



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

14 päivänä marraskuuta 2024*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 273 artikla – Verovelvollisen yhteisön maksettava arvonlisävero – Kansallinen säännöstö, jossa säädetään yhteisön hallituksen jäsenen yhteisvastuusta – Olettama, jonka mukaan hallituksen jäsen vastaa verovelasta, jos ei ilmoiteta siitä, ettei yhteisö voi maksaa maksettavaa arvonlisäveroa – Suhteellisuusperiaate

Asiassa C-613/23 [Herdijk]ⁱ,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (ylin yleinen tuomioistuin, Alankomaat) on esittänyt 6.10.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.10.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

KL

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. Gratsias (esittelevä tuomari) sekä tuomarit S. Rodin ja Z. Csehi,

julkisasiamies: T. Čapeta,

kirjaaja: hallintovirkamies A. Lamote,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.7.2024 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- KL, edustajanaan J. F. van Dijk,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään M. K. Bulterman ja J. M. Hoogveld,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään M. Herold ja P. Vanden Heede,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

ⁱ Tämän asian nimi on kuvitteellinen nimi. Se ei vastaa asian minkään asianosaisen todellista nimeä.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 273 artiklan tulkintaa suhteellisuusperiaatteen valossa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat KL ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri, Alankomaat) ja joka koskee eräitä Alankomaiden liikevaihtoveron maksuunpanopäätöksiä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 2006/112 273 artiklan ensimmäinen kohta on direktiivin XI osastossa, jossa säädetään verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, velvollisuuksista, jotka koskevat muun muassa arvonlisäveron maksamista, verovelvollisen rekisteröintiä, laskutusta, kirjanpitoa, arvonlisäveroilmoituksia ja yhteenvetoilmoituksia. Mainittu säännös kuuluu seuraavasti:

”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.”

Alankomaiden oikeus

- 4 Veronkannosta annetun vuoden 1990 lain (Invorderingswet 1990, jäljempänä veronkantolaki) 36 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Sellaisen yhteisön, joka on täysimääräisesti oikeustoimikelpoinen [valtionveroista annetussa yleisessä laissa (Algemene wet inzake rijksbelastingen)] tarkoitettu oikeushenkilö, jos se on yhteisöverovelvollinen, maksettavaan palkkaveroon, liikevaihtoveroon, valmisteveroihin, alkoholittomien juomien, purutupakan ja nuuskan kulutusveroihin, [ympäristöverolain (Wet belastingen op milieugrondslag)] 1 §:ssä tarkoitettuihin veroihin sekä onnenpeliveroon perustuvasta verovelasta vastaavat yhteisvastuullisesti: kaikki hallituksen jäsenet seuraavien momenttien säännösten mukaisesti:

2. Kun ilmenee, että 1 momentissa tarkoitettu yhteisö ei kykene maksamaan palkkaveroa, liikevaihtoveroa, valmisteveroja, alkoholittomien juomien kulutusveroa, purutupakan tai nuuskan kulutusveroa, jotakin ympäristöverolain 1 §:ssä tarkoitetuista veroista tai onnenpeliveroa, kyseisen yhteisön on viipymättä ilmoitettava siitä kirjallisesti verottajalle ja tämän pyynnöstä annettava ja esitettävä lisätietoja ja täydentäviä asiakirjoja. Kaikki hallituksen jäsenet voivat täyttää tämän

velvollisuuden yhteisön nimissä. Tarkempia sääntöjä ilmoituksen sisällöstä, annettavien tietojen ja esitettävien asiakirjojen luonteesta ja sisällöstä sekä ilmoituksen tekemisen, tietojen antamisen ja asiakirjojen esittämisen määräajoista annetaan asetuksella tai sellaisen nojalla.

3. Jos yhteisö täyttää 2 momentin mukaisen velvollisuutensa asianmukaisesti, hallituksen jäsen on vastuussa, jos osoitetaan riittävästi, että verovelan maksamatta jättäminen johtuu ilmoituksen tekopäivää edeltävän kolmen vuoden aikana tapahtuneesta hallituksen jäsenen syyksi luettavasta ilmeisen huonosta hallinnosta.

4. Jos yhteisö ei täytä 2 momentin mukaista velvollisuuttaan tai ei täytä sitä asianmukaisesti, hallituksen jäsen on vastuussa 3 momentin säännösten mukaisesti ja hänen oletetaan aiheuttaneen maksun suorittamatta jättämisen ja kolmen vuoden määräajan katsotaan alkaneen sinä ajankohtana, jona yhteisö on jättänyt maksun suorittamatta. Tämän olettaman voi kumota ainoastaan hallituksen jäsen osoittamalla riittävästi, ettei yhteisölle 2 momentin mukaan kuuluvan velvollisuuden täyttämättä jättäminen johdu hänestä.

– –

6. Entiseen hallituksen jäseneseen ei sovelleta 4 momentin toista virkettä.

– –”

- 5 Vuoden 1990 veronkantolain täytäntöönpanoasetuksen (Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990) 7 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. [Veronkantolain] 36 §:n 2 momentissa tarkoitettu ilmoitus on tehtävä kahden viikon kuluessa siitä päivästä, jona erääntynyt vero olisi tullut maksaa tai suorittaa valtionveroista annetun yleisen lain 19 §:n mukaisesti – –

2. Jos yhteisö ei kykene suorittamaan maksua, jota koskee maksuunpanopäätös, joka on annettu siksi, että maksettava vero on suurempi kuin veroilmoituksen perusteella maksettu tai suoritettu taikka maksettava tai suoritettava vero, ja jos tämä ei johdu yhteisön tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta, ilmoitus voidaan 1 momentissa säädetyistä poiketen tehdä kahden viikon kuluessa maksuunpanopäätöksessä asetetun määräajan päättymisestä.

3. Ilmoituksessa on yksilöitävä ne olosuhteet, jotka ovat johtaneet siihen, ettei erääntynyttä veroa ole veroilmoituksessa suoritettu tai vähennetty tai sitä ei ole maksettu.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 6 KL oli holdingyhtiön hallituksen jäsen ja ainoa osakkeenomistaja. Holdingyhtiö oli 29.3.2019 saakka operatiivisen yhtiön (liiketoimintaa harjoittava yhtiö) hallituksen jäsen ja ainoa osakkeenomistaja. Tuona päivänä holdingyhtiö luovutti kolmannelle osuutensa operatiivisessa yhtiössä.

- 7 Operatiiviselle yhtiölle osoitettiin palkkaveron maksuunpanopäätöksiä joulukuun 2018 ja helmikuun 2019 väliseltä ajalta sekä liikevaihtoveron maksuunpanopäätöksiä marraskuun 2018 ja helmikuun 2019 väliseltä ajalta. Nämä maksuunpanopäätökset perustuivat operatiivisen yhtiön tekemiin ilmoituksiin. Operatiivinen yhtiö ei maksanut maksuunpanopäätöksissä tarkoitettuja veroja.
- 8 Ontvanger van de Belastingdienst (veronkantoviranomainen, Alankomaat) totesi 5.7.2019 antamassaan päätöksessä KL:n vastaavan veronkantolain 36 §:n nojalla maksuunpannuista maksamattomista veroista. Se katsoi KL:n vastaavan myös maksuunpanopäätöksissä tarkoitettuja veroja koskevien korkojen sekä kulujen maksamisesta.
- 9 KL riitaututti 5.7.2019 annetun päätöksen rechtbank Den Haagissa (Haagin alioikeus, Alankomaat), joka hylkäsi hänen kanteensa. KL:n edellä mainitusta ratkaisusta tekemää valitusta käsitellyt Gerechtshof Den Haag (Haagin ylioikeus, Alankomaat) totesi 1.7.2021 antamassaan tuomiossa, ettei operatiivinen yhtiö ollut täyttänyt veronkantolain 36 §:n 2 momentissa tarkoitettua ilmoitusvelvollisuuttaan niistä palkkaveroista ja liikevaihtoveroista, joiden maksamisesta se vastasi tämän tuomion 7 kohdassa tarkoitettujen ajanjaksojen osalta.
- 10 Gerechtshof Den Haag kuitenkin katsoi, ettei KL:n ollut voitu katsoa vastaavan helmikuulta 2019 maksettavista palkkaverosta ja liikevaihtoverosta, koska hän oli eronnut tehtävästään holdingyhtiön hallituksen jäsenenä 29.3.2019 lukien. Määräaika ilmoituksen tekemiselle siitä, ettei helmikuulta 2019 maksettavaa veroa kyettäisi suorittamaan, ei nimittäin edellä mainittuna päivänä ollut vielä päättynyt. Näin ollen KL:ää olisi kyseisen kuukauden osalta tullut pitää veronkantolain 36 §:n 6 momentissa tarkoitettuna entisenä hallituksen jäsenenä. Gerechtshof Den Haag salli siten KL:n esittää asianmukaisia todisteita kumotakseen veronkantolain 36 §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen mukaisen olettaman, jonka mukaan verovelkojen maksamatta jättäminen luetaan hallituksen jäsenen syyksi. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että KL onnistui kumoamaan mainitun olettaman.
- 11 Sen sijaan kyseinen tuomioistuin totesi, että KL:n oli katsottava vastaavan palkkaverovelosta ja liikevaihtoverovelosta marraskuun 2018 ja tammikuun 2019 väliseltä ajanjaksolta, jona KL ensinnäkin oli holdingyhtiön toimiva hallituksen jäsen ja jona operatiivinen yhtiö ei toiseksi ollut asianmukaisesti ilmoittanut siitä, ettei se kyennyt maksamaan kyseisiä veroja. Tästä seurasi, että verovelan maksamatta jättämisen katsottiin johtuvan KL:n ilmeisen huonosta hallinnosta, eikä KL ollut osoittanut, ettei laiminlyönti ole hänen syytään.
- 12 Hoge Raad der Nederlandeniin (ylin yleinen tuomioistuin, Alankomaat), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, on valitettu 1.7.2021 annetusta tuomiosta. Kyseinen tuomioistuin toteaa, että veronkantolain 36 §:n mukaan saman pykälän 2 momentissa tarkoitettu ilmoitusvelvollisuus on täytettävä kyseisessä pykälässä säädettyjen vaatimusten mukaisesti. Jos yhteisö täyttää tämän velvollisuuden, hallituksen jäsen ei vastaa yhteisön verovelan maksamisesta, ellei veroviranomainen osoita, että yhteisö on jättänyt kyseisen velan maksamatta hallituksen jäsenen ilmeisen huonon hallinnon takia. Jos yhteisö ei täytä kyseistä velvollisuutta asianmukaisesti, verovelkojen maksamatta jättämisen katsotaan sen sijaan johtuvan hallituksen jäsenen ilmeisen huonosta hallinnosta. Hallituksen jäsen voi kumota tämän olettaman vain, jos hän ensin osoittaa, ettei hän ole vastuussa siitä, että yhteisö on laiminlyönyt ilmoitusvelvollisuuden asianmukaisen täyttämisen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan kansallisessa oikeuskäytännössä katsotaan, että tämä seikka voidaan

katsoa toteen näytetyksi sairaustapauksella tai onnettomuudella tai sillä, että hallituksen jäsen on luottanut neuvoon, jonka hän on saanut kolmannelta, jota hän on voinut pitää riittävän asiantuntevana.

- 13 Näin ollen hallituksen jäsen voi riittävästi osoittaa, ettei hän ole vastuussa siitä, että yhteisö on laiminlyönyt sille kuuluvan ilmoitusvelvollisuuden, vain ylivoimaisen esteen perusteella tai siksi, että hän on vilpittömässä mielessä luottanut neuvoon, jonka hän on saanut kolmannelta, jota hän on voinut pitää riittävän asiantuntevana. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyse on siinä määrin poikkeuksellisista olosuhteista, että pääosassa niitä tapauksia, joissa yhteisö ei ole lainkaan täyttänyt ilmoitusvelvollisuuttaan tai ei ole täyttänyt sitä veronkantolain mukaisesti, hallituksen jäsen ei voi käytännössä esittää vaadittua näyttöä.
- 14 Kyseisen tuomioistuimen mukaan tämä yhteisvastuumekanismi kuuluu direktiivin 2006/112 273 artiklan soveltamisalaan. Mainittu tuomioistuin muistuttaa lisäksi, että tuottamuksesta riippumattoman vastuun järjestelmä ylittää lähtökohtaisesti sen, mikä on tarpeen veronsaajan oikeuksien turvaamiseksi, ja että tällainen järjestelmä loukkaa siten unionin oikeudessa vahvistettua suhteellisuusperiaatetta. Kyseistä periaatetta loukataan joka tapauksessa, jos henkilöllä, joka ei ole syylistynyt laiminlyöntiin ja jonka katsotaan vastaavaan verojen maksusta, ei ole mitään tekemistä veronmaksuvelvollisen menettelyn kanssa eikä voi siihen mitenkään vaikuttaa. Koska kuitenkin hallituksen jäsen voi ainakin jossakin määrin vaikuttaa veronmaksuvelvollisen yhteisön toimiin tai laiminlyönteihin, häntä ei voida pitää henkilönä, jolla ei ole mitään tekemistä niiden kanssa. Kyse on näin ollen siitä, ovatko nämä seikat riittäviä, jotta niiden perusteella voidaan pitää unionin oikeudessa turvatun suhteellisuusperiaatteen mukaisena sitä, että hallituksen jäsen vastaa lähes täysin tuottamuksestaan riippumatta sellaisen yhteisön verosta, joka ei ole asianmukaisesti ilmoittanut kykenemättömyydestään maksaa liikevaihtoveroa.
- 15 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämän kysymyksen merkityksellisyyttä korostaa se seikka, ettei KL ollut Gerechthof Den Haagin tuomion mukaan syylistynyt ilmeisen huonoon hallintoon sinä ajanjaksona, jona yhteisö ei ollut noudattanut ilmoitusvelvollisuuttaan. KL oli näin ollen toiminut vilpittömässä mielessä noudattaen harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta, hän oli toteuttanut kaikki kohtuudella hänen toteutettavissaan olevat toimenpiteet ja oli poissuljettua, että hän olisi osallistunut väärinkäytökseen tai petokseen.
- 16 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
 - ”1) Onko unionin oikeuden suhteellisuusperiaate esteenä [veronkantolain] 36 §:n 4 momentin kaltaiselle lainsäädännölle, joka johtaa siihen, että sellaisen yhteisön hallituksen jäsenen, joka on jättänyt noudattamatta velvollisuuttaan ilmoittaa maksukyvyttömyydestä [veronkantoviranomaiselle] tai on tehnyt sen virheellisesti, on käytännössä erittäin vaikeaa välttyä vastuulta, joka koskee yhteisön verovelkoja, myös liikevaihtoverovelkoja?
 - 2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, onko hallituksen jäsen toiminut vilpittömässä mielessä, koska hän on noudattanut harkitsevalta elinkeinonharjoittajalta edellytettävää huolellisuutta ja toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuullisesti hänen toteutettavissaan, ja hänen osallistumisensa väärinkäytökseen tai petokseen on suljettu pois?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2006/112 273 artiklaa suhteellisuusperiaatteen valossa luettuna tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan sellaisen yhteisön, joka ei ole noudattanut velvollisuuttaan ilmoittaa kykenemättömyydestään maksaa arvonlisäverovelka, hallituksen jäsenen on vapautuakseen yhteisvastuullisesta velvollisuudestaan maksaa kyseinen velka osoitettava, ettei kyseisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti ole hänen syytään.
- 18 On todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella yhteisvastuujärjestelmällä on tarkoitus helpottaa sellaisten arvonlisäveromäärien perimistä, joita verovelvollinen oikeushenkilö ei ole maksanut direktiivin 2006/112 säännöksissä säädetyissä pakottavissa määrärajoissa, joten se myötävaikuttaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseen. Tällainen järjestelmä kuuluu näin ollen lähtökohtaisesti sen harkintavallan piiriin, joka jäsenvaltioilla on direktiivin 2006/112 273 artiklan täytäntöönpanossa (ks. vastaavasti tuomio 13.10.2022, Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika", C-1/21, EU:C:2022:788, 61 ja 69 kohta).
- 19 Tätä toteamusta ei voida kyseenalaistaa sillä, ettei yhteisvastuulliseksi saatettu henkilö eli oikeushenkilön hallituksen jäsen ole tässä ominaisuudessaan itse arvonlisäverovelvollinen (ks. vastaavasti tuomio 13.10.2022, Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika", C-1/21, EU:C:2022:788, 62 kohta).
- 20 Tältä osin on todettava aluksi, ettei direktiivin 2006/112 273 artiklan sanamuodosta ilmene, että jäsenvaltioiden kyseisen säännöksen nojalla asettamat velvoitteet voisivat koskea ainoastaan arvonlisäverovelvollisia henkilöitä (tuomio 13.10.2022, Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika", C-1/21, EU:C:2022:788, 63 kohta).
- 21 Lisäksi kyseinen säännös kuuluu direktiivin 2006/112 XI osastoon, jonka otsikko koskee nimenomaisesti "verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia" velvollisuuksia (tuomio 13.10.2022, Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika", C-1/21, EU:C:2022:788, 64 kohta).
- 22 Lopuksi on todettava, että jäsenvaltioiden velvollisuus toteuttaa kaikki asianmukaiset toimenpiteet arvonlisäveron täysimääräisen kantamisen varmistamiseksi voi tietyissä olosuhteissa edellyttää, että jäsenvaltio asettaa vastuuseen henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia mutta jotka osallistuvat päätöksentekoon verovelvollisessa oikeushenkilössä, sillä muutoin vaarannettaisiin tällaisten toimenpiteiden tehokkuus (ks. vastaavasti tuomio 13.10.2022, Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika", C-1/21, EU:C:2022:788, 65 kohta).
- 23 Direktiivin 2006/112 273 artiklassa vahvistettujen yhdenvertaisen kohtelun noudattamiseen ja rajanylitykseen liittyvien muodollisuuksien kieltoon liittyvien rajojen lisäksi kyseisessä säännöksessä ei täsmennetä, mistä velvollisuuksista jäsenvaltiot saavat säätää. Kyseisessä säännöksessä annetaan täten jäsenvaltiolle harkintavaltaa niiden keinojen suhteen, joilla pyritään maksettavan arvonlisäveron täysimääräiseen kanton (ks. vastaavasti tuomio 13.10.2022, Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika", C-1/21, EU:C:2022:788, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 24 Jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden ja näin ollen myös suhteellisuusperiaatteen mukaisesti. Suhteellisuusperiaate edellyttää, että jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä unionin lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista. Vaikka siis on hyväksyttävää, että jäsenvaltioiden toimenpiteillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, ne eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen (tuomio 13.10.2022, Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika", C-1/21, EU:C:2022:788, 72 ja 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 25 Tältä osin kansalliset toimenpiteet, jotka johtavat ankaran yhteisvastuun järjestelmään, menevät pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on tarpeen. Arvonlisäveron maksamisvelvollisuuden siirtämistä muulle henkilölle kuin veronmaksuvelvolliselle siten, ettei henkilöä vapauteta maksuvelvollisuudesta, vaikka hän osoittaisi, ettei hänellä ole mitään tekemistä veronmaksuvelvollisen menettelyn kanssa, on näin ollen pidettävä suhteellisuusperiaatteen vastaisena. Olisi näet selvästi suhteetonta pitää kyseistä henkilöä ehdottomasti vastuullisena verotulojen menetyksestä, joka aiheutuu kolmannen verovelvollisen menettelystä, johon henkilöllä ei ole mitään vaikutusvaltaa (tuomio 13.10.2022, Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika", C-1/21, EU:C:2022:788, 74 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Näin ollen sen, että jäsenvaltiot käyttävät oikeuttaan määrätä yhteisvastuulliseksi velalliseksi muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen varmistaakseen veron tehokkaan kantamisen, on oltava perusteltua näiden kahden henkilön välisen tosiasiallisen tai oikeudellisen suhteen perusteella oikeusvarmuuden periaatteeseen ja suhteellisuusperiaatteeseen nähden (tuomio 13.10.2022, Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika", C-1/21, EU:C:2022:788, 75 kohta).
- 27 Se, että muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ja noudattanut harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta, että hän on toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuullisesti hänen toteutettavissaan, ja että hänen osallistumisensa väärinkäyttöön tai petokseen on suljettu pois, ovat huomioon otettavia seikkoja määritettäessä mahdollisuutta velvoittaa kyseinen henkilö suorittamaan arvonlisävero yhteisvastuullisesti (tuomio 13.10.2022, Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika", C-1/21, EU:C:2022:788, 76 kohta).
- 28 Nyt käsiteltävässä tapauksessa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevalla yhteisvastuujärjestelmällä on seuraavat ominaispiirteet.
- 29 Ensinnäkin yhteisvastuussa olevaksi osoitetun henkilön on oltava hallituksen jäsen siinä verovelvollisessa yhteisössä, joka on velallinen suorittamattoman arvonlisäveroveron osalta. Kyseisen henkilön voidaan siten katsoa osallistuvan päätöksentekoon yhteisössä, minkä takia on poissuljettua, että häntä pidettäisiin henkilönä, jolla ei ole mitään tekemistä kyseisen yhteisön menettelyn kanssa.

- 30 Toiseksi on niin, että jos yhteisö on asianmukaisesti ilmoittanut siitä, ettei se kykene maksamaan verovelkaa, asianomainen hallituksen jäsen ei ole yhteisvastuussa kyseisen verovelan maksamisesta, ellei veroviranomainen osoita, että velan maksamatta jättäminen johtuu hallituksen jäsenen ilmeisen huonosta hallinnosta ilmoituksen tekemispäivää edeltäneen kolmen vuoden aikana.
- 31 Kolmanneksi kyseisellä ilmoitusvelvollisuudella pyritään, kuten Alankomaiden hallitus on huomautuksissaan esittänyt, tiettyyn legitiimiin päämäärään, jolla on kiistaton merkitys sen kannalta, että veroviranomainen saa ajoissa tiedon kaikista maksuhäiriöistä, jotta voidaan selvittää, onko mahdollista ryhtyä tarkoituksenmukaisiin toimenpiteisiin verotulojen menetyksen välttämiseksi tai rajoittamiseksi.
- 32 Neljänneksi ilmoittaminen siitä, ettei verovelkaa kyetä maksamaan, ei näytä aiheuttavan erityisiä vaikeuksia ilmoituksen muodon tai siltä vaaditun sisällön kannalta, ja ilmoitusta voidaan lisäksi jälkikäteen täydentää veroviranomaisen pyynnöstä.
- 33 Viidenneksi oletama, jonka mukaan hallituksen jäsen vastaa velasta ilmeisen huonon hallinnon takia ja jota sovelletaan vain, jos ilmoitusvelvollisuutta ei ole noudatettu, voidaan kumota edellyttäen, että asianomainen hallituksen jäsen ensin osoittaa, ettei ilmoitusvelvollisuuden noudattamatta jättäminen ole hänen syytään. Viimeksi mainittua edellytystä ei sovelleta entiseen hallituksen jäseneseen, joka ei ilmoituksen tekemisen määräajan päättyessä enää toimi tehtävässään, ja entinen hallituksen jäsen voi kumota arvonlisäveroilmoituksessa tarkoitettuna ajanjaksona tapahtunutta ilmeisen huonoa hallintoa koskevan oletaman ilman, että hänen ensin olisi osoitettava, ettei ilmoitusvelvollisuuden noudattamatta jättäminen ole hänen syytään.
- 34 Koska yhteisön tai, tapauksesta riippuen, sen hallituksen jäsenen ei näytä olevan liiallisen vaikeaa noudattaa Alankomaiden oikeudessa säädettyä ilmoitusvelvollisuutta eikä hallituksen jäsenen siten ole liiallisen vaikeaa välttyä lähtökohtaisesti vastaamasta yhteisön arvonlisäverovelosta, kyseisen ilmoitusvelvollisuuden noudattamatta jättämisestä voidaan pitää tuottamuksellisena menettelynä. Kuten Alankomaiden hallitus on huomauttanut, tämän menettelyn seuraukset jäisivät lisäksi pääosin teoreettisiksi, jos hallituksen jäsen voisi välttyä niiltä perustelemalla ilmoitusvelvollisuuden noudattamatta jättämisen muutoin kuin esittämällä seikkoja, jotka osoittavat, ettei se ole hänen syytään.
- 35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin kysyy unionin tuomioistuimelta erityisesti siitä seikasta, että hallituksen jäsenen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan erittäin vaikea osoittaa, ettei ole hänen syytään, että velvollisuus ilmoittaa kykenemättömyydestä maksaa verovelka on laiminlyöty.
- 36 Kun otetaan huomioon suhteellisuusperiaate, jota jäsenvaltioiden on noudatettava asettaessaan muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi velalliseksi, määräajan noudattamatta jättämisestä johtuvaa oikeudenmenetystä ei edellä sanottuun nähden ainakaan voida kohdistaa asianomaiseen henkilöön, jos tämä osoittaa, ettei kyseinen noudattamatta jättäminen ole hänen syytään, eikä tämän seikan osoittaminen saa jäädä täysin teoreettiseksi mahdollisuudeksi siksi, että kansalliset viranomaiset tai tuomioistuimet tulkitsevat syyksiluettavuuden käsitettä aiheettoman laajasti.

- 37 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä tiedoista ilmenee kuitenkin, että sellaisen yhteisön, joka on laiminlyönyt velvollisuuden ilmoittaa kykenemättömyydestään maksaa arvonlisäverovelka, hallituksen jäsen voi osoittaa olosuhteet, joiden avulla hän voi näyttää toteen, ettei hän ole vastuussa siitä, että yhteisö laiminlöi kyseisen velvollisuuden.
- 38 Samoista tiedoista ilmenee toiseksi, että kyseisiin olosuhteisiin lukeutuvat ylivoimaisten esteiden lisäksi se, että hallituksen jäsen on luottanut neuvoon, jonka hän on saanut kolmannelta, jota hän on voinut pitää riittävän asiantuntevana.
- 39 Kolmanneksi veronkantolain 36 §:n 4 momentin toisessa virkkeessä ei vahvisteta tyhjentävää luetteloa niistä olosuhteista, joihin hallituksen jäsen voi vedota, minkä perusteella voidaan olettaa, että tämä voi vedota kaikkiin sellaisiin olosuhteisiin, joilla voidaan riittävästi osoittaa, ettei ole hänen syytään, että yhteisö on laiminlyönyt velvollisuutensa ilmoittaa kykenemättömyydestään maksaa verovelka.
- 40 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee lisäksi, että jos hallituksen jäsen pystyy osoittamaan, ettei ilmoitusvelvollisuuden noudattamatta jättäminen ole hänen syytään, hänellä on myös mahdollisuus osoittaa, ettei yhteisön kykenemättömyys maksaa johdu hänen ilmeisen huonosta hallinnosta veronmaksun eräpäivää edeltäneiden kolmen vuoden aikana. Koska tässä tapauksessa on riittävä, että hallituksen jäsen vetoaa olosuhteisiin, joilla voidaan sulkea pois hänen syyllistymisensä ilmeisen huonoon hallintoon, todistustaakan kantaminen tästä asiasta ei näytä muodostavan menettelyllistä velvollisuutta, joka olisi kohtuuton tai tämän tuomion 25 kohdassa selostetun oikeuskäytännön vastainen.
- 41 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 273 artiklaa on suhteellisuusperiaatteen valossa luettuna tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan sellaisen yhteisön, joka ei ole noudattanut velvollisuuttaan ilmoittaa kykenemättömyydestään maksaa arvonlisäverovelka, hallituksen jäsenen on vapautuakseen yhteisvastuullisesta velvollisuudestaan maksaa kyseinen velka osoitettava, ettei kyseisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti ole hänen syytään, kunhan kyseisessä säännöstössä ei rajoiteta mahdollisuutta osoittaa tätä seikkaa ainoastaan tilanteisiin, joissa käsillä on ylivoimaine este, vaan annetaan hallituksen jäsenelle mahdollisuus vedota kaikkiin seikkoihin, joilla voidaan osoittaa, ettei hän ole vastuussa kyseisen ilmoitusvelvollisuuden noudattamatta jättämisestä.

Toinen kysymys

- 42 On muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen poimimalla kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista ne unionin oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon riidan kohde (tuomio 29.7.2024, CU ja ND (Sosiaalivastukset – Välillinen syrjintä), C-112/22 ja C-223/22, EU:C:2024:636, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 43 Nyt käsiteltävässä tapauksessa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että KL:n on katsottu olevan entinen hallituksen jäsen yhteisössä, joka on velallinen helmikuuta 2019 koskevien arvonlisäveron maksuunpanopäätösten osalta, koska määräaika ilmoittaa siitä, ettei yhteisö kyennyt maksamaan kyseiseltä kuukaudelta maksettavaa arvonlisäveroa, ei ollut vielä päättänyt sinä päivänä, jona KL:n ero hallituksen jäsenen tehtävästä tuli voimaan.
- 44 Näin ollen KL:n sallittiin veronkantolain 36 §:n 6 momentin nojalla osoittaa, ettei kyseistä kuukautta koskevan arvonlisäveronvelan maksamatta jättäminen johtunut hänen syykseen luettavasta ilmeisen huonosta hallinnosta niinä kolmena vuonna, jotka edelsivät kyseisen kuukauden verojen maksamisen määräpäivää. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, Gerechthof Den Haag katsoi, että KL oli kyennyt näyttämään tämän toteen, että hän oli toiminut vilpittömässä mielessä ja noudattanut harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta, että hän oli toteuttanut kaikki kohtuudella hänen toteutettavissaan olevat toimenpiteet ja että oli poissuljettua, että hän olisi osallistunut väärinkäytökseen tai petokseen.
- 45 KL toimi kuitenkin yhteisön hallituksen jäsenenä marraskuussa ja joulukuussa 2018 sekä tammikuussa 2019, eikä hän ollut kyennyt osoittamaan veronkantolain 36 §:n 4 momentissa edellytetyllä tavalla, ettei ollut hänen syytään, että velvollisuus ilmoittaa kyseisen yhteisön kykenemättömyydestä maksaa veroa oli laiminlyöty. Näin ollen hänen ei kyseisen säännöksen nojalla sallittu osoittaa, ettei kyseisiä kuukausia koskevan arvonlisäveronvelan maksamatta jättäminen johtunut hänen ilmeisen huonosta hallinnosta niinä kolmena vuotena, jotka edelsivät kyseisten kuukausien verojen maksamisen määräpäiviä. KL:n katsottiin siksi olevan yhteisvastuussa sen yhteisön veloista, jonka hallituksen jäsen hän oli marraskuussa ja joulukuussa 2018 sekä tammikuussa 2019.
- 46 Edellä sanottu huomioon ottaen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2006/112 273 artiklaa suhteellisuusperiaatteen valossa luettuna tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, josta seuraa, että sellaisen yhteisön, joka on jättänyt ilmoittamatta kykenemättömyydestään maksaa veroa, hallituksen jäsen on yhteisvastuussa tiettyä ajanjaksoa koskevan arvonlisäverovelan maksamisesta, vaikka hänet on vapautettu kyseistä ajanjaksoa välittömästi seuraavaa ajanjaksoa koskevasta arvonlisäverovelasta, kun hän on kyennyt osoittamaan toimineensa vilpittömässä mielessä ja käyttäneensä harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta kolmen edeltävän vuoden aikana estääkseen yhteisön kykenemättömyyden suoriutua velvoitteistaan, ja vaikka on poissuljettua, että hän olisi osallistunut väärinkäytökseen tai petokseen.
- 47 Kuten tämän tuomion 31, 32 ja 34 kohdassa on tältä osin todettu, kyseisen Alankomaiden oikeudessa säädetyn velvollisuuden kaltaisella velvollisuudella ilmoittaa kykenemättömyydestä maksaa verovelka pyritään ensinnäkin legitiimiin päämäärään, joka on se, että veroviranomainen saa nopeasti tiedon kaikista maksuhäiriöistä, eikä kyseisen velvollisuuden noudattaminen aiheuta erityisiä vaikeuksia, joten sen noudattamatta jättämistä on pidettävä tuottamuksellisenä menettelynä.
- 48 Toiseksi, kuten vuoden 1990 veronkantolain täytäntöönpanoasetuksen 7 §:stä ilmenee, ilmoitus kykenemättömyydestä maksaa vero on tehtävä kahden viikon kuluessa maksettavan veron eräpäivästä. Kuten Alankomaiden hallitus on huomautuksissaan todennut, tästä säännöstä seuraa, että vaikka verohallinto voi pitää tällaista ilmoitusta pätevänä useamman myöhemmän verokauden osalta, ilmoituksessa tarkoitettua verokautta edeltävää verokautta, jota ilmoitus ei koske, käsitellään itsenäisenä verovelvollisen yhteisön hallituksen jäsenen mahdollisen

yhteisvastuun kannalta. Sama koskee sitä kolmevuotista viitejaksoa, jonka ajalta veronkantolain 36 §:n 3 momentin mukaan arvioidaan sitä, johtuuko kykenemättömyys maksaa veroa hallituksen jäsenen ilmeisen huonosta hallinnosta.

- 49 Vaikka pääasiassa sovellettavan kaltainen kansallinen säännöstö, jonka mukaan verokaudet ovat itsenäisiä, voi siis johtaa siihen, että yhteisön hallituksen jäsen joutuu yhteisvastuuseen, jos kyseisen yhteisön kykenemättömyydestä maksaa velkojaan ei tehdä ilmoitusta, tätä seurausta lieventää se seikka, että tietyissä olosuhteissa verokausien itsenäisyys voi yhtä lailla rajoittaa kyseisen hallituksen jäsenen vastuuta. Kyseisen hallituksen jäsenen yhteisvastuu, joka veronkantolain 36 §:n 4 momentin mukaan syntyy, jos hallituksen jäsen ei ole varmistanut, että yhteisö ilmoittaa kykenemättömyydestään maksaa veronsa, vaikuttaa ainoastaan tekemättä jätettyä ilmoitusta koskevaan kauteen, mutta ei myöhempään kauteen, jonka osalta yhteisö on asianmukaisesti ilmoittanut kykenemättömyydestään maksaa veronsa.
- 50 Edellä sanotusta seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen säännösten, jonka mukaan jokainen ilmoitusvelvollisuuden alainen verokausi on itsenäinen, ei voida katsoa menevän pidemmälle kuin on välttämätöntä arvonlisäveron kannon oikeaksi toimittamiseksi yksinomaan siksi, että sen soveltamisella voi olla kielteisiä vaikutuksia sellaisen yhteisön, joka on jättänyt ilmoittamatta kykenemättömyydestään maksaa veroa tietyltä ajanjaksolta, hallituksen jäsenen, joka on muutoin hoitanut tehtäviään vilpittömässä mielessä ja syyllistymättä väärinkäytökseen tai petokseen.
- 51 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 273 artiklaa suhteellisuusperiaatteen valossa luettuna on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, josta seuraa, että sellaisen yhteisön, joka on jättänyt ilmoittamatta kykenemättömyydestään maksaa veroa, hallituksen jäsen on yhteisvastuussa tiettyä ajanjaksoa koskevan arvonlisäverovelan maksamisesta, vaikka hänet on vapautettu kyseistä ajanjaksoa välittömästi seuraavaa ajanjaksoa koskevasta arvonlisäverovelasta, kun hän on kyennyt osoittamaan toimineensa vilpittömässä mielessä ja käyttäneensä harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta kolmen edeltävän vuoden aikana estääkseen yhteisön kykenemättömyyden suoriutua velvoitteistaan, ja vaikka on poissuljettua, että hän olisi osallistunut väärinkäytökseen tai petokseen.

Oikeudenkäyntikulut

- 52 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklaa suhteellisuusperiaatteen valossa luettuna

on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan sellaisen yhteisön, joka ei ole noudattanut velvollisuuttaan ilmoittaa kykenemättömyydestään maksaa arvonlisäverovelka, hallituksen jäsenen on vapautuakseen yhteisvastuullisesta velvollisuudestaan maksaa kyseinen velka osoitettava, ettei kyseisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti ole hänen syytään, kunhan kyseisessä säännöstössä ei rajoiteta mahdollisuutta osoittaa tätä seikkaa ainoastaan tilanteisiin, joissa käsillä on ylivoimaine este, vaan annetaan hallituksen jäsenelle mahdollisuus vedota kaikkiin seikkoihin, joilla voidaan osoittaa, ettei hän ole vastuussa kyseisen ilmoitusvelvollisuuden noudattamatta jättämisestä.

2) Direktiivin 2006/112 273 artiklaa suhteellisuusperiaatteen valossa luettuna

on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, josta seuraa, että sellaisen yhteisön, joka on jättänyt ilmoittamatta kykenemättömyydestään maksaa veroa, hallituksen jäsen on yhteisvastuussa tiettyä ajanjaksoa koskevan arvonlisäverovelan maksamisesta, vaikka hänet on vapautettu kyseistä ajanjaksoa välittömästi seuraavaa ajanjaksoa koskevasta arvonlisäverovelasta, kun hän on kyennyt osoittamaan toimineensa vilpittömässä mielessä ja käyttäneensä harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta kolmen edeltävän vuoden aikana estääkseen yhteisön kykenemättömyyden suoriutua velvoitteistaan, ja vaikka on poissuljettua, että hän olisi osallistunut väärinkäytökseen tai petokseen.

Allekirjoitukset