentin mukaan veronmaksuvelvollisiin kohdistuu joka tapauksessa hallinnollisia seuraamuksia, joiden suuruus voi olla jopa 30 prosenttia maksamatta jääneestä summasta ja jotka ovat korollisia. Kyseisen muutoksen lainsäädäntöhistoriasta ilmenee, että kun asetuksella 158/2015 muutettiin alarajaa, jonka ylittävän arvonlisäveromäärän maksamatta jättämisestä määrätään rikosoikeudellisia seuraamuksia, muutoksessa otettiin asianmukaisesti huomioon hallinnolliset seuraamukset, joita sovelletaan edelleen tapauksiin, joissa veron määrä alittaa tämän alarajan.(63) Ottamalla käyttöön

maksuun liittyvän rikosoikeudellisen vastuun lakkaamista koskeva uusi peruste tehtiin samalla tavoin lainsäädännöllinen päätös, jolla annetaan verovelvolliselle mahdollisuus välttää rikosoikeudellinen vastuu maksamalla velkansa, mukaan luettuina erääntynyt vero, korot ja hallinnolliset seuraamusmaksut. Myös tällöin lainsäätäjällä on katsonut, että verovelvolliseen kohdistuu riittäviä hallinnollisia seuraamuksia.(64)

127. Vaikka verovelvollisen oikeudellisen yksikön vastuullinen johtaja voi välttää rikosoikeudellisen vastuun, jos yksikkö maksaa lopulta veronsa, ensisijaisesti vastuussa oleva oikeudellinen yksikkö joutuu toisin sanoen joka tapauksessa maksamaan maksuviivästyksestä aiheutuvat korot ja hallinnolliset seuraamukset.

128. Tässä vaiheessa voi olla hyödyllistä yrittää nähdä metsä puilta. Mikä on tavoitteena kriminalisoitaessa valtion kassaan maksettavan veron maksuviivästys? Sellaisista rikoksista poiketen, joissa vahinko on tapahtunut eikä sitä voida korjata ja joissa seuraamuksen ensisijainen tavoite on rangaista rikoksen tekijää ja ohjata hänet kaidalle polulle, verorikoksissa tavoitteena on myös käyttää rikosoikeudellista seuraamusta pelotteena, jolla verovelka saadaan yksittäistapauksessa maksuun ja samalla kannustetaan yleisemmin sääntöjenmukaisuuteen jatkossa. Toisin sanoen ainoana tarkoituksena ei ole menettelyn kriminalisointi. Seuraamuksen tarkoituksena on todennäköisesti myös verojärjestelmän tasapainon ylläpitäminen ja sääntöjen noudattamisen edistäminen. Tämän logiikan mukaisesti se, että rikoksen tekijälle annetaan vielä yksi mahdollisuus noudattaa sääntöjä ennen tuomioistuinkäsittelyn aloittamista, ei tosiasiassa heikennä täytäntöönpanon tehokkuutta vaan pikemminkin päinvastoin.(65)

129. Tätä taustaa vasten asetuksen 74/2000 13 §:llä käyttöön otettu rikosoikeudellisen vastuun lakkaamisen peruste edistää sääntöjen noudattamista ja sitä kautta täytäntöönpanojärjestelmän tehokkuutta ja varoittavuutta. Seuraamusten tehokkuus on yhteydessä veron maksamista koskeviin kannustimiin. Varoittavuus varmistetaan siten, että pääoman lisäksi peritään myös sille kertyneet korot ja vastaavat hallinnolliset seuraamusmaksut.

130. Unionin tuomioistuin on aiemmin todennut progressiivisten seuraamusten järjestelmän olevan sopiva keino edistää maksuviivästysten poistamista.(66) Se on myös todennut korkojen olevan asianmukainen seuraamus tapauksissa, joissa on rikottu muotovaatimusta.(67)

131. Lisäksi on muistettava, että kun jäsenvaltiot määräävät unionin oikeuden soveltamisalaan kuuluvia tehokkaita ja varoittavia seuraamuksia, niiden on samalla noudatettava suhteellisuusperiaatetta. Asetuksen 158/2015 valmisteluasiakirjoista ilmenee, että Italian lainsäätäjällä valitsi progressiiviset hallinnolliset ja rikosoikeudelliset seuraamukset. Oikeasuhteisuuden mukaisesti se on määrännyt rikosoikeudellisista seuraamuksista kaikkein vakavimmissa tapauksissa. Pääasiassa kyseessä olevan rikosoikeudellisen vastuun lakkaamisen perusteen voidaan tässä yhteydessä katsoa lisäävän myös koko täytäntöönpanojärjestelmän oikeasuhteisuutta.

b) *Taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa vahvistetun 50 000 euron alarajan merkitys*

132. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmannen kysymyksen toisesta osasta katson, ettei taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa asetettu alaraja ole asianmukainen viitekohta arvioitaessa muussa kuin yleissopimuksessa määritetyssä kehityksessä määrättyjen seuraamusten tehokkuutta.

133. Kuten selitin edellä tämän ratkaisuehdotuksen 48–51 kohdassa, käsiteltävä rikkomus ei ensinnäkään kuulu taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen soveltamisalaan. Siinä asetettu alaraja koskee ainoastaan tietynlaisia petoksia.

134. Toiseksi ja toissijaisesti taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen 2 artiklassa tarkoitettua 50 000 euron alarajaa sovelletaan ainoastaan perusteena määriteltäessä vähimmäismäärää, jonka ylittävään veromäärään liittyvää petosta pidetään siinä määrin vakavana, että siitä on määrättävä *vankeusrangaistus, josta voi seurata tekijän luovuttaminen*. Kyseistä 50 000 euron alarajaa ei kuitenkaan voida soveltaa sellaisenaan edes yleisenä kriminalisaation alarajana.

135. Siksi taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa tarkoitettuun alarajaan ei mielestäni pidä viitata edes laajempaa vertailukohtana. Sillä ei ole lainkaan merkitystä pääasian kaltaisessa asiassa.

c) *Välipäätelmä*

136. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa toiseen kysymykseen ja kolmannen kysymyksen toiseen osaan seuraavasti: SEUT 325 artiklan 1 kohdassa ja SEU 4 artiklan 3 kohdassa, luettuina yhdessä arvonlisäverodirektiivin kanssa, määrätty jäsenvaltioiden velvollisuus säätää tehokkaita, varoittavia ja oikeasuhteisia seuraamuksia arvonlisäveron asianmukaisen kannon varmistamiseksi ei ole esteenä käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään hallinnollisten seuraamusten järjestelmästä ja vapautetaan veroasioista vastuussa olevat luonnolliset henkilöt

– rikosoikeudellisesta ja hallinnollisesta vastuusta, joka koskee sitä, ettei asianmukaisesti ilmoitettua arvonlisäveroa ole maksettu laissa säädetyssä määräajassa, kun veron määrät ylittävät taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa asetetun 50 000 euron alarajan kolmin- tai viisinkertaisesti, ja

– rikosoikeudellisesta vastuusta, jos yksikkö, jonka puolesta he toimivat, on maksanut erääntyneen arvonlisäveron myöhässä korkoineen ja hallinnollisine seuraamusmaksuineen ennen kuin ensimmäisen oikeusasteen pääkäsitely on julistettu alkaneeksi.

C. **Kansallisen ja unionin oikeuden välisen mahdollisen ristiriidan vaikutus**

137. Olen tässä ratkaisuehdotuksessa kehottanut unionin tuomioistuinta vastaamaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksiin siten, että unionin oikeuden merkitykselliset säännökset ja määräykset eivät ole esteenä asetuksella 158/2015 tehdyille muutoksille. Jos unionin tuomioistuin noudattaa ehdotustani, käsiteltävässä asiassa ei ole tarpeen tarkastella yhteensopimattomuuden vahvistavan toteamuksen mahdollisia (ajallisia) vaikutuksia.

138. Jos unionin tuomioistuin sen sijaan ei noudata ehdotustani, kansallisen lainsäädännön ja unionin oikeuden välisen ristiriidan vaikutuksia on tarkasteltava. Erityisesti olisi välttämätöntä tutkia niitä käytännön vaikutuksia, joita aiheutuu unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteesta, eli vaatimusta olla soveltamatta unionin oikeuden vastaisia kansallisia säännöksiä. Tämä tarkastelu on tehtävä käsiteltävässä asiayhteydessä, jossa kyseiset kansalliset säännökset ovat vireillä olevassa rikosoikeudellisessa menettelyssä aiempaa *lievempiä* rikosoikeuden säännöksiä.

139. Avustaakseni unionin tuomioistuinta täysimääräisesti esitän tästä aiheesta joitakin päätelmiä, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ottanut sen esille nimenomaisesti ja osapuolet keskustelivat siitä istunnossa.

140. Kansallinen tuomioistuin totesi, että jos asetuksella 158/2015 tehtyjen muutosten katsotaan olevan ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, siitä seuraava lievempien sääntöjen soveltamatta jättäminen ei olisi ristiriidassa perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdassa suojattujen laillisuusperiaatteen ja lex mitior -periaatteen kanssa. Ensinnäkin, jos kansallisia säännöksiä, sellaisina kuin ne ovat muutettuina asetuksella 158/2015, ei sovellettaisi, olisi jälleen sovellettava niitä edeltänyttä versiota, joka oli voimassa tosiseikkojen tapahtuma-aikaan. Toiseksi, jos uusien säännösten todettaisiin olevan ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, ne eivät koskaan olisi olleet laillisesti osa Italian oikeusjärjestystä. Koska unionin tuomioistuimen antamilla ennakkoratkaisuilla on taannehtiva vaikutus, tulkittavaa säännöstä olisi sovellettava unionin tuomioistuimen ilmoittamalla tavalla myös niihin tuomiota edeltäviin oikeudellisiin suhteisiin, jotka eivät ole vielä päättyneet.

141. Komissio ja Italian hallitus käsitelivät näitä argumentteja istunnossa. Ne näyttävät katsovan, ettei käsiteltävässä asiassa voitaisi olla soveltamatta kansallisen lainsäädännön lievempiä säännöksiä, *vaikka* niiden todettaisiin olevan ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.

142. Olen samaa mieltä komission ja Italian hallituksen kanssa. Mielestäni laillisuusperiaate estää sen, että sallivampia rikosoikeudellisia säännöksiä jätettäisiin noudattamatta meneillään olevassa rikosoikeudenkäynnissä, vaikka niiden todettaisiin olevan ristiriidassa unionin oikeuden kanssa. Toisin sanoen käsiteltävän kaltaisessa asiassa unionin oikeuden säännösten ja määräysten, joissa jäsenvaltiot velvoitetaan säätämään tehokkaita, varoittavia ja vastaavia seuraamuksia, ensisijaisuuden periaatetta on sovellettava unionin oikeusjärjestykseen sisältyvien muiden samantasoisten normien kanssa johdonmukaisella tavalla: näitä normeja ovat perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu lex mitior -periaate sekä luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden suojaaminen rikosoikeuden asiayhteydessä.

143. On kiistatonta, että unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteesta seuraa, että perussopimusten määräykset ja välittömästi sovellettavat johdetun oikeuden säännökset aiheuttavat sen, että nämä oikeussäännöt jo pelkällä voimaantulollaan estävät niiden kanssa ristiriidassa olevien kansallisten säännösten soveltamisen.(68)

144. Tätä periaatetta ilmentää ehkä vahvimmin soveltamatta jättämisen velvollisuus. Unionin oikeuden ensisijaisuuden käytännön vaikutuksia on yksittäistapauksissa kuitenkin punnittava oikeusvarmuuden yleisen periaatteen ja erityisesti rikosoikeuden alalla laillisuusperiaatteen kanssa ja nuo vaikutukset on sovittava yhteen näiden periaatteiden kanssa. Jäsenvaltioiden velvollisuus taata unionin varojen tehokas kantaminen ei nimittäin voi johtaa ristiriitaan perusoikeuskirjassa – jossa myös määrätään perustavista laillisuus-, lex mitior- ja oikeusvarmuusperiaatteista – suojattujen oikeuksien kanssa.(69)

145. Jäljempänä esitetyssä tarkastelussa ehdotan, että laillisuusperiaatteen, jota ei pidä tulkita minimalistisesti (1) vaan laajemmin siten, että se käsittää myös lex mitior -säännön sekä vahvemman oikeusvarmuuden tarpeen rikosasioissa (2), nojalla asetuksen 158/2015 lievempiä säännöksiä ei voida jättää soveltamatta käsiteltävässä asiassa (3). Viimeksi mainittu päätelmä pätee siitä huolimatta, todetaanko kansallisten säännösten mahdollisesti olevan ristiriidassa unionin primaarioikeuden (SEUT 325 artiklan 1 kohdan) vai arvonlisäverodirektiivin kanssa.

1. *Laillisuusperiaatteen ydin: taannehtivuuskielto*

146. Perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdassa suojattu laillisuusperiaate edellyttää ennen kaikkea taannehtivan soveltamisen kieltoa. Siitä määrätään kyseisen määräyksen kahdessa ensimmäisessä virkkeessä.(70) Määräys vastaa perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohdan mukaisesti Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 artiklaa.

147. Laillisuusperiaatteen, joka on oikeusvarmuuden periaatteen erityinen ja vahvin ilmentymä,(71) ytimen voidaan katsoa kattavan ainoastaan rikosten ja rangaistusten määritelmien *aineellisen* sisällön. Sen mukaan lainsäädännössä on selkeästi määriteltävä ne rikokset ja rangaistukset, jotka ovat voimassa rangaistavan teon tai laiminlyönnin tapahtumahetkellä. Tämä edellytys täyttyy, kun yksityinen voi tietää kyseessä olevan säännöksen sanamuodon ja tarvittaessa oikeuskäytännössä sille vahvistetun tulkinnan perusteella, mitkä toimet tai laiminlyönnit synnyttävät sen rikosoikeudellisen vastuun.(72) Näillä edellytyksillä ei kuitenkaan kielletä rikosoikeudellista vastuuta koskevien sääntöjen asteittaista selkeyttämistä tuomioistuinten tulkinnoilla, kunhan kyseiset tulkinnat ovat kohtuullisesti ennakoitavissa.(73)

148. Jos siis kansallinen lainsäädäntö, sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, ei sisältänyt nimenomaisia säännöksiä rikosoikeudellisen vastuun toteamiseksi tietystä menettelystä, ”nulla poena sine lege -periaate, sellaisena kuin siitä on määrätty – perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdassa, kieltää rikosoikeudellisten seuraamusten määräämisen tällaisesta menettelystä siinäkin tapauksessa, että kansallinen sääntö on unionin oikeuden vastainen”.(74)

149. Perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä ja toisessa virkkeessä ilmaistun laillisuusperiaatteen ydin estää siis sellaisten uusien rikosoikeudellisten sääntöjen taannehtivan soveltamisen, jotka koskevat rikosten ja rangaistusten määritelmiä, jotka eivät olleet voimassa rangaistavan teon tekohetkellä. Tässä on aiheellista korostaa kahta seikkaa, jotka ovat rajausta teon ja rangaistuksen *aineelliseen* sisältöön ja huomion kohdistaminen *tiettyyn hetkeen*, jolloin teko tai laiminlyönti tapahtui.

2. Laillisuusperiaatteen laajempi tulkinta: *lex mitior* ja oikeusvarmuus rikosasioissa

150. Perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdassa määrättyjä takeita on kuitenkin muitakin. Mielestäni 49 artiklan 1 kohdassa vahvistettujen takeiden varsinainen sisältö on edellä hahmoteltua laajempi sekä aineellisesti että ajallisesti.

151. Käsittelemättä sen perusteellisemmin sitä, mikä takeiden *aineellinen* sisältö tarkkaan ottaen on, voitaisiin muistuttaa, että Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 artiklan 1 kappaleen tarkka soveltamisala ei myöskään ole lainkaan yksiselitteinen. Erityisesti rangaistuksen käsitettä ja sen ulottuvuutta on kehitetty oikeuskäytännössä vuosien varrella. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen suuri jaosto muistutti viimeksi tuomiossa Del Río Prada, että rangaistuksen (aineellisen sisällön, jonka pitäisi sisältyä Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 artiklan 1 kappaleeseen) ja rangaistuksen täytäntöönpanoon tarkoitettun toimenpiteen (joka lähentelee menettelyllistä sisältöä) välillä ei ole selkeää eroa.(75) Euroopan ihmisoikeustuomioistuin suoritti laajemman arvioinnin muun muassa toimenpiteen luonteen ja tarkoituksen, siitä kansallisessa lainsäädännössä esitetyn luonnehdinnan ja sen vaikutusten perusteella.

152. Tällaisessa vaikutusperusteisessa arvioinnissa on useita hyviä puolia, sillä siinä ei niinkään keskitytä yksittäisiin luokitteluihin, jotka voivat luonnollisesti erota jäsenvaltioiden välillä, vaan tarkastellaan konkreettisesti sääntöjen varsinaista toimintaa. Ennen kaikkea siinä pystytään ehkä parhaiten määrittämään se, mihin perusoikeuksien tehokkaassa suojelussa pitäisi keskittyä: yksilöön ja tietyn säännön vaikutukseen hänen asemaansa, eikä niinkään säännön luokitteluun eri

jäsenvaltioiden kansallisessa lainsäädännössä.

153. Vaikka perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdan kolmannessa virkkeessä puhutaan ”lievemmästä rangaistuksesta”, kyseisen määräyksen ei edellä esitetystä syystä voida katsoa viittaavaan ainoastaan rangaistuksen ankaruuteen. Sen on tulkittava sisältävän myös vähintään kaikki rikoksen tunnusmerkit siitä yksinkertaisesta syystä, että jos rikoksen tekohetken jälkeen säädetään uusi laki, jolla muutetaan rikoksen määritelmää syytetylle suotuisalla tavalla, tämä tarkoittaisi, ettei hänen tekonsa olisi enää rikoksena rangaistava. Jos teko ei ole enää rangaistava, siitä ei myöskään voida määrätä seuraamusta. *Rankaisemattomuus* on todellakin *lievempi* rangaistus. Tällaisessa tilanteessa olisi täysin epäloogista väittää, että uudella lailla ei teknisesti ottaen säännellä suoraan rangaistuksista.

154. Käsiteltävässä asiassa tärkeämpi seikka lienee toinen eli laillisuusperiaatteella suojattujen takeiden *ajallinen* ulottuvuus. Tältä osin perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdan kolmannen virkkeen sanamuodosta käy jo selvästi ilmi, että kyseinen periaate liittyy myös rikoksenteon *jälkeiseen* aikaan. Kolmannessa virkkeessä määrätään lievemmän rangaistuksen taannehtivasta soveltamisesta eli *lex mitior* -säännöstä.

155. Unionin tuomioistuin on jo vahvistanut *lex mitior* -säännön olevan jäsenvaltioiden yhteisestä valtiosääntöperinteestä johtuva unionin oikeuden yleinen periaate.(76) Tämä oikeuskäytäntö on yhdessä perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdan kanssa tosiasiallisesti vaikuttanut Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön kehitykseen. Vaikuttaa siltä, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on poikennut omasta oikeuskäytännöstään, jonka mukaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 artikla ei kata *lex mitior* -periaatetta, ja hyväksynyt sen olevan implisiittinen osa kyseistä määräystä, mihin on vaikuttanut myös unionin oikeudessa annettu laajempi suojelu.(77)

156. *Lex mitior* -periaate on poikkeus rikoslainsäädännön taannehtivan soveltamisen kiellosta. Siinä sallitaan taannehtivuus *in bonam partem*. Loogisesti taannehtivuus *in malam partem* on siis kielletty.

157. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuoreen oikeuskäytännön mukaan lievemmän rikoslainsäädännön taannehtivuuden periaate tarkoittaa sitä, että ”kun rikoksen tekohetkellä voimassa olleen rikoslain ja sitä seuraavien, ennen lopullista tuomiota säädettyjen rikoslakien välillä on eroja, tuomioistuimen on sovellettava sitä lakia, jonka säännökset ovat vastaajalle edullisemmat”.(78) Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen mukaan velvollisuus soveltaa ”eri rikoslaeista sitä lakia, jonka säännökset ovat syytetyn kannalta edullisemmat, selvittää rikoslakien perättäisyyden sääntöjä, mikä on 7 artiklan toisen olennaisen osan eli rangaistusten ennakoitavuuden mukaista”. Taannehtivan soveltamisen kiellon tavoin *lex mitior* -sääntöä sovelletaan rikokset ja rangaistukset määrittäviin säännöksiin.(79)

158. *Lex mitior* -säännön tarkka sisältö ei kuitenkaan ole lainkaan vakiintunut. Periaatteen taustalla on erityisesti, että se ”edellyttää – – lakien ajallista seuraantoa ja perustuu toteamukseen siitä, että lainsäätäjä on muuttanut mieltään joko tekojen rikosoikeudellisesta luokittelusta tai tiettyyn rikkomiseen sovellettavasta rangaistuksesta”.(80) Tämä erityisyys on johtanut tiettyihin lähestymistapoihin, joissa korostetaan rikoslain taannehtivan soveltamisen kiellon ja *lex mitior* -periaatteen taustalla olevia eri perusteita. Niiden mukaan *lex mitior* -periaate ei täysin perustu ennakoitavuuden tai oikeusvarmuuden vaatimukseen. Sen johtoajatuksena on ainoastaan oikeudenmukaisuus, ja se mukautuisi lainsäätäjän kulloiseenkin näkemykseen laittomasta menettelystä.(81)

159. *Lex mitior* -säännön perustan muodostavasta arvosta riippumatta sen toiminta on helppo hahmottaa: jollei ole selvästi kyse oman edun tavoittelusta lainsäädännön avulla tai jopa

lainsäädäntömenettelyn väärinkäytöstä,(82) lex mitior -sääntö sallii ainoastaan lievemman lain soveltamisen. Se tarkoittaa, että rikkomisajankohdan jälkeen uusia rikoslain säännöksiä voidaan soveltaa ainoastaan syytetyn eduksi. Melko epätodennäköisissä tilanteissa niitä voidaan jopa soveltaa *toistuvasti* syytetyn eduksi. Tämä voidaan sovittaa yhteen myös perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdan kolmannen virkkeen sanamuodon ja hengen kanssa. Mielestäni tämän määräyksen kanssa yhdenmukaista ei kuitenkaan voi olla tiukempien säännösten soveltaminen uudelleen sen jälkeen, kun lex mitior -säännön noudattamisen edellytykset ovat täyttyneet, eikä uusien, ankarampien rikoslain sääntöjen antaminen ja niiden taannehtiva soveltaminen. Muussa tapauksessa lex mitior -säännöstä tulisi häilyvä ja peruutettavissa oleva sääntö, joka sallisi rikoslain sääntöjen lieventämisen ja tiukentamisen edestakaisin rikkomisajankohdan jälkeen.

160. Lex mitior -periaate ja oikeusvarmuuden periaate eivät siten rajoitu hetkeen, jolloin rikkominen tapahtui. Niitä sovelletaan rikosoikeudellisen menettelyn kaikkiin vaiheisiin.(83)

161. On nimittäin muistettava, että lex mitior -periaatteen soveltaminen sisältyy laajempaan oikeusvarmuuden periaatteeseen, joka edellyttää, että oikeussäännöt ovat selviä ja täsmällisiä ja että niiden soveltaminen on yksityisten ennakoitavissa.(84) Se tarkoittaa, että ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia niille asetetut velvoitteet ovat, ja että ne voivat yksiselitteisesti saada tiedon oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan ja ryhtyä niiden johdosta asianmukaisiin toimenpiteisiin.(85)

162. Lex mitior -periaate muodostaa osan perustavanlaatuisista oikeussäännöistä, joilla säännellään myöhemmin annettujen rikosoikeuden sääntöjen ajallisia vaikutuksia. Ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden vaatimukset käsittävät siten myös periaatteen soveltamisen kansallisissa ja unionin oikeusjärjestyksissä. Näiden oikeusvarmuuden periaatteelle olennaisten vaatimusten kanssa olisi ristiriitaista antaa ensin lievempää rikoslainsäädäntöä, jonka soveltamisajan alettua sitä ei sovelletakaan, vaan sen sijaan sovelletaan jälleen ankarampaa rikoslakia, vaikka ankarampi laki oli voimassa rikkomisajankohtana.

163. Katson siis kaiken kaikkiaan, että perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdan kolmannessa virkkeessä suojattu lex mitior -periaate estää sen, että palataan soveltamaan rikoksen ja rangaistuksen tunnusmerkistöstä annettuja ankarampia sääntöjä, jos myöhemmin asianmukaisesti annettu kansallinen lainsäädäntö on synnyttänyt perusteltua luottamusta syytetyille. Tällaista luottamuksensuojaa voidaan pitää joko laillisuusperiaatteen laajempana tasona tai erillisenä oikeutena, joka perustuu oikeusvarmuuden ja rikosoikeuden ennustettavuuden vaatimuksiin.

164. Taustalla oleva perustavoite on selvä: yksityisten oikeussubjektien on voitava luottaa asianmukaisesti annettuihin rikoslain sääntöihin(86) ja mukauttaa käyttäytymistään vastaavasti. On nimittäin täysin mahdollista, että rikosoikeudellisen menettelyn kohteena oleva henkilö tai hänen edustajansa on voinut kansallisen lainsäädännön lievempien sääntöjen perusteella tehdä tiettyjä menettelyllisiä päätöksiä tai mukauttaa toimiaan tavalla, jolla on merkitystä menettelyn jatkon kannalta.

165. Unionin oikeus on selvästi osa kansallisia oikeusjärjestyksiä. Se on siten otettava huomioon lainmukaisuuden arvioinnissa. Siten voitaisiin väittää, että *ignoratia legis europae non excusat*. Unionin oikeuden vastaisessa kansallisessa lainsäädännössä ei voida taata veronsa maksamatta jättäneelle yksityiselle oikeutta välttää rangaistus.

166. Mielestäni tämä näkemys on käsiteltävän kaltaisessa asiassa erittäin vaikea hyväksyä useista syistä. Kun tarkastellaan pelkkiä käytännön vaikutuksia, voidaanko kohtuudella todellakin edellyttää, että yksityiset arvioivat jatkuvasti itse sitä, ovatko annetut kansalliset lait sopusoinnussa unionin oikeuden kanssa, ja tekevät sen perusteella päätelmänsä rikosoikeudellisesta vastuustaan? Vaikka ehdotettaisiin, että tätä voidaan todellakin edellyttää tilanteissa, jossa

kansallisessa lainsäädännössä sallitaan jotakin, joka kielletään selkeässä unionin oikeuden säännössä, onko yksityisten arvioitava kansallisten sääntöjen yhteensopivuutta myös sellaisten tekstisisällöltään hyvinkin niukkojen unionin oikeuden säännösten ja määräysten kanssa, joista esimerkkinä on SEUT 325 artiklan 1 kohta, jonka tulkinnasta unionin tuomioistuimen suuri jaosto on joutunut lausumaan toistuvasti?

3. *Lex mitior* -periaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen vaikutukset käsiteltävässä asiassa

167. Jo tuomiossa Berlusconi ym. pohdittiin kysymystä siitä, sovelletaanko lievemmän rangaistuksen taannehtivaa soveltamista koskevaa periaatetta silloin, kun kyseinen rangaistus on ristiriidassa unionin oikeuden muiden oikeussääntöjen kanssa.(87) Koska mainitun tuomion taustalla olleessa asiassa oli kuitenkin kyse direktiivistä, vastaus perustui siihen, ettei direktiivien säännöksiin voida vedota yksilöiden rikosoikeudellisen vastuun ankaroittamiseksi tai määrittämiseksi.(88)

168. Käsiteltävässä asiassa merkityksellisiä unionin oikeuden säännöksiä ja määräyksiä ovat yhdessä luettujen arvonlisäverodirektiivin säännösten ja SEU 4 artiklan 3 kohdan määräysten lisäksi myös primaarioikeuden määräykset, nimittäin SEUT 325 artiklan 1 kohta, jossa "asetetaan jäsenvaltioille täsmällistä tulosta koskeva velvollisuus, johon ei niissä määrätyn – – säännön soveltamisen osalta liity minkäänlaista ehtoa".(89) Unionin tuomioistuin on näin ollen todennut, että SEUT 325 artiklan 1 ja 2 kohdan määräykset voivat johtaa "suhteessa jäsenvaltioiden sisäiseen oikeuteen siihen, että nämä määräykset jo pelkällä voimaantulollaan suoraan estävät kaikkien niiden kanssa ristiriidassa olevien voimassa olevan kansallisen lainsäädännön säännösten soveltamisen".(90) Toteamusta täsmennettiin kuitenkin heti siten, että tällaisessa tilanteessa kansallisen tuomioistuimen olisi samalla huolehdittava siitä, että asianomaisten henkilöiden perusoikeuksia kunnioitetaan.(91)

169. Nähdäkseni velvollisuus noudattaa laillisuusperiaatetta – mukaan luettuna *lex mitior* -sääntö – ja oikeusvarmuuden periaatetta estää sen, että lievempiä kansallisia rikoslain säännöksiä voitaisiin pääasiassa jättää soveltamatta. Tähän päätelmään voidaan käsiteltävässä asiassa tulla tarvittaessa kahdella tapaa.

170. Ensinnäkin muutoksella, jolla muutettiin alarajaa, jonka ylittävän veromäärän maksamatta jättäminen on rikos, (ja lisättiin uusi rikosoikeudellisen vastuun lakkaamisen peruste), on mielestäni muutettu rikoksen tunnusmerkistöä. Rahamääräisen alarajan asettaminen rikosoikeudellisen vastuun syntymiselle on rikoksen määritelmän objektiivinen osatekijä. Sellaisenaan muutoksen voitaisiin katsoa kuuluvan laillisuusperiaatteen, luettuna yhdessä *lex mitior* -periaatteen kanssa, sisällön ytimeen.

171. Toiseksi on huomattava, että vaikka tällaisen perättäisen muutoksen katsottaisiin jäävän laillisuusperiaatteen suppeamman tulkinnan ulkopuolelle siksi, että se tarkkaan ottaen ulottuu pidemmälle kuin hetkeen, jolloin alkuperäinen teko tehtiin, se sisältyisi varmasti kyseiseen periaatteeseen laajasti tulkittuna. Uusi kansallinen muutos muodosti voimaan tullessaan perusteen *lex mitior* -säännön soveltamiselle, ja se on synnyttänyt perusteltua luottamusta syytetyille siihen, että häneen sovellettaisiin lievempää säännöstä.

172. Vielä on esitettävä kaksi loppuhuomautusta.

173. Ensinnäkin käsiteltävän kaltaisessa asiassa merkitystä ei lopulta ole sillä, todetaanko kansallisten sääntöjen olevan mahdollisesti ristiriidassa unionin johdetun oikeuden vai unionin primaarioikeuden kanssa. Edellä esitettyä päättelyä ja perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdan rajoituksia voidaan soveltaa laaja-alaisesti riippumatta siitä, mihin unionin oikeuden säännökseen tai määräykseen velvollisuus perustuu.

174. Unionin tuomioistuin on toki korostanut, että ”välittömästi sovellettavien unionin oikeuden sääntöjen, joiden perusteella syntyy välittömästi oikeuksia ja velvollisuuksia kaikille, joita ne koskevat, riippumatta siitä, onko kyse jäsenvaltioista tai yksityisistä oikeussubjekteista, jotka ovat osapuolia oikeussuhteissa, joihin sovelletaan unionin oikeutta, on aikaansaatava täydet vaikutuksensa yhdenmukaisella tavalla kaikissa jäsenvaltioissa näiden oikeussääntöjen voimaantulosta lähtien ja koko niiden voimassaolon ajan”.(92)

175. Samalla on kuitenkin todettu, ettei mahdottomuus vedota tiettyihin unionin oikeuden säännöksiin ja määräyksiin rikosoikeudellisen vastuun määrittämiseksi tai ankaroittamiseksi voi sinänsä koskea ainoastaan direktiivejä. Tällaisiin toteamuksiin on tukeuduttu myös sellaisen asetuksen tapauksessa, jossa annetaan jäsenvaltioille toimivalta määrätä seuraamukset sen säännösten rikkomiselle, tarkoituksena noudattaa juuri Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 artiklassa tarkoitettuja oikeusvarmuuden ja taannehtivuuskiellon periaatetta.(93)

176. Mielestäni ei voida automaattisesti olettaa, että perussopimuksen määräykset, joissa jäsenvaltioille asetetaan täsmällistä tulosta koskeva ehdoton velvollisuus, kuten SEUT 325 artiklan 1 ja 2 kohta, täyttävät automaattisesti joka tilanteessa laillisuusperiaatteella ja oikeusvarmuuden periaatteella rikosoikeuden erityisalalla asetetun ennustettavuuden vaatimuksen.(94)

177. Laillisuusperiaatteen ei voida tulkita estävän rikosoikeudellista vastuuta koskevien sääntöjen asteittaista selkeyttämistä. Sen vastaista voi kuitenkin olla ”se, että sellaisen säännöksen, jossa teko säädetään rikokseksi, uutta tulkintaa sovelletaan taannehtivasti”.(95) Olennaista on jälleen kyseessä olevan säännön ennakoitavuus.

178. Totean yleisemmin systematiikasta, että mielestäni ei ole syytä siihen, että käsiteltävän kaltaisissa asioissa ratkaisevana olisi pidettävä direktiivien sijasta perussopimuksen määräysten erillisestä välittömästä oikeusvaikutuksesta annettua oikeuskäytäntöä; tämä oikeusvaikutus on itsessään pikemminkin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön historiaperusteisen kehityksen tulos kuin seurausta mistään periaatteellisesta päätöksestä, joka perustuisi selvästi havaittaviin eroihin näiden unionin oikeuden lähteiden sanamuodossa. Pitäisikö vanhojen opillisten ”laatikoiden”, joita on vaikea selittää jopa unionin oikeudesta kiinnostuneelle opiskelijalle, todellakin olla ratkaisevia todettaessa rikosoikeudellisen vastuun syntyminen (tai lakkaaminen) asioissa, jotka eivät liity juuri mitenkään välittömään oikeusvaikutukseen? Pitäisikö näin olla erityisesti käsiteltävän kaltaisessa asiassa, jossa molempien velvollisuuksien tasojen (EUT-sopimus ja arvonalisäverodirektiivi) sisältö on käytännössä hyvin samanlainen ja niitä arvioidaan yhdessä?

179. Toiseksi pääasiassa esiin tuleva perustava kysymys koskee unionin tuomioistuimen ratkaisujen ajallisia vaikutuksia.(96) Kuten kansallinen tuomioistuin muistutti ennakkoratkaisupyyntönsä, unionin tuomioistuimen ratkaisujen ajallista sovellettavuutta koskevana pääsääntönä on, että niille on ominaista *menettelyllisesti liitännäinen taannehtivuus*: unionin tuomioistuin tulkitsee unionin oikeuden säännöksiä ja määräyksiä taannehtivasti, ja tulkinnaasta tulee välittömästi sovellettava kaikissa kyseistä säännöstä tai määräystä koskevissa meneillään olevissa (ja joskus jopa päättyneissä)(97) asioissa. Tällaisella lähestymistavalla on kuitenkin rajansa, jotka liittyvät jälleen ennakoitavuuteen. Mitä enemmän unionin tuomioistuin kehittää oikeutta tulkittujen säännösten tai määräysten tarkkaa sanamuotoa pidemmälle, sitä

vaikeampi näille tuomioistuinratkaisuille on antaa täyttää taannehtivaa vaikutusta.(98)

180. Kansallisten sääntöjen mahdollinen ristiriita unionin oikeuden kanssa ei mitätöi niitä.(99) Osoituksena siitä, että kansalliset säännöt, joiden todetaan myöhemmin olevan ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, voivat synnyttää oikeusvaikutuksia, jotka voivat tietyissä tilanteissa synnyttää odotuksia, on se, että unionin tuomioistuin on tietyissä tilanteissa rajannut tuomioidensa ajallisia vaikutuksia täyttääkseen oikeusvarmuuden periaatteesta johtuvat vaatimukset. Tässä yhteydessä voidaan muistuttaa, että unionin tuomioistuin on todennut, että ”poikkeustapauksissa ja oikeusvarmuutta koskevista pakottavista syistä” (ainoastaan) unionin tuomioistuin voi ”lykätä tilapäisesti unionin oikeuden säännön syrjäyttävää vaikutusta sen kanssa ristiriidassa olevaan kansallisen oikeuden sääntöön”.(100)

181. Voitaisiin korostaa, että jos esitetään, että unionin oikeuden mukaan lex mitior -sääntö ja oikeusvarmuuden vaatimus rikosasioissa estävät sen, että kansallisen lainsäädännön lievempiä sääntöjä ei voida jättää soveltamatta, se ei edellyttäisi unionin tuomioistuimen ratkaisujen ajallisen vaikutuksen rajoittamiseen omaksutun melko suppean lähestymistavan suurempaa uudelleenarviointia. Siinä ainoastaan muotoiltaisiin suppea poikkeus meneillään olevia yksittäisiä rikoksia varten puuttumatta ristiriitaisuuden yleisiin normatiivisiin seurauksiin. Unionin tuomioistuimen toteamukset voivat luonnollisesti johtaa rikkomismenettelyn aloittamiseen unionin oikeudesta johtuvien velvollisuuksien noudattamatta jättämisen vuoksi,(101) ja ne synnyttäisivät joka tapauksessa velvollisuuden muuttaa kansallista oikeusjärjestystä tulevaisuudessa vastaavasti.

V. Ratkaisuehdotus

182. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunale di Varesen esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen 1 artiklan 1 kohdan b alakohta ei kata käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaista rikkomista, jossa asianmukaisesti ilmoitettua arvonlisäveroa ei ole maksettu laissa säädettyssä määräajassa.
- SEU 4 artiklan 3 kohta, luettuna yhdessä SEUT 325 artiklan 1 kohdan ja arvonlisäverodirektiivin kanssa, ei ole esteenä kansallisille säännöksille, joilla otetaan käyttöön korkeampi rahamääräinen alaraja arvonlisäverolle kuin tuloveron pidätyksille sen määrittämiseksi, onko se, ettei veroa ole maksettu laissa säädettyyn määräaikaan mennessä, rangaistavaa.
- SEUT 325 artiklan 1 kohdassa ja SEU 4 artiklan 3 kohdassa, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin kanssa, määrätty jäsenvaltioiden velvollisuus säätää tehokkaita, varoittavia ja oikeasuhteisia seuraamuksia arvonlisäveron asianmukaisen kannon varmistamiseksi ei ole esteenä käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään hallinnollisten seuraamusten järjestelmästä ja vapautetaan veroasioista vastuussa olevat luonnolliset henkilöt
- rikosoikeudellisesta ja hallinnollisesta vastuusta, joka koskee sitä, ettei asianmukaisesti ilmoitettua arvonlisäveroa ole maksettu laissa säädettyssä määräajassa, kun rahamäärät ylittävät Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamista koskevassa yleissopimuksessa asetetun 50 000 euron alarajan kolmin- tai viisinkertaisesti;
- rikosoikeudellisesta vastuusta, jos yksikkö, jonka puolesta he toimivat, on maksanut erääntyneen arvonlisäveron myöhässä korkoineen ja hallinnollisine seuraamusmaksuineen ennen kuin ensimmäisen oikeusasteen pääkäsitely on julistettu alkaneeksi.

- 1 Alkuperäinen kieli: englanti.
- 2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).
- 3 Euroopan unionista tehdyn sopimuksen K.3 artiklan perusteella tehty yleissopimus (EYVL 1995, C 316, s. 49) (jäljempänä taloudellisten etujen suojaamista koskeva yleissopimus).
- 4 Neuvoston asetus, annettu 18.12.1995 (EYVL 1995, L 312, s. 1; jäljempänä asetus N:o 2988/95).
- 5 Tulo- ja arvonlisäverotukseen liittyviä verorikoksia koskevasta uudelleensääntelystä 25.6.1999 annetun lain nro 205 9 §:n mukaisesti 10.3.2000 annettu asetus nro 74 (Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205, GURI nro 76, 31.3.2000; jäljempänä asetus 74/2000).
- 6 Rangaistusjärjestelmän uudelleentarkastelusta 11.3.2004 annetun asetuksen nro 23 8 §:n 1 momentin mukaisesti 24.9.2015 annettu asetus (decreto legislativo) nro 158 (Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23, GURI nro 233, 7.10.2015 – Supplemento ordinario nro 55; jäljempänä asetus 158/2015).
- 7 Välittömiin veroihin, arvonlisäveroon ja verojen perintään liittyvien muiden kuin rikosoikeudellisten seuraamusten uudistamisesta 23.12.1996 annetun lain nro 662 3 §:n 133 momentin q kohdan mukaisesti 18.12.1997 annettu asetus nro 471 (Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, No 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662; GURI nro 5, 8.1.1998 – Supplemento ordinario nro 4).
- 8 Tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 41 kohta).
- 9 Selittävä muistio yhteisön taloudellisten etujen suojaamista koskevasta yleissopimuksesta (Neuvoston 26.5.1997 hyväksymä teksti) (EYVL 1997, C 191, s. 1).
- 10 Tehty 23.5.1969, Yhdistyneiden kansakuntien sopimussarja, nide 1155, s. 331. Alankomaiden hallitus väittää, että valtiosopimusta on tulkittava vilpittömässä mielessä ja antamalla valtiosopimuksessa käytetyille sanonnoille niille kuuluvassa yhteydessä niiden tavallinen merkitys, sekä valtiosopimuksen tarkoituksen ja päämäärän valossa; huomioon on otettava myös asiayhteys sekä jokainen osapuolten välillä tehty sopimus, joka koskee valtiosopimuksen määräysten soveltamista (Wienin yleissopimuksen 31 artiklan 3 kappaleen a kohta). Se mainitsee myös Wienin yleissopimuksen 31 artiklan 4 kappaleen, jonka mukaan sanonnalle on annettava erityinen merkitys, jos on osoitettavissa, että osapuolet ovat sitä tarkoittaneet.

11 Muistion 1.1 kohdan mukaan ”tuloilla tarkoitetaan tuloja, jotka ovat peräisin Euroopan yhteisöjen omista varoista 31 päivänä lokakuuta 1994 tehdyn neuvoston päätöksen 94/728/EY – – 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuista kahdesta ensimmäisestä tuloryhmästä – –. Niihin eivät sisälly tulot, jotka ovat peräisin yhtenäisen tariffin soveltamisesta jäsenvaltioiden arvonlisäveroperusteeseen, sillä arvonlisävero ei ole suoraan yhteisölle kannettavia yhteisön omia varoja. Niihin eivät myöskään sisälly tulot, jotka johtuvat yhtenäisen asteikon soveltamisesta jäsenvaltioiden yhteenlaskettuun BKTL:oon.”

12 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että vaikka Wienin yleissopimus ei sido unionia eikä sen jäsenvaltioita, se ilmentää kansainvälisen tapaoikeuden sääntöjä, jotka ovat sellaisenaan unionin toimielimiä sitovia. Ne muodostavat osan unionin oikeusjärjestyksestä – ks. esim. tuomio 25.2.2010, Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, 42 ja 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) tai viimeksi tuomio 21.12.2016, neuvosto v. Front Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973, 86 kohta). Yleinen tarkastelu ks. esim. Kuijper, P. J., ”The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story”, teoksessa Cannizzaro, E. (ed.) *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, OUP, 2011, s. 256–278. Unionin tuomioistuin on kuitenkin viitannut Wienin yleissopimukseen lähinnä kolmansien maiden kanssa tehtyjen valtiosopimusten yhteydessä. Se on todennut myös, että Wienin yleissopimuksen sääntöjä sovelletaan jäsenvaltioiden ja kansainvälisen järjestön väliseen sopimukseen (tuomio 11.3.2015, Oberto ja O’Leary, C-464/13 ja C-465/13, EU:C:2015:163, 36 kohta). Tietääkseni Wienin yleissopimukseen on viitattu ainoastaan kerran jäsenvaltioiden välillä entisen ETY 220 artiklan perusteella tehdyn yleissopimuksen yhteydessä 27.2.2002 annetussa tuomiossa Weber (C-37/00, EU:C:2002:122, 29 kohta), joka koski tuomioistuimen toimivaltaa sekä tuomioiden täytäntöönpanoa yksityisoikeuden alalla koskevan 27.9.1968 allekirjoitetun yleissopimuksen (EYVL 1978, L 304, s. 36) alueellista soveltamisalaa.

13 Unionin oikeusjärjestyksessä merkitys poikkeaa kuitenkin melko paljon Wienin yleissopimuksen 31 artiklan 2 kappaleen ja 31 artiklan 3 kappaleen a ja b kohdassa tarkoitetuista *sitovan* autenttisen tulkinnan muodoista (näistä määräyksistä ks. esim. Villingen, M.E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Leiden: Martinus Nijhoff, 2009, s. 429–432).

14 Ks. esim. tuomio 27.11.2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, 135 kohta) ja tuomio 3.10.2013, Inuit Tapiriit Kanatami ym. v. parlamentti ja neuvosto (C-583/11 P, EU:C:2013:625, 59 kohta).

15 Ks. esim. tuomio 2.3.2010, Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104, 40 kohta).

16 Ks. erityisesti Euroopan unionin perusoikeuskirjan selitykset (EUVL 2007, C 303, s. 17), jotka laati alun perin Euroopan unionin perusoikeuskirjan valmistelukunnan puheenjohtajisto.

17 Täydellisyyden vuoksi voidaan lisätä, että tämä pätesi myös Alankomaiden hallituksen esittämään, Wienin yleissopimuksen 31 artiklan 3 kappaleen a kohtaan tai 31 artiklan 4 kappaleeseen perustuvaan väitteeseen (ks. edellä alaviite 9).

18 Taloudellisten etujen suojaamista koskeva yleissopimus annettiin unionisopimuksen K.3 artiklan 2 kohdan c alakohdan (sellaisena kuin se oli Maastrichtin sopimuksessa) nojalla: sen mukaan neuvosto voi laatia yleissopimuksia, joiden hyväksymistä se suosittaa jäsenvaltioiden valtiosäännön asettamien vaatimusten mukaisesti.

19 Ks. esim. tuomio 26.5.1981, Rinkau (157/80, EU:C:1981:120, 8 kohta); tuomio 17.6.1999, Unibank (C-260/97, EU:C:1999:312, 16 ja 17 kohta); tuomio 11.7.2002, Gabriel (C-96/00,

EU:C:2002:436, 41 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 15.3.2011, Koelzsch (C-29/10, EU:C:2011:151, 40 kohta).

20 Unionin tuomioistuin on viitannut myös kyseisen määräyksen – joka tarjosi aiemmin oikeudellisen perustan johdetulle oikeudelle – nojalla annettujen yleissopimusten (joista jotkin eivät koskaan tulleet voimaan) selittäviin muistioihin. Ks. esim. tuomio 8.5.2008, Weiss und Partner (C-14/07, EU:C:2008:264, 53 kohta); tuomio 1.12.2008, Leymann ja Pustovarov (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, 74 kohta); tuomio 15.7.2010, Purucker (C-256/09, EU:C:2010:437, 84 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 11.11.2015, Tecom Mican ja Arias Domínguez (C-223/14, EU:C:2015:744, 40 ja 41 kohta) ja tuomio 25.1.2017, Vilkas (C-640/15, EU:C:2017:39, 50 kohta).

21 Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:293, 99–102 kohta).

22 Jäsenvaltioiden rahoitusosuuksien korvaamisesta yhteisöjen omilla varoilla 21.4.1970 tehty neuvoston päätös (EYVL 1970, L 94, s. 19). Voimassa olevasta säännöksestä ks. Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä 26.5.2014 annetun neuvoston päätöksen (EUVL 2014, L 168, s. 105) 2 artiklan 1 kohdan b alakohta. Perinteisistä omista varoista peräisin olevien tulojen osuuden arvioitiin olevan vuonna 2015 yhteensä 12,8 prosenttia ja arvonnlisäverosta peräisin olevien tulojen 12,4 prosenttia kaikista omista varoista muodostuvista tuloista. Ks. Euroopan komissio, *Integrated Financial Reporting Package*, 2015 (Integroitu talous- ja tilinpäätösraportointipaketti).

23 Tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 41 kohta). Tämä koskee asetuksen N:o 2988/95 1 artiklan 2 kohtaa, jossa viitataan ”suoraan yhteisöjen puolesta [kannettuihin omiin varoihin]”.

24 Taloudellisten etujen suojaamista koskevan yleissopimuksen 5 artiklan 3 kohta.

25 Euroopan unionista tehdyn sopimuksen K.3 artiklan perusteella tehty Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamista koskevaan yleissopimukseen liittyvä pöytäkirja (EYVL 1996, C 313, s. 2) ja Euroopan unionista tehdyn sopimuksen K.3 artiklan perusteella tehty Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamista koskevaan yleissopimukseen liittyvä toinen pöytäkirja (EYVL 1997, C 221, s. 12).

26 Tuomio 10.7.2003, komissio v. EKP (C-11/00, EU:C:2003:395, 89 kohta) ja tuomio 10.7.2003, komissio v. EIP (C-15/00, EU:C:2003:396, 120 kohta).

27 Ks. tuomio 15.11.2011, komissio v. Saksa (C-539/09, EU:C:2011:733, 72 kohta); tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 kohta); tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 38 kohta); tuomio 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, 22 kohta) ja tuomio 16.3.2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, 19 kohta).

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

29 Ks. vastaavasti tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 39 kohta).

30 Ks. tuomio 5.4.2017, Orsi ja Baldetti (C-217/15 ja C-350/15, EU:C:2017:264, 16 kohta).

31 ETY 209 a artikla (Maastricht) sisälsi ainoastaan artiklan nykyiset 2 ja 3 kohdan. Amsterdamin sopimuksella tuolloiseen ETY 280 artiklaan lisättiin nykyinen 1 kohta sekä 4 kohta, joka sisältää oikeudellisen perustan yhteisön toimenpiteiden toteuttamiselle mutta jossa määrätään, että ”nämä toimenpiteet eivät koske kansallisen rikosoikeuden soveltamista tai kansallista oikeudenhoitoa”. Tämä rajoitus poistettiin Lissabonin sopimuksella. Kyseisen

määräyksen kehityksestä perussopimusten perättäisissä versioissa ennen Lissabonin sopimuksen voimaantuloa ks. julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus komissio v. EKP (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 Ks. SEUT 325 artiklassa tarkoitettu petollisen menettelyn laajasta käsitteestä esim. Waldhoff, C., "AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]" teoksessa Calliess, C. ja Ruffert, *EU/VAEUV Kommentar* (5. Auflage, München, C.H. Beck, 2016) 4 kohta; Magiera, "Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung" teoksessa Grabitz, E., Hilf, M. ja Nettesheim, M., *Das Recht der Europäischen Union* (C.H.Beck, München, 2016) 15 kohta ja sitä seuraavat kohdat; Satzger, "AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]" teoksessa Streinz, *EU/VAEUV* (CH. Beck, München 2012) 6 kohta ja Spitzer, H. ja Stiegel, U., "AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]" teoksessa von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht* (Nomos, Baden-Baden, 2015) 12 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

33 Petoksen käsitteen määrittelyn vaikeuksista ks. esim. Delmas-Marty, M., "Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation: Rapport final du groupe d'experts chargé d'une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté", teoksessa *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community, Brussels, November 1993*, Oak Tree Press Dublin, 1994. Ks. myös yleinen katsaus *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law*, RS 2011/07 Final Report, 4.5.2012.

34 Tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 41 kohta).

35 Ks. esim. unionin taloudellisiin etuihin kohdistuvien petosten torjunnasta rikosoikeudellisin keinoin annettuun ehdotukseen Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviksi (KOM (2012) 363 lopullinen) sisältyvä määritelmä. Ehdotuksen alkuperäinen oikeudellinen perusta oli SEUT 325 artiklan 4 kohta. Ehdotuksesta käydyissä neuvotteluissa oikeudelliseksi perustaksi muutettiin SEUT 83 artiklan 2 kohta (neuvoston ensimmäisessä käsittelyssä vahvistama kanta, neuvoston asiakirja 6182/17, 7.4.2017).

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

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

38 Ks. edellä alaviite 31.

39 Tuomio 21.9.1989, komissio v. Kreikka (68/88, EU:C:1989:339, 24 ja 25 kohta). Ks. sisällön päällekkäisyyden vahvistava tuomio 8.7.1999, Nunes ja de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, 13 kohta), jossa viitataan EY 5 artiklaan ja EY 209 a artiklan ensimmäiseen kohtaan.

40 Ks. esim. tuomio 29.3.2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, 52 kohta) SEUT 325 artiklasta sellaisten toimenpiteiden yhteydessä, joilla perittiin korkoa perittäessä takaisin unionin talousarviosta perusteettomasti maksettuja etuuksia.

41 Ks. vastaavasti tuomio 28.10.2010, SGS Belgium ym. (C-367/09, EU:C:2010:648, 40 ja 42 kohta).

42 Ks. esim. tuomio 28.10.2010, SGS Belgium ym. (C-367/09, EU:C:2010:648, 41 kohta).

43 Ks. esim. tuomio 21.9.1989, komissio v. Kreikka (68/88, EU:C:1989:339, 24 kohta) ja tuomio

3.5.2005, Berlusconi ym. (C-387/02, C-391/02 ja C-403/02, EU:C:2005:270, 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Ks. tuomio 26.2.2014, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 kohta); tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 36 kohta) ja tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 41 kohta).

45 Ks. vastaavasti tuomio 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Ks. esim. tuomio komissio v. Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, 37 kohta).

47 Ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 69 kohta); tuomio 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 17.7.2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, 46 kohta).

48 Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 77 kohta.

49 Ks. tuomio 21.9.1989, komissio v. Kreikka (68/88, EU:C:1989:339, 24 ja 25 kohta) ja tuomio 8.7.1999, Nunes ja de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, 10 ja 11 kohta).

50 Vastaavasta lähestymistavasta ks. myös em. Delmas-Marty, M., "Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation", s. 97; Waldhoff, C., "AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]" teoksessa Calliess, C. ja Ruffert, EUV/AEUV Kommentar (5. Auflage, München, C.H. Beck, 2016), 10 kohta ja Spitzer, H. ja Stiegel, U., "AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]" teoksessa von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht* (Nomos, Baden-Baden, 2015) 44 kohta.

51 Paitsi jos samanlaisuutta (vastaavuutta) ei enää arvioitaisi *sisäisesti* (jäsenvaltiossa) vaan *ulkoisesti* (vertaamalla eri jäsenvaltioiden lähestymistapoja). Käytännössä lainsäädäntöä voi tulevaisuudessa olla välttämätöntä muuttaa näin, jos yhä useampia kansallisia oikeusjärjestyksiä yhdenmukaistetaan ja sopivia kansallisia vertailukohtia ei enää ole. *Systeemisesti* tällaisen menettelyjen tai oikeussuojakeinojen asianmukaisuuden arviointitavan mukaista voisi ennemminkin olla samankaltaisuus, jota pitäisi noudattaa unionin oikeuden kansallisessa täytäntöönpanossa, sen sijaan, että sovelletaan arviointiperusteita, jotka entisestään korostavat mahdollisia eroja.

52 Käsittääkseni Italian perustuslakituomioistuin totesi tällaisessa erityisessä asiayhteydessä, ettei pääasiassa kyseessä olevan asetuksen 10 bis ja 10 ter §:ää ollut mahdollista rinnastaa toisiinsa. Ks. Italian perustuslakituomioistuimen tuomio 12.5.2015, 100/2015 (IT:COST:2015:100). Laajemmin myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, ettei välitöntä ja välillistä verotusta voida verrata keskenään, mutta tässäkin asiayhteys oli toinen (arvonlisäverotuksen ala mutta asia, joka liittyi verovelvollisen oikeuteen saada veronpalautusta eikä jäsenvaltioiden määräämiin seuraamuksiin). Ks. tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, 44 ja 45 kohta).

53 Tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 48 kohta). Unionin tuomioistuin on samalla tavoin todennut 29.3.2012 antamassaan tuomiossa Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, 52 kohta), että SEUT 325 artiklan perusteella sellaisessa tilanteessa, jossa unionin lainsäädäntöä ei ole ja "jossa jäsenvaltion lainsäädännössä säädetään kansallisesta talousarviosta perusteettomasti maksettujen samantyyppisten etuuksien perintään liittyvien korkojen perinnästä, jäsenvaltion on perittävä vastaavalla tavalla korkoa, kun se perii takaisin

unionin talousarviosta perusteettomasti maksettuja etuuksia”.

54 Ks. rikkomisen havaitsemisen vaikeuden merkityksestä tuomio 25.2.1988, Drexl (299/86, EU:C:1988:103, 22 ja 23 kohta).

55 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 52–84 kohta.

56 Ks. tuomio 17.7.2008, komissio v. Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, 37 kohta); tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 kohta) ja tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 36 kohta).

57 Tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 kohta) ja tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 37 kohta).

58 Ks. myös edellä tämän ratkaisuehdotuksen 77 ja 83 kohta.

59 Tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 39 kohta). Ks. myös julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus komissio v. neuvosto (C-176/03, EU:C:2005:311, 43 kohta).

60 Tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 34 kohta) ja tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 39 kohta).

61 Kun jäsenvaltioita vertaillaan toisiinsa, on huomattava, ettei kaikissa määrätä rikosoikeudellisia seuraamuksia menettelystä, jossa arvonlisäveroa ei ole maksettu laissa säädetyssä määräjassa. Tältä osin vaihtelua näyttää olevan huomattavan paljon.

62 Voidaan lisätä, että tähän liittyvä *ne bis in idem* -periaatetta koskeva aihe on kohteena vireillä olevassa asiassa Menci. Asia on annettu suuren jaoston käsiteltäväksi ja suullinen käsittely on aloitettu uudelleen siksi, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomiossa 15.11.2016, A ja B v. Norja (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, suuri jaosto) nousi esiin erityisen tärkeitä kysymyksiä perusoikeuskirjan 50 artiklan tulkinnasta. Ks. määräys (suuri jaosto) 25.1.2017, Menci (C-524/15, ei julkaistu, EU:C:2017:64).

63 Ks. 26.6.2015 annettujen asetusalunokseen liittyvien perustelujen (Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio) selitys, joka koskee asetuksen 8 §:ää (jolla muutettiin asetuksen 74/2000 10 ter §:ää).

64 Ibid, asetuksen 11 §:ää (jolla muutettiin asetuksen 74/2000 13 §:ää) koskeva selitys.

65 Todennäköisesti tästä syystä useiden jäsenvaltioiden oikeusjärjestykset sisältävät erilaisia sääntöjä, jotka koskevat verojen tai sosiaaliturvamaksujen laiminlyöntiin perustuvan syytteenpanon lopettamista, jos verovelka maksetaan kokonaan ennen oikeudenkäynnin aloittamista.

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

67 Muotovaatimusten rikkomisesta ks. tuomio 17.7.2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

68 Ks. esim. tuomio 9.3.1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, 17 kohta) ja tuomio 14.6.2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

69 Ks. vastaavasti tuomio 29.3.2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, 23

kohta).

70 Ennen perusoikeuskirjan voimaantuloa sen periaatteen, ettei rikosoikeuden säännöksillä voi olla taannehtivaa vaikutusta, katsottiin olevan yksi yleisistä oikeusperiaatteista, joiden noudattamista unionin tuomioistuin valvoo. Ks. esim. tuomio 10.7.1984, Kirk (63/83, EU:C:1984:255, 22 kohta); tuomio 13.11.1990, Fédesa ym. (C-331/88, EU:C:1990:391, 42 kohta); tuomio 7.1.2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, 63 kohta); tuomio 15.7.2004, Gereken ja Procola (C-459/02, EU:C:2004:454, 35 kohta) ja tuomio 29.6.2010, E ja F (C-550/09, EU:C:2010:382, 59 kohta).

71 Ks. vastaavasti tuomio 3.6.2008, Intertanko ym. (C-308/06, EU:C:2008:312, 70 kohta) ja tuomio 28.3.2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, 162 kohta).

72 Ks. esim. tuomio 3.5.2007, Advocaten voor de Wereld (C-303/05, EU:C:2007:261, 50 kohta); tuomio 31.3.2011, Aurubis Bulgaria (C-546/09, EU:C:2011:199, 42 kohta) ja tuomio 28.3.2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, 162 kohta).

73 Ks. tuomio 28.3.2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, 167 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

74 Ks. esim. tuomio 7.1.2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, 63 kohta) ja tuomio 28.6.2012, Caronna (C-7/11, EU:C:2012:396, 55 kohta).

75 Ks. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 21.10.2013, Del Río Prada v. Espanja [GC] (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, 85 kohta ja sitä seuraavat kohdat, joissa viitataan muun muassa Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomioon 12.2.2008, Kafkaris v. Kypros [GC] (CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, 142 kohta).

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

77 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (suuri jaosto) tuomio 17.9.2009, Scoppola v. Italia (n:o 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 105–109 kohta).

78 Ks. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (suuri jaosto) tuomio 17.9.2009, Scoppola v. Italia (n:o 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 109 kohta) ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (suuri jaosto) tuomio 18.3.2014, Öcalan v. Turkki (n:o 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, 175 kohta). Ks. myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 12.1.2016, Gouarré Patte v. Andorra (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, 28 kohta); tuomio 21.7.2016, Ruban v. Ukraina (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, 37 kohta) ja tuomio 24.1.2017, Koprivnikar v. Slovenia (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, 49 kohta).

79 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (suuri jaosto) tuomio 17.9.2009, Scoppola v. Italia (n:o 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 108 kohta).

80 Tuomio 6.10.2016, Paoletti ym. (C-218/15, EU:C:2016:748, 27 kohta).

81 Ks. erityisesti tuomari Nicolaoun tuomiossa Scoppola (alaviite 77) esittämä osittain eriävä mielipide, johon yhtyivät tuomarit Bratza, Lorenzen, Jøien?, Villiger ja Sajó, sekä tuomari Sajón Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomiossa 24.1.2017, Koprivnikar v. Slovenia (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313) esittämä eriävä mielipide. Laajempaa tulkintaa periaatteesta noudatti kuitenkin tuomari Pinto de Albuquerque Euroopan

ihmisoikeustuomioistuimen suuren jaoston tuomiossa 18.7.2013, Maktouf ja Damjanović v. Bosnia ja Hertsegovina (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208) esittämässään mielipiteessä.

82 Näin ollen lainsäädäntömenettelyn käyttö omiin tarkoituksiin ja tietyille henkilöille edullisten sääntöjen antaminen eivät kuulu *lex mitior* -periaatteen asianmukaiseen soveltamistapaan. Tällaiset henkilöt eivät ole voineet toimia vilpittömässä mielessä ja nauttia siten luottamuksensuojasta. Kun lainsäädäntö on sen sijaan osoitettu tavanomaisille adressaateille, *lex mitior* -periaatteen sovellettavuuden sekä oikeusvarmuuden ja lain ennakoitavuuden välillä on yhteys.

83 On jälleen huomattava, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on todennut Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 artiklan 1 kappaleesta esittämässään arvioinnissa, että merkityksellinen on paitsi rikosnimikkeen muotoilu rikkomisajankohtana myös tietyissä tapauksissa tuomion antamisen ja siitä ilmoittamisen ajankohtana. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 21.10.2013, *Del Río Prada v. Espanja* (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, 112 ja 117 kohta), jossa viitataan siihen, että valittaja ei olisi voinut ennakoida oikeuskäytäntöön tehtäviä muutoksia (joilla vankeusajan kestoa pidennettiin) sillä hetkellä, kun hänet tuomittiin ja kun hänelle ilmoitettiin päätöksestä yhdistää hänelle langetetut tuomiot ja määrätä pisin mahdollinen vankeusrangaistus.

84 Ks. esim. tuomio 13.10.2016, *Polkomtel* (C-231/15, EU:C:2016:769, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

85 Ks. esim. tuomio 9.3.2017, *Doux* (C-141/15, EU:C:2017:188, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 28.3.2017, *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236, 161 kohta).

86 Tuomion ANAFE taustalla olleesta asiasta poiketen käsiteltävässä asiassa ei ole kyse hallinnollisista ohjeista vaan rikoslaista. Ks. tuomio 14.6.2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, 70 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jossa unionin tuomioistuin hylkäsi mahdollisuuden vedota perusteltuun luottamukseen, joka olisi syntynyt sellaisten paluuviiusumien haltijoille, jotka Ranskan hallinto oli myöntänyt Schengenin säännösten vastaisesti.

87 Ks. tuomio 3.5.2005, *Berlusconi ym.* (C-387/02, C-391/02 ja C-403/02, EU:C:2005:270, 70 kohta).

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

89 Tuomio 8.9.2015, *Taricco ym.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 51 kohta).

90 Tuomio 8.9.2015, *Taricco ym.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 52 kohta).

91 Tuomio 8.9.2015, *Taricco ym.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 53 kohta).

92 Ks. tuomio 8.9.2010, *Winner Wetten* (C-409/06, EU:C:2010:503, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

93 Ks. tuomio 7.1.2004, *X* (C-60/02, EU:C:2004:10, 62 ja 63 kohta).

94 Voi kuitenkin olla perussopimuksen määräyksiä, joissa määritellään selvästi ”rikkomiset ja niistä määrättävien seuraamusten luonne ja merkittävyys” perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 kohdan vaatimusten täyttämiseksi. Ks. tuomio 29.3.2011, ThyssenKrupp Nirosta v. komissio (C-352/09 P, EU:C:2011:191, 82 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jossa unionin tuomioistuin totesi, että ”tosiseikkojen tapahtuma-aikana [Euroopan hiili- ja teräsyhteisön perustamissopimuksen] 65 artiklan 1 ja 5 kohdassa määrättiin selvä oikeudellinen perusta nyt käsiteltävässä asiassa määrätylle seuraamukselle, joten valittaja ei voinut olla tietämättä menettelynsä seurauksista”.

95 Ks. esim. tuomio 28.6.2005, Dansk Rørindustri ym. v. komissio (C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P–C-208/02 P ja C-213/02 P, EU:C:2005:408, 217 kohta) tai tuomio 10.7.2014, Telefónica ja Telefónica de España v. komissio (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, 147 kohta).

96 Ks. yleisesti ennakkoratkaisujen ajallisista rajoituksista Düsterhaus, D., ”Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure”, *Yearbook of European Law*, vol. 35, 2016, s. 1–38.

97 Ks. vastaavasti tuomio 13.1.2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, 28 kohta) tai tuomio 18.7.2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, 63 kohta).

98 Voidaan lisätä, ettei tämä ongelma todellakaan ole uusi eikä se koske ainoastaan unionin oikeusjärjestystä. Vertaileva katsaus, ks. esim. Steiner, E., *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015 tai Popelier, P. et al. (eds), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia 2014.

99 Ks. vastaavasti tuomio 22.10.1998, IN. CO. GE.'90 ym. (C-10/97–C-22/97, EU:C:1998:498, 21 kohta) ja tuomio 19.11.2009, Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, 83 kohta).

100 Ks. tuomio 28.7.2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, 33 kohta), jossa viitataan tuomioon 8.9.2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, 67 kohta).

101 Ks. esim. tuomio 21.9.1989, komissio v. Kreikka (68/88, EU:C:1989:339, 24 kohta); tuomio 18.10.2001, komissio v. Irlanti (C-354/99, EU:C:2001:550 46–48 kohta) ja tuomio 17.7.2008, komissio v. Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, 52 kohta).