



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

14. november 2024*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 273 – Maksukohustuslasest üksuse poolt tasumisele kuuluv käibemaks – Riigisisised õigusnormid, mis näevad ette üksuse juhatuse liikme solidaarvastutuse – Juhatuse liikme vastutuse eeldamine juhul, kui teavitatud ei ole üksuse võimetusest tasumisele kuuluvat käibemaksu maksta – Proportsionaalsuse põhimõte

Kohtuasjas C-613/23 [Herdijk]ⁱ,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaade kõrgeim kohus) 6. oktoobri 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. oktoobril 2023, menetluses

KL

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president D. Gratsias (ettekandja), kohtunikud S. Rodin ja Z. Csehi,

kohtujurist: T. Čapeta,

kohtusekretär: ametnik A. Lamote,

arvestades kirjalikku menetlust ja 11. juuli 2024. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- KL, esindaja: J. F. van Dijk,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. K. Bulterman ja J. M. Hoogveld,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Herold ja P. Vanden Heede,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

ⁱ Käesoleva kohtuasja nimi on väljamõeldud nimi. See ei vasta ühegi menetlusosalise tegelikule nimele.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

kohtuotsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada proportsionaalsuse põhimõtet, arvestades nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artiklit 273.
- 2 Taotlus on esitatud KLi ja Staatssecretaris van Financiën (rahanduse riigisekretär, Madalmaad) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab teatavaid käibemaksu täiendava sissenõudmise otsuseid.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artikli 273 esimene lõik kuulub direktiivi XI jaotisesse, mis näeb ette maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused seoses eelkõige käibemaksu tasumisega, maksukohustuslasena registreerimise numbriga, arvete esitamisega, raamatupidamisega, käibedeklaratsioonidega ja koondaruannetega. See säte on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

Madalmaade õigus

- 4 1990. aasta maksude sissenõudmise seaduse (Invorderingswet 1990, edaspidi „sissenõudmise seadus“) artiklis 36 on ette nähtud:

„1. Töötasult makstava tulumaksu, käibemaksu, aktsiisi, mittealkohoolsete jookide, närimistubaka ja nuusktubaka tarbimismaksu, [Madalmaade keskkonnakaitsemaksude seaduse (Wet belastingen op milieugrondslag)] artiklis 1 nimetatud maksu ning hasartmängu- ja kihlveomaksu, mida peab tasuma üksus, millel on juriidilise isiku staatus [Madalmaade Kuningriigi maksuseadustiku (Algemene wet inzake rijksbelastingen)] tähenduses ja täielik õigusvõime, kui ta on kohustatud maksma äriühingu tulumaksu, tasumise eest vastutab solidaarselt: juhatuse liige kooskõlas järgmiste lõigete sätetega.

2. Kui ilmneb, et lõikes 1 nimetatud üksus ei suuda tasuda töötasult makstavat tulumaksu, käibemaksu, aktsiisi, mittealkohoolsete jookide, närimistubaka ja nuusktubaka tarbimismaksu, keskkonnakaitsemaksude seaduse artiklis 1 nimetatud maksu või hasartmängu- ja kihlveomaksu, peab ta maksuametit sellest kirjalikult teavitama ning viimase nõudel edastama ja esitama täiendavat teavet ja dokumente. Igal juhatuse liikmel on õigus täita seda kohustust üksuse nimel. Selle teavituse sisu, edastatava teabe ning esitatavate dokumentide liigi ja sisu üksikasjad, samuti

teavitamise, teabe edastamise ja dokumentide esitamise tähtajad kehtestatakse üldkohaldatava määrusega või selle alusel.

3. Kui üksus on täitnud talle lõikes 2 pandud kohustuse, vastutab juhatuse liige, kui on piisavalt tõendatud, et maksukohustuse täitmata jätmine on tingitud tema ilmsest puudulikkusest juhtimisest teavitamisele eelnenud kolme aasta jooksul.

4. Kui üksus ei ole täitnud talle lõikes 2 pandud kohustust või ei ole seda teinud nõuetekohaselt, vastutab juhatuse liige lõike 3 kohaselt, kusjuures eeldatakse, et täitmata jätmine loetakse toimunuks tema süül ja kolmeaastase ajavahemiku alguseks loetakse päev, mil üksus ei täitnud oma kohustusi. Seda eeldust võib ümber lükata üksnes siis, kui juhatuse liige tõendab piisavalt, et üksusele lõikes 2 pandud kohustuste täitmata jätmine ei toimunud tema süül.

[...]

6. Lõike 4 teist lauset ei kohaldata endise juhatuse liikme suhtes.

[...]“.

5 1990. aasta maksude sissenõudmise seaduse rakendusmääruse (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990) artikkel 7 on sõnastatud järgmiselt:

„1. [Sissenõudmise] seaduse artikli 36 lõikes 2 nimetatud teavitamine toimub hiljemalt kahe nädala jooksul alates päevast, mil maks oleks tulnud vastavalt [...] maksuseadustiku artiklile 19 tasuda.

2. Kui maksu tasumise võimetus ilmneb seoses maksu täiendava sissenõudmisega, mis põhineb sellel, et tasumisele kuuluv maks on suurem kui see, mida oleks pidanud maksudeklaratsiooni alusel tasuma, ja kui seda asjaolu ei ole põhjustanud üksuse tahtlus või raske ettevaatamatus, võib erandina lõikest 1 teavitada hiljemalt kahe nädala jooksul pärast vastavas maksu täiendava sissenõudmise otsuses määratud tähtaja möödumist.

3. Teavituses täpsustatakse asjaolud, mis tõid kaasa tasumisele kuuluva maksu märkimata jätmise deklaratsioonis ja tasumata jätmise.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 6 KL oli valdusühingu juhataja ja ainuaktsionär. Kuni 29. märtsini 2019 oli valdusühing ühe tegeväriühingu juhataja ja ainuaktsionär. Sel kuupäeval võõrandas valdusühing oma osaluse tegeväriühingus kolmandale isikule.
- 7 Tegeväriühingult nõuti töötasult makstava tulumaksu täiendavat tasumist 2018. aasta detsembrist kuni 2019. aasta veebruarini ning käibemaksu täiendavat tasumist 2018. aasta novembrist kuni 2019. aasta veebruarini. Need otsused põhinesid tegeväriühingu esitatud deklaratsioonidel. Tegeväriühing ei täitnud neid täiendava sissenõudmise otsuseid.

- 8 Ontvanger van de Belastingdienst (maksuamet, Madalmaad) määras 5. juuli 2019. aasta otsusega KLi sissenõudmise seaduse artikli 36 alusel vastutavaks maksu täiendava sissenõudmise otsuse täitmise ja tasumata maksu eest. Ta pidas KLi vastutavaks ka maksu täiendava sissenõudmise otsuses nimetatud intressi ja kulude maksmise eest.
- 9 KL vaidlustas 5. juuli 2019. aasta otsuse rechtbank Den Haagis (Haagi esimese astme kohus, Madalmaad), kes jättis kaebuse rahuldamata. Gerechtshof Den Haag (Haagi apellatsioonikohus, Madalmaad) tuvastas 1. juuli 2021. aasta kohtuotsuses, mis tehti KLi apellatsioonkaebuse alusel esimese astme kohtu otsuse peale, et tegeväriühing ei täitnud oma teavitamiskohustust sissenõudmise seaduse artikli 36 lõike 2 tähenduses seoses töötasult makstava tulumaksu ja käibemaksuga, mida ta oli kohustatud tasuma käesoleva kohtuotsuse punktis 7 nimetatud ajavahemike eest.
- 10 Gerechtshof Den Haag (Haagi apellatsioonikohus) leidis siiski, et KLi peeti ekslikult vastutavaks 2019. aasta veebruari töötasult makstava tulumaksu ja käibemaksu eest, sest ta oli valdusühingu juhataja kohalt alates 29. märtsist 2019 tagasi astunud. Nimelt ei olnud viimati nimetatud kuupäevaks 2019. aasta veebruari eest tasumisele kuuluva maksu tasumise võimatusel teavitamise tähtaeg veel möödunud. Seetõttu otsustas ta selle kuu eest kvalifitseerida KLi endiseks juhatuse liikmeks sissenõudmise seaduse artikli 36 lõike 6 tähenduses. Kohus lubas seega KLil asjakohaste tõendite esitamisega ümber lükata selle seaduse artikli 36 lõike 4 esimeses lauses sätestatud eelduse, et maksukohustuste täitmata jätmise eest vastutab juhatuse liige. Kohtu sõnul suutis KL selle eelduse ümber lükata.
- 11 Seevastu leidis see kohus, et KLi tuleb pidada vastutavaks 2018. aasta novembrist kuni 2019. aasta jaanuarini töötasult makstava tulumaksu ja käibemaksuga seoses tekkinud võlgade eest, sest esiteks oli KL sellel ajavahemikul valdusühingu juhataja ja teiseks ei olnud tegeväriühing nõuetekohaselt teavitanud oma võimetusest neid makse tasuda. Sellest tulenevalt pidas ta maksukohustuse täitmata jätmise põhjuseks KLi ilmset puudulikku juhtimist, sest viimane ei tõendanud, et seda tegemata jätmist ei saa talle omistada.
- 12 1. juuli 2021. aasta kohtuotsuse peale esitati kassatsioonkaebus Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade kõrgeim kohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus. Nimetatud kohus märgib, et sissenõudmise seaduse artikli 36 kohaselt tuleb artikli lõikes 2 ette nähtud teavitamiskohustus täita selles artiklis sätestatud nõuete kohaselt. Kui üksus on selle kohustuse täitnud, vastutab juhatuse liige üksuse maksukohustuse täitmise eest ainult siis, kui maksuhaldur tõendab, et maksu tasumata jätmine üksuse poolt on tingitud juhatuse liikme ilmsest puudulikkusest juhtimisest. Seevastu juhul, kui üksus ei ole seda kohustust nõuetekohaselt täitnud, on maksukohustuse täitmata jätmise põhjuseks juhatuse liikme ilmne puudulik juhtimine. Juhatuse liikmel on võimalik see eeldus ümber lükata üksnes siis, kui ta kõigepealt tõendab, et tema ei vastuta selle eest, et üksus ei ole teavitamiskohustust nõuetekohaselt täitnud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabe kohaselt võib seda asjaolu pidada tõendatuks haiguse või õnnetusjuhtumi korral või ka siis, kui juhatuse liige usaldas sellise kolmanda isiku arvamust, keda tal oli õigus pidada selles valdkonnas piisavalt pädevaks eksperdiks.
- 13 Üksnes vääramatü jöu korral või kui ta usaldas heauskselt sellise kolmanda isiku arvamust, keda tal oli õigus pidada piisavalt pädevaks eksperdiks selles valdkonnas, saab juhatuse liige piisavalt tõendada, et teda ei saa pidada vastutavaks üksuse teavitamiskohustuse rikkumise eest. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on tegemist niivõrd erandlike asjaoludega, et enamikul juhtudel, kui üksus ei ole täitnud oma teavitamiskohustust või ei ole seda täitnud kooskõlas sissenõudmise seadusega, ei ole juhatuse liikmel praktiliselt võimalik esitada nõutud tõendeid.

- 14 Selle kohtu sõnul kuulub see solidaarvastutuse mehhanism direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaldamisalasse. Kohus tuleb lisaks meelde, et mittesüülike vastutuse süsteem läheb üldjuhul kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste säilitamiseks, mistõttu rikub selline süsteem liidu õiguses sätestatud proportsionaalsuse põhimõtet. Seda põhimõtet oleks rikutud ka juhul, kui maksu tasumise eest peaks vastutama isik, kellel puudub süü ja seos maksukohustuse tegevusega, millele tal puudub igasugune mõju. Kuna juhatuse liige mõjutab maksu tasuma kohustatud üksuse tegevust või tegevusetust vähemalt teataval määral, ei saa teda siiski pidada isikuks, kellel puudub üksusega igasugune seos. Küsimus on seega selles, kas nendest asjaoludest piisab järeldamiseks, et sellise üksuse juhataja peaaegu mittesüüline vastutus, kes ei ole nõuetekohaselt teavitanud käibemaksu tasumise võimetusest, on kooskõlas liidu õiguses sätestatud proportsionaalsuse põhimõttega.
- 15 See küsimus on eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul seda asjakohasem, et *Gerechtshof Den Haag* (*Haagi apellatsioonikohus*) otsusest nähtub, et ajavahemikul, mil üksus ei täitnud oma teavitamiskohustust, ei olnud KL üksust ilmselgelt puudulikult juhtinud. Sellest järeldub, et KL tegutses heas usus, ilmutades teadliku ettevõtja hoolsust, et ta võttis kõik tema käsutuses olevad mõistlikud meetmed ning et tema osalemine kuritarvituses või pettuses on välistatud.
- 16 Neil asjaoludel otsustas *Hoge Raad der Nederlanden* (*Madalmaade kõrgeim kohus*) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas liidu õiguses sätestatud proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus selline õigusnorm nagu [sissenõudmise] seaduse artikli 36 lõige 4, mis teeb sellise üksuse juhatajale, kes ei ole täitnud või ei ole nõuetekohaselt täitnud oma kohustust teavitada [maksuhaldurit] maksevõimetusest, praktikas ülemäära raskeks vabanemise vastutusest üksuse maksuvõlgade, sealhulgas käibemaksuvõla eest?
2. Kas esimesele küsimusele vastamisel on oluline, kas juhataja tegutses heas usus ja teadlikult ettevõtjalt nõutava hoolsusega, et ta võttis kõik tema käsutuses olevad mõistlikud meetmed ja et tema osalemine kuritarvituses või pettuses on välistatud?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 17 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 273 tuleb proportsionaalsuse põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt peab sellise üksuse juhataja, kes ei ole täitnud kohustust teavitada oma võimetusest tasuda käibemaksu, tõendama käibemaksuvõla tasumise eest solidaarvastutusest vabanemiseks, et teavitamiskohustuse täitmata jätmist ei ole võimalik talle omistada.
- 18 Tuleb märkida, et sellise solidaarvastutuse mehhanismi eesmärk, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on lihtsustada selliste käibemaksusummade kogumist, mida maksukohustuslasest juriidiline isik ei ole tasunud direktiivis 2006/112 sätestatud kohustuslike tähtaegade jooksul, nii et see aitab tagada käibemaksu nõuetekohast kogumist. Järelikult kuulub selline mehhanism põhimõtteliselt kaalutlusruumi, mis on liikmesriikidel direktiivi 2006/112 artikli 273 rakendamisel (vt selle kohta 13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“*, C-1/21, EU:C:2022:788, punktid 61 ja 69).

- 19 Seda järeldust ei muuda asjaolu, et solidaarselt vastutav isik, st juriidilise isiku juhataja, ei ole ise käibemaksukohustuslane (vt selle kohta 13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 62).
- 20 Sellega seoses on kõigepealt oluline öelda, et direktiivi 2006/112 artikli 273 sõnastusest ei nähtu, et selle sätte alusel liikmesriikide kehtestatud kohustused võivad puudutada üksnes käibemaksukohustuslasi (13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 63).
- 21 Järgmisena tuleb märkida, et see säte kuulub direktiivi 2006/112 XI jaotisesse, mille pealkirjas nimetatakse sõnaselgelt „maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustusi“ (13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 64).
- 22 Lõpuks võib liikmesriikide kohustus võtta kõik vajalikud meetmed, et tagada käibemaksu kogumine täies ulatuses, teatud asjaoludel nõuda, et liikmesriik paneks vastutuse mittemaksukohustuslastele, kes osalevad maksukohustuslasest juriidilise isiku otsuste tegemises, kuna vastasel juhul oleks ohustatud nende meetmete tõhusus (vt selle kohta 13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 65).
- 23 Väljaspool võrdse kohtlemise põhimõtte järgimise ja piiriületamisega seotud formaalsuste kehtestamise keelu piire ei täpsusta direktiivi 2006/112 artikkel 273 kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha. Seega annab see säte liikmesriikidele kaalutlusruumi meetmete osas, millega soovitakse tagada tasumisele kuuluva käibemaksu kogumine täies ulatuses (vt selle kohta 13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 24 Liikmesriigid on aga kohustatud nimetatud pädevust teostama liidu õigust ja selle aluspõhimõtteid ning seega proportsionaalsuse põhimõtet järgides. See põhimõte nõuab, et liikmesriigid peavad võtma meetmeid, mis võimaldades küll saavutada riigisisese õigusega taotletud eesmärgi, kahjustavad võimalikult vähe asjasse puutuvates liidu õigusaktides seatud eesmärgi ja põhimõtteid. Seega, kuigi on õiguspärane, et liikmesriikide võetud meetmed kaitsevad parimal võimalikul moel riigikassa õigusi, ei või need siiski minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, punktid 72 ja 73 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Riigisisesed meetmed, millega kehtestatakse süüst sõltumatu solidaarvastutuse süsteem, lähevad kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste tagamiseks. Seega tuleb pidada proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus olevaks seda, kui käibemaksu tasumise kohustus pannakse muule isikule kui maksu tasuma kohustatud isikule, võimaldamata sellel isikul maksu tasumise kohustusest vabaneda, kui ta tõendab, et ei ole kuidagi seotud maksukohustuslase tegevusega. Nimelt on ilmselgelt ebaproportsionaalne pidada seda isikut tingimusteta vastutavaks maksutulu laekumata jäämise eest, mille on põhjustanud maksukohustuslasest kolmanda isiku tegevus, millele tal ei olnud mingit mõju (13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 74 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 26 Neil asjaoludel peab see, kuidas liikmesriigid kasutavad võimalust määrata maksu tõhusa kogumise tagamiseks mõni teine solidaarne võlgnik peale maksu tasuma kohustatud isiku, olema põhjendatud kahe asjaomase isiku vahelise faktilise ja/või õigussuhtega, arvestades õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtteid (13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 75).
- 27 Asjaolu, et muu kui maksu tasumise eest vastutav isik tegutses heas usus ja kogu pädevalt ettevõtjalt nõutava hoolsusega, et ta võttis kõik tema käsutuses olevad mõistlikud meetmed ja et tema osalemine kuritarvituses või pettuses on välistatud, tuleb arvesse võtta selle kindlaks tegemisel, kas seda isikut on võimalik kohustada tasumisele kuuluvat käibemaksu solidaarselt maksma (13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 76).
- 28 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõne all oleval solidaarvastutuse korral on järgmised tunnused.
- 29 Esimesena peab solidaarselt vastutavaks määratud isik olema selle maksukohustuslasest üksuse juhataja, kellel on tekkinud käibemaksuvõlg. Seda isikut võib seega pidada nimetatud üksuses otsuste tegemises osalejaks, mis välistab võimaluse käsitada teda isikuna, kes ei ole selle üksuse tegevusega kuidagi seotud.
- 30 Teisena, kui see üksus on nõuetekohaselt teavitanud oma võimetusest maksukohustust täita, ei vastuta asjaomane juhataja solidaarselt sellest tuleneva võla tasumise eest, välja arvatud juhul, kui maksuhaldur tuvastab, et tasumata jätmine on tingitud juhataja ilmest halvast juhtimisest teavitamisele eelneva kolme aasta jooksul.
- 31 Kolmandana, nagu väitis Madalmaade valitsus oma seisukohtades, on teavitamiskohustusel konkreetne ja oluline õiguspärane eesmärk, mis seisneb selles, et maksuhaldurit teavitataks õigeaegselt mis tahes maksevõimetusest, et uurida võimalust võtta sobivad meetmed maksutulu saamata jäämise vältimiseks või piiramiseks.
- 32 Neljandana ei näi maksukohustuse täitmise võimetusest teavitamisel olevat erilisi raskusi ei teavituse vormi ega nõutava sisu osas ning lisaks võib seda maksuhalduri taotlusel hiljem täiendada.
- 33 Viiendana võib ilmest halvast juhtimisest tuleneva juhataja vastutuse eelduse, mida kohaldatakse üksnes teavitamiskohustuse täitmata jätmise korral, ümber lükata tingimusel, et juhataja tõendab eelnevalt, et seda rikkumist ei saa talle omistada. Viimati nimetatud tingimus ei ole kohaldatav endise juhataja suhtes, kes ei olnud teavitamise tähtaja möödumisel enam ametis, kuna viimane võib käibedeklaratsioonis nimetatud ajavahemiku osas lükata ümber ilmse halva juhtimise eelduse, ilma et ta peaks eelnevalt tõendama, et teavitamiskohustuse täitmata jätmine ei olnud talle omistatav.
- 34 Kuna üksusel või olenevalt olukorrast selle juhatuse liikmel ei ole ülemäära raske täita Madalmaade õiguses ette nähtud teavitamiskohustust ja seega põhimõtteliselt vältida viimase vastutust üksuse käibemaksuvõla eest, võib selle kohustuse täitmata jätmist pidada süüliseks tegevuseks. Lisaks, nagu märgib Madalmaade valitsus, jääksid selle tegevuse tagajärjed suures osas teoreetiliseks, kui juhatuse liige saaks sellest pääseda, põhjendades teavitamiskohustuse täitmata jätmist muul viisil kui asjaoludega, mis tõendavad, et see ei ole talle omistatav.

- 35 Seda arvestades küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult eelkõige seetõttu arvamust, et tema arvates on juhatuse liikmel „äärmiselt raske“ tõendada, et ta ei ole vastutav maksevõimetusest teavitamise kohustuse täitmata jätmise eest.
- 36 Võttes arvesse proportsionaalsuse põhimõtet, mida liikmesriigid peavad järgima, kui nad määravad solidaarvõlgnikuks kellegi muu kui maksu tasumise eest vastutava isiku, ei saa tähtaja järgimata jätmise tõttu õiguse kaotamist asjaomase isiku vastu kasutada, kui viimane tõendab, et kõnealune järgimata jätmine ei ole temale omistatav ning et sellise tõendamise võimalus ei ole pelgalt teoreetiline, sest ametiasutus või liikmesriigi kohus tõlgendab vastutuse mõistet põhjendamatult laialt.
- 37 Esiteks nähtub aga eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest, et selle üksuse juhataja, kes ei ole täitnud oma kohustust teavitada oma võimetusest käibemaksukohustust täita, võib näidata asjaolusid, mis võimaldavad tal tõendada, et ta ei ole vastutav asjaolu eest, et üksus ei ole seda kohustust täitnud.
- 38 Teiseks, samade andmete kohaselt ei kuulu nende asjaolude hulka mitte ainult vääramatu jõud, vaid ka asjaolu, et juhataja usaldas sellise kolmanda isiku arvamust, keda tal oli õigus pidada piisavalt pädevaks eksperdiks selles valdkonnas.
- 39 Kolmandaks ei ole sissenõudmise seaduse artikli 36 lõike 4 teises lauses kehtestatud ammendavat loetelu asjaoludest, millele juhatuse liige võib tugineda, mis lubab eeldada, et juhatuse liige võib tugineda kõigile asjaoludele, mis võivad piisavalt tõendada, et üksuse maksevõimetusest teavitamise kohustuse täitmata jätmine ei ole talle omistatav.
- 40 Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et kui juhataja suudab tõendada, et talle ei ole selle kohustuse täitmata jätmist võimalik omistada, võib ta samuti tõendada, et üksuse maksevõimetus ei tulene tema ilmest halvast juhtimisest maksetähtpäevale eelneva kolme aasta jooksul. Kuna sellisel juhul peab juhatuse liige üksnes tuginema asjaoludele, mis välistavad tema ilmse halva juhtimise, ei peeta asjaolu, et tema kanda jääb tõendamiskoormis, ülemääraseks või käesoleva kohtuotsuse punktis 25 viidatud kohtupraktikaga vastuolus olevaks menetluslikuks kohustuseks.
- 41 Järelikult tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 273 tuleb proportsionaalsuse põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt peab sellise üksuse juhataja, kes ei ole täitnud kohustust teavitada oma võimetusest tasuda käibemaksu, tõendama käibemaksuvõla tasumise eest solidaarvastutusest vabanemiseks, et teavitamiskohustuse täitmata jätmist ei ole võimalik talle omistada, kui kõnealused õigusnormid ei piira võimalust tõendada seda asjaolu üksnes vääramatu jõu juhtudega, vaid võimaldavad juhatajal tugineda kõigile asjaoludele, mis võivad tõendada, et ta ei vastuta nimetatud teavitamiskohustuse täitmata jätmise eest.

Teine küsimus

- 42 Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul talle esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada, tuletades eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabest ja eelkõige eelotsusetaotluse

põhjendustest need liidu õiguse aspektid, mida on vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (29. juuli 2024. aasta kohtuotsus CU ja ND (sotsiaalabi – kaudne diskrimineerimine), C-112/22 ja C-223/22, EU:C:2024:636, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 43 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et 2019. aasta veebruari osas peeti KLi üksuse, kes pidi tasuma täiendavalt käibemaksu, endiseks juhatajaks, sest tähtaeg, mille jooksul tuleb teavitada üksuse võimetusest tasuda selle kuu eest tasumisele kuuluvat käibemaksu, ei olnud veel möödunud kuupäeval, mil KLi juhataja kohalt tagasi astus.
- 44 Seega oli KLil sissenõudmise seaduse artikli 36 lõike 6 alusel lubatud tõendada, et selle kuu eest ette nähtud käibemaksukohustuse täitmata jätmine ei olnud tingitud ilmest halvast juhtimisest, mida oleks saanud talle väidetavalt omistada kolme aasta eest enne selle sama kuu eest tasumise tähtaja möödumist. Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, otsustas Gerechthof Den Haag (Haagi apellatsioonikohus), et KL sai esitada selle tõendi, et ta tegutses heas usus, ilmutades teadliku ettevõtja hoolsust, et ta võttis kõik tema käsutuses olevad mõistlikud meetmed ning et tema osalemine kuritarvituses või pettuses on välistatud.
- 45 KL täitis aga üksuse juhataja ülesandeid 2018. aasta novembris ja detsembris ning 2019. aasta jaanuaris ning ta ei ole suutnud tõendada, et talle ei saa omistada selle üksuse maksevõimetusest teavitamise kohustuse täitmata jätmist, nagu on nõutud sissenõudmise seaduse artikli 36 lõikes 4. Seega ei olnud tal selle sätte alusel lubatud tõendada, et nende kuude eest käibemaksukohustuse täitmata jätmine ei olnud tingitud tema ilmest halvast juhtimisest kolme aasta jooksul enne nende kuude eest tasumise tähtaja möödumist. Seetõttu vastutas KL solidaarselt selle üksuse võlgade eest, mille juhataja ta oli 2018. aasta novembris ja detsembris ning 2019. aasta jaanuaris.
- 46 Eeltoodut arvestades tuleb asuda seisukohale, et teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 273 tuleb proportsionaalsuse põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis toovad kaasa selle, et sellise üksuse juhataja, mis on jätnud maksevõimetusest teavitamata, jääb solidaarselt vastutavaks konkreetse perioodi käibemaksuvõla tasumise eest, kuid ta vabaneb samal alusel võlast vahetult järgneva perioodi eest pärast seda, kui ta on tõendanud, et ta tegutses heas usus ja ilmutas kolme eelneva aasta jooksul teadliku ettevõtja hoolsust, et takistada üksusel sattuda olukorda, kus see ei ole võimeline oma kohustusi täitma, ning et tema osalemine kuritarvituses või pettuses on välistatud.
- 47 Esiteks, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 31, 32 ja 34, on Madalmaade õiguses ette nähtud maksevõimetusest teavitamise kohustusel õiguspärane eesmärk, mis seisneb maksuhalduri kiires teavitamises mis tahes maksevõimetusest, ja selle täitmine ei tekita erilisi raskusi, mistõttu tuleb selle kohustuse täitmata jätmist pidada süüliseks tegevuseks.
- 48 Teiseks, nagu tuleneb 1990. aasta maksu sissenõudmise seaduse rakendusmääruse artiklist 7, tuleb maksevõimetusest teavitada hiljemalt kahe nädala jooksul alates tasumisele kuuluva maksu tasumise tähtajast. See reegel tähendab, et kuigi maksuhaldur võib – nagu märkis Madalmaade valitsus oma seisukohtades – asuda seisukohale, et selline teavitamine kehtib mitme hilisema maksustamisperioodi kohta, ei puuduta see maksukohustuslasest üksuse juhataja võimaliku vastutuse osas varasemat maksustamisperioodi, mida see teavitamine ei hõlma. Nii on see ka kolmeaastase viiteperioodi puhul, mille abil hinnatakse sissenõudmise seaduse artikli 36 lõike 3 kohaselt küsimust, kas maksekohustuse täitmata jätmine on tingitud juhatuse liikme ilmest halvast juhtimisest.

- 49 Seega, kuigi sellised riigisisesed õigusnormid, nagu on kohaldatavad põhikohtuasjas ja mis eeldavad maksustamisperioodide autonoomsust, võivad kaasa tuua üksuse juhatuse liikme solidaarvastutuse, kui üksuse võlgade tasumise võimetusest ei ole teavitatud, leevendab seda tagajärge asjaolu, et teatud asjaoludel võib maksustamisperioodide autonoomsus samuti piirata juhatuse liikme vastutust. Nimetatud juhatuse liikme solidaarvastutusel, mis vastavalt sissenõudmise seaduse artikli 36 lõikele 4 tekib siis, kui ta ei ole taganud, et üksus teavitaks oma maksevõimetusest, on mõju üksnes selle ajavahemiku osas, mille kohta teavitamist ei tehtud, ilma et see mõjutaks hilisemat ajavahemikku, mille osas see üksus on maksevõimetusest nõuetekohaselt teavitanud.
- 50 Eeltoodust tuleneb, et selliseid õigusnorme, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis eeldavad iga sellise maksustamisperioodi autonoomsust, mille suhtes kehtib teavitamiskohustus, ei saa pidada käibemaksu täpseks kogumiseks vajalikust kaugemale minevateks ainuüksi seetõttu, et nende kohaldamisel võivad olla negatiivsed tagajärjed selle üksuse juhatajale, kes ei teavitanud oma maksevõimetusest teatud ajavahemiku osas, kuigi ta täitis oma ülesandeid heas usus ja ilma kuritarvitust või pettust toime panemata.
- 51 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 273 tuleb proportsionaalsuse põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis toovad kaasa selle, et sellise üksuse juhataja, mis on jätnud maksevõimetusest teavitamata, jääb solidaarselt vastutavaks konkreetse perioodi käibemaksuvõla tasumise eest, kuid ta vabaneb samal alusel võlast vahetult järgneva perioodi eest pärast seda, kui ta on tõendanud, et ta tegutses heas usus ja ilmutas kolme eelneva aasta jooksul teadliku ettevõtja hoolsust, et takistada üksusel sattuda olukorda, kus see ei ole võimeline oma kohustusi täitma, ning et tema osalemine kuritarvitusel või pettuses on välistatud.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 273 tuleb proportsionaalsuse põhimõtet arvestades**

tõlgendada nii, et

sellega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt peab sellise üksuse juhataja, kes ei ole täitnud kohustust teavitada oma võimetusest tasuda käibemaksu, tõendama käibemaksuvõla tasumise eest solidaarvastutusest vabanemiseks, et teavitamiskohustuse täitmata jätmist ei ole võimalik talle omistada, kui kõnealused õigusnormid ei piira võimalust tõendada seda asjaolu üksnes vääramatul jõe juhtudega, vaid võimaldavad juhatajal tugineda kõigile asjaoludele, mis võivad tõendada, et ta ei vastuta nimetatud teavitamiskohustuse täitmata jätmise eest.

- 2. Direktiivi 2006/112 artiklit 273 tuleb proportsionaalsuse põhimõtet arvestades**

tõlgendada nii, et

sellega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mis toovad kaasa selle, et sellise üksuse juhataja, mis on jätnud maksevõimetusest teavitamata, jääb solidaarselt vastutavaks konkreetse perioodi käibemaksuvõla tasumise eest, kuid ta vabaneb samal alusel võlast vahetult järgneva perioodi eest pärast seda, kui ta on tõendanud, et ta tegutses heas usus ja ilmutas kolme eelneva aasta jooksul teadliku ettevõtja hoolsust, et takistada üksusel sattuda olukorda, kus see ei ole võimeline oma kohustusi täitma, ning et tema osalemine kuritarvituses või pettuses on välistatud.

Allkirjad