

Kohtuasi C-1/21**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

4. jaanuar 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus, Bulgaaria)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

18. november 2020

Kaebaja:

MC

Vastustaja:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Veliko Tarnovo osakonna juhataja)

Põhikohtuasja ese

Menetluse ese on MC – elukoht Veliko Tarnovo – kaebus, millega vaidlustatakse Veliko Tarnovos asuva Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite (riigi maksuameti piirkondlik osakond; edaspidi „NAP“) maksukontrolli tulemusel tehtud ja korrigeeriva maksuotsusega korrigeeritud maksuotsuse õiguspärasus. Eelotsusetaotluse esitanud kohtus vaidlustatud osas jäeti korrigeeritud maksuotsus Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo (vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Veliko Tarnovo osakonna juhataja) otsusega muutmata. Korrigeeritud maksuotsusega esitati kaebajale 2014. aasta detsembrist hõlmava maksustamisperioodi kohta avalik-õiguslik nõue summas 45 008,25 leevi (BGN), millest 12 837,50 leevi (BGN) moodustab kogunenud viivitusintress. Nimetatud summa on osa maksust, mille jättis tasumata teine maksusubjekt,

nimelt äriühing „ZZ“ AD, kelle juhataja oli kaebaja ajavahemikul, mille eest kõnealune summa sisse nõutakse. Pärast asja sisulise arutamise algatamist leiab kohus, et kohtuasja õigeks lahendamiseks on vaja tõlgendada liidu õigusnorme. Seepärast esitab kohus Euroopa Liidu Kohtule (edaspidi „Euroopa Kohus“) ELTL artikli 267 kolmanda lõigu alusel eelotsusetaotluse.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Euroopa Liidu lepingu artikli K.3 alusel koostatud Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsiooni artikkel 9

Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 273

Maksu- ja sotsiaalkindlustusajajade menetluse seadustiku (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks) artikli 19 lõike 2 kooskõla liidu õigusega. Viidatud säte võimaldab võtta äriühingu juhatajat või juhtimisorgani liiget, kelle pahauskne tegevus on põhjustanud äriühingu vara vähenemise, mille tagajärjel on äriühingul jäänud tasumata maksud ja/või seadusjärgsed sotsiaalkindlustusmaksed, vastutusele varalise kahju tekitamise eest. Tegu on isikliku vastutusega teise isiku kohustuste eest. Isiku vastutus tema juhitud äriühingus tema süül toimunud vara vähenemise eest ulatub summani, mille võrra vara vähenes. Nõuete tagamine ja sundtäitmine toimub esmalt selle isiku vara arvelt, kelle poolt tasumata jätud makse või sotsiaalkindlustusmaksed kõnealune vastutus hõlmab. Pahauskne juhataja [või juhtimisorgani liige] vabaneb vastutusest, kui maksuvõlg, mille suhtes vastutus tuvastati, on lõppenud.

Viidatud riigisisese õigusnormi kooskõla eelkõige proportsionaalsuse põhimõttega.

Küsimus, kas pahauskse juhataja [või juhtimisorgani liikme] vastutus tasumisele kuuluvatelt avalik-õiguslikelt nõuetelt arvestatud viivitusintressi eest on [liidu õigusega] kooskõlas ka juhtudel, mil hilinemisega tehtud makset, mis tõi kaasa viivise, ei põhjustanud mitte pahauskse juhataja [või juhtimisorgani liikme] tegevus, vaid mõne muu isiku tegevus või objektiivsete asjaolude realiseerumine.

Eelotsuse küsimused

1. Kas Euroopa Liidu lepingu artikli K.3 alusel koostatud Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsiooni artiklit 9 tuleb koosmõjus nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 273 tõlgendada nii, et ühtlustatud käibemaksu valdkonnas ei ole viidatud sätetega vastuolus selline riigisisene õigusnorm nagu DOPK artikli 19 lõige 2, mille kohaldamise tulemusel tekib tagantjärele solidaarvastutus mittemaksukohustuslasest füüsilisel isikul, kes

- ei ole kohustatud tasuma käibemaksu, kuid kelle pahauskse tegevuse tõttu jäi käibemaks tasumata maksukohustuslasest juriidilisel isikul, kes on maksu tasumise eest vastutav isik?
2. Kas DOPK artikli 19 lõikes 2 sisalduv õigusnorm ei ole viidatud sätetele antud tõlgendusega ning proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus ka osas, mis puudutab maksukohustuslase poolt tähtajaks tasumata jäetud käibemaksusummalt arvestatud viivitusintressi?
 3. Kas juhul, kui käibemaksu hilinemisega tasumist, mis tõi kaasa viivitusintressi arvestamise käibemaksusummalt, ei põhjendanud mittemaksukohustuslasest füüsilise isiku tegevus, vaid mõne muu isiku tegevus või objektiivsete asjaolude realiseerumine, on DOPK artikli 19 lõikes 2 sisalduv õigusnorm vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega?

Liidu õigusnormid ja kohtupraktika

Euroopa Liidu lepingu artikli K.3 alusel koostatud Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsiooni (EÜT 1995, C 316, lk 49; ELT eriväljaanne 19/08, lk 57) (edaspidi „konventsioon“) artikkel 9.

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), põhjendus 44, artikli 9 lõige 1 ning artiklid 206 ja 273.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et talle teadaolevalt puudub Euroopa Kohtu praktika, milles sisalduks eelotsuse küsimustele kohtuasja lahendamise seisukohast tarvilik vastus. Ühtlustatud käibemaksusüsteemi valdkonnas on Euroopa Kohus proportsionaalsuse põhimõtte kohaldamist korduvalt selgitanud, kuid ei ole teinud otsuseid selle kohaldamise kohta põhikohtuasja asjaoludega identsetel või sarnastel asjaoludel. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei ole käibemaksudirektiivi artikli 205 tõlgendamine Euroopa Kohtu praktikas oluline, kuna ühelt poolt ei kuulu riigisiseses õiguskorras ette nähtud solidaarvastutus viidatud sätte kohaldamisalasse ja teiselt poolt puudutab seal reguleeritud solidaarvastutus maksukohustuslast viidatud direktiivi tähenduses.

Riigisisised õigusnormid

Maksu- ja sotsiaalkindlustusasjade menetluse seadustik (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks, edaspidi „DOPK“)

Artikkel 14. Maksu tasumise eest vastutavad isikud on füüsilised ja juriidilised isikud, kes:

1. on kohustatud tasuma makse ja seadusjärgseid sotsiaalkindlustusmakse;

Artikkel 19 (2). Juhataja või juhtimisorgani liige, kes teeb artikli 14 punktide 1 või 2 kohaselt maksu tasumise eest vastutavaks isikuks oleva juriidilise isiku vara arvelt pahauskelt mitterahalisi või rahalisi tehinguid, mis kujutavad endast kasumi või dividendide varjatud väljamakseid, või annab maksu tasumise eest vastutava isiku vara üle tasuta või turuhindadest tunduvalt madalamate hindadega, mille tagajärjel maksu tasumise eest vastutava isiku vara väheneb, mistõttu jäävad tasumata maksud või seadusjärgsed sotsiaalkindlustusmaksed, vastutab tasumata jäetud maksude ja sotsiaalkindlustusmaksete eest ulatuses, mis võrdub tehtud tehingute summaga või summaga, mille võrra vara vähenes.

Artikkel 20. Artiklis 19 sätestatud juhtudel toimub nõuete tagamine ja sundtäitmine esmalt selle isiku vara arvelt, kelle poolt tasumata jäetud makse või sotsiaalkindlustusmaksed kõnealune vastutus hõlmab.

Artikkel 21 (3). Kolmandad isikud vabanevad vastutusest, kui maksuvõlg, mille suhtes vastutus jõustunud õigusaktiga tuvastati, lõpeb. Sellisel juhul makstakse tasutud summad 16. peatüki 1. jaotises reguleeritud korra kohaselt tagasi.

Käibemaksuseadus (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost)

Artikkel 3 (1). Maksukohustuslane on iga isik, kes teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

Artikkel 89 (1). Kui maksustamisperioodi kohta on määratud tasumisele kuuluv maks, on registreeritud isik kohustatud tasuma maksu riigieelarvesse, nimelt kandma maksusumma kõnealuse maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamise tähtjaks maksuameti pädeva piirkondliku osakonna (Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite) kontole.

Maksudelt, lõivudelt ja muudelt avalik-õiguslikelt nõuetelt arvestatava viivitusintressi seadus (Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania)

Artikkel 1 (1). Vabatahtliku tasumise tähtjaks tasumata, kinni pidamata või kinni peetud, kuid tähtjaks üle kandmata maksud, lõivud, kasumilt tasutavad maksud, riigieelarvesse tehtavad maksed ja muud avalik-õiguslikud nõuded nõutakse sisse koos seadusjärgse viivitusintressiga.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et osas, mis käsitleb kohustust tasuda DOPK artikli 19 lõike 2 kohaselt viivitusintressi, on kõrgema astme kohtute praktika lahknev. Leidub kohtuotsuseid, mille kohaselt laieneb pahauskse juhataja vastutus ka viivitusintressile. Siiski leidub ka kohtuotsuseid, milles leitakse, et artikli 19 lõike 2 kohane vastutus hõlmab vaid põhinõuet.

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja oli juhataja äriühingus „ZZ“ AD, kelle suhtes tehti maksukontrolli tulemusel maksuotsus 3 799 590,92 leevi (BGN) sissenõudmise kohta. Viidatud summa sisaldab ka tasumata jäetud käibemaksult arvestatud viivitusintressi summas 691 911,94 leevi (BGN). Kaheldamatult on just see äriühing nii riigisiseste maksuõigusnormide kui ka liidu õiguse kohaselt maksukohustuslane ja peab tasuma käibemaksu ning sellelt arvestatud viivitusintressi rahaliste vahendite olemasolul ajaks, mil maks muutub sissenõutavaks.
- 2 Tasumisele kuuluvate summade sissenõudmise eesmärgil algatati sundtäitmismenetlus avalik-õiguslike nõuete sissenõudmiseks. Maksu tasumise eest vastutavale isikule edastati korduvalt palved tasuda maks vabatahtlikult, kuid need jäid tulemusetuks.
- 3 Tuvastati, et äriühingul on ka muid kohustusi, mis on tagatud vallasvarale seatud pandiõigusega, kinnisvara arestimisega ja kahe eriomase tervet ettevõtet hõlmava pandiõigusega, mis tagab õigused ja kohustused tervikuna. Arestitud on ka ettevõtja pangakontod, kuid kontodele laekunud summadest ei piisa kohustuste täitmiseks. Seepärast peab täitevasutus äriühingu avalik-õiguslikke nõudeid, mille hulka kuulub ka tähtjaks tasumata käibemaksult arvestatud viivitusintressi tasumise nõue, raskesti sissenõutavaks.
- 4 Arvestades seda, et tulenevalt kaebaja isiklikust vastutusest kõnealuse teise isiku kohustuste eest võib sissenõude pöörata kaebaja varale, pöördus täitevasutus NAP piirkondliku osakonna poole. Sissenõude pööramine kaebaja varale põhineb asjaolul, et kaebaja on korduvalt suurendanud oma tasu (3000 leevilt 20 000 leevile [BGN]), kuid tal puudub kehtiv dokument, mis tõendaks, et tal oli selleks alust. Suurendatud tasu väljamaksmise viis ei vasta seadusjärgsetele nõuetele ja väljakujunenud tavale. Asjaomased summad kanti üle äriühingu nimel tegutsevale advokaadile, kes kandis need omakorda kaebaja abikaasa pangakontole, millele on ligipääs ka kaebajal. Kaebaja poolt tasumisele kuuluva summa kindlaksmääramiseks tellis kohus raamatupidamisauditi.

Põhikohtuasja poolte peamised väited

- 5 Kaebaja esitab vastuväited ja vaidleb vastu järeldusele, et sissenõude pööramiseks tema varale olid kõik tingimused tulenevalt tema vastutusest DOPK artikli 19 lõike 2 alusel täidetud. Kaebaja peamine argument seisneb selles, et tasu, mida ta sai maksukohustuslase juhatajana, ning – 2014. aasta detsembri käibemaksult arvestatud viivitusintressi hõlmavate – avalik-õiguslike nõuete rahuldamiseks ette nähtud rahaliste vahendite puudumine ei ole põhjuslikult seotud.
- 6 Vastustaja märgib sisuliselt, et kaebaja, kes oli (ka käibemaksu tasumiseks kohustatud) maksukohustuslase juhataja, tegutses pahauskselt, kuna ta sai asjaomasel maksustamisperioodil tasu summas, mille suuruse nõuetekohane kindlaksmääramine ei ole tõendatud. Summad kanti äriühinguga

õigusnõustamislepingu sõlminud advokaadi pangakontole ning advokaat kandis raha üle kaebaja abikaasa pangakontole, mida sai kasutada ka kaebaja. Vastustaja hinnangul tegutses kaebaja maksukohustuslase pearaamatupidajale asjaomaseid korraldusi andes pahauskselt. Pearaamatupidaja tegi kaebajale alusetult suurendatud tasu maksmise kohta kanded.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 7 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kohtuasja õigeks lahendamiseks peab Euroopa Kohus tõlgendama asjaomaseid liidu õigusnorme ja näitama, millised proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt lubatavad subjektiivsed ja objektiivsed piirid on vastutusel käibemaksu tegeliku tasumise eest juhtudel, mil on kahjustatud liidu finantshuve, eelkõige juhul, kui kahjustamine seisneb selles, et mittemaksukohustuslasest füüsilise isiku tegevuse tõttu ei olnud võimalik kätte saada maksukohustuslase poolt tähtjaks tasumata käibemaksult arvestatud viivitusintressi.
- 8 Eelotsusetaotluse esitamise eesmärgil ja pidades silmas vajadust saada tõlgendamisjuhiseid, lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus mõõndusega sellest, et kaebaja tegevus toob kaasa riigisisese õiguses, nimelt DOPK artikli 19 lõikes 2 sisalduva õigusnormi kohaldatavuse. Samuti eelotsusetaotluse esitamise eesmärgil on kohus seisukohal, et kaebaja lasi kolmandal isikul kanda äriühingu vara hulka kuuluva summa endaga seotud isiku pangakontole või vähemasti teadis sellest ülekandmisest ja tegutses seejuures riigisisese õiguse alusel pahauskselt. Tulenevalt äriühingu vara vähendamise nimetatud summa võrra jäi tasumata käibemaksusummalt 2014. aasta detsembriks kogunenud viivitusintress.
- 9 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekib siiski küsimus, kas liidu õiguse kohaselt on lubatav, et vastutus tasumata jäetud käibemaksu ja/või sellelt käibemaksult tasumata jäetud viivitusintressi eest võib DOPK artikli 19 lõikes 2 sisalduva riigisisese õigusnormi alusel üle minna kolmandale isikule, kes on mittemaksukohustuslasest füüsiline isik.
- 10 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab esmalt kohaseks märkida, et vastutus tasumata maksude eest – olgugi et see ei nähtu sõnaselgelt liikmesriigi kohtupraktikast – on DOPK artikli 19 lõike 2 kohaselt solidaarne, kuna see tekib küll pärast maksukohustuslase vastutuse tekkimist, kuid säilib kuni maksuvõla lõppemiseni. Selle sundkorras maksmapanek on subsidiaarne, nagu nähtub DOPK artiklist 20. Ent DOPK artikli 19 lõike 2 kohane vastutuse tekkimine ei vabasta siiski vastutusest algselt maksu tasumise eest vastutavat isikut, kes on riigisisese õigusnormi kohaselt maksukohustuslasest juriidiline isik. Vastupidi – maksuvõla lõppemine toob DOPK artikli 21 lõikest 3 tulenevate argumentide kohaselt kaasa ka maksu tasumise eest solidaarselt vastutava isiku vabanemise vastutusest.
- 11 Teiselt poolt ei ole see vastutus mingil viisil seotud maksukohustuslasest juriidilise isiku tegevusega, mida tuleks tema iseseisvat majandustegevust arvestades pidada pettuseks või kuritarvituseks, ega ole sellest põhjustatud.

- 12 Riigisisene õigusnorm on tegelikult suunatud sellise füüsilise isiku pahauskse tegevuse vastu, kes ei ole riigisisese õiguse ega käibemaksudirektiivi kohaselt maksukohustuslane. Tema õigussuhe maksukohustuslasega tuleneb sellest, et füüsiline isik on maksukohustuslase juhataja või juhtimisorgani liige ja tegeleb maksukohustuslase igapäevatöö juhtimisega.
- 13 Konventsiooni artikkel 9 annab liikmesriikidele õiguse võtta vastu riigisiseseid õigusnorme, mis sisaldavad ulatuslikumaid kohustusi kui konventsioonist tulenevad.
- 14 Ühelt poolt tuleb märkida, et kui liikmesriigid võtavad liidu finantshuvide kaitse valdkonnas vastu riigisiseseid õigusnorme, millega luuakse õigussubjektidele kohustusi ja vastutuse koosseise, siis peavad need vastama proportsionaalsuse põhimõttele.
- 15 Teiselt poolt leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et liidu finantshuvide kaitseks käibemaksu valdkonnas õigusnorme vastu võttes peab liikmesriigi seadusandja kõnealuse liidu õiguse põhimõtte kõrval järgima ka käibemaksu valdkonnas ühtlustatud õigusnorme.
- 16 Kõne alla tuleb seisukoht, et füüsiline isik, kes ei ole maksukohustuslane direktiivi tähenduses, ei saa vastutada solidaarselt maksukohustuslase poolt tasumata jäetud käibemaksu eest, kuna liikmesriikidele ei ole antud õigust võtta vastu selliseid riigisiseseid õigusnorme. Asuda võiks aga ka vastupidisele seisukohale, et just sellise füüsilise isiku pahauskne tegevus, kes ei ole maksukohustuslane, kuid on maksukohustuslasest juriidilise isikuga seotud, annab liikmesriikidele õiguse näha ette esimesena nimetatud isiku solidaarvastutus teisenä nimetatud isiku poolt tasumata jäetud käibemaksu eest.
- 17 Isegi kui eeldada, et liikmesriikidel on õigus näha ette sellise füüsilise isiku vastutust, kes ei ole käibemaksu tasumise seisukohast maksukohustuslane, siis ei too see eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates kaasa kategoorilist ja üheti mõistetavat järeldust, et kõnealune isik vastutab ka tähtjaks tasumata käibemaksult arvestatud viivitusintressi tasumise eest. Esmapilgul nähtub käibemaksudirektiivi artiklist 273 koosmõjus põhjendusega 44, et meetmed ja õigusnormid, mida liikmesriigid võivad käibemaksu valdkonnas võtta enda ja seega ka liidu finantshuvide kaitseks, on piiratud võimalusega näha pahauskselt tegutsenud isiku vastutus ette üksnes tasumata jäetud käibemaksu osas, mitte aga sellelt käibemaksult arvestatud viivitusintressi osas. Selline tõlgendus vastaks käibemaksudirektiivi artikli 273 sõnastuse puhtalt grammatilisele ja kitsale tõlgendusele koosmõjus põhjendusega 44. Kõne alla tuleb ka seisukoht, et mittemaksukohustuslasest kolmanda isiku pahauskne tegevus on piisav alus, mis toob kaasa isiku vastutuse ka (või ainult) tähtjaks tasumata käibemaksult arvestatud viivitusintressi eest. Mõlemal juhul peab eelotsusetaotluse esitanud kohus hindama, kas sellistel asjaoludel tuleb arvestada proportsionaalsuse põhimõtet ja milline on selle mõju.

- 18 Lõpuks peab eelotsusetaotluse esitanud kohus hindama, kas juhul, kui kohaldatakse riigisisest õigusnormi, mille kohaselt on mittemaksukohustuslasest kolmandal isikul solidaarvastutus tähtjaks tasumata käibemaksult arvestatud viivitusintressi eest, on rikutud liidu õiguses sätestatud proportsionaalsuse põhimõtet, kui tähtjaks tasumata käibemaks ja seega alus sellelt viivitusintressi arvestamiseks ei tulene mitte kolmanda isiku – kes on mittemaksukohustuslasest füüsiline isik – tegevusest, vaid mõne muu õigussubjekti tegevusest või objektiivsete asjaolude realiseerumisest.
- 19 Järelikult vajaks eelotsusetaotluse esitanud kohus tõlgendusjuhiseid sisaldavat vastust küsimusele, kas riigisiseses õiguses, nimelt DOPK artikli 19 lõikes 2 sisalduva õigusnormi kohaldamine ühtlustatud käibemaksu valdkonnas on lubatav, kui selle kohaldamisega nähakse *post factum* ette sellise füüsilise isiku solidaarvastutus, kes ei ole maksukohustuslane käibemaksudirektiivi tähenduses ega algselt käibemaksu tasumise eest vastutav isik, kuid on selle maksukohustuslasega seotud ning käibemaksu hilinemisega tasumine või tasumata jätmine tuleneb tema pahausksest tegevusest.
- 20 Peale selle oleks eelotsusetaotluse esitanud kohtule vajalik tõlgendusjuhiseid sisaldav vastus küsimusele, kas konventsiooni artikli 9 ja käibemaksudirektiivi artikli 273 tõlgendamise tulemusel saab asuda seisukohale, et proportsionaalsuse põhimõtet arvestades on riigisiseses õiguses, nimelt DOPK artikli 19 lõikes 2 sisalduva õigusnormi kohaldamine lubatav tähtjaks tasumata käibemaksult arvestatud viivitusintressi suhtes.
- 21 Viimaks vajaks eelotsusetaotluse esitanud kohus tõlgendusjuhiseid sisaldavat vastust küsimusele, kas riigisisene õigusnorm, nimelt DOPK artikli 19 lõige 2 on juhul, kui see oleks kohaldatav vaid käibemaksult arvestatud viivitusintressi suhtes, vastuolus liidu õiguses sätestatud proportsionaalsuse põhimõttega, kui käibemaksu hilinemisega tasumine, mis tõi kaasa asjaomase viivitusintressi arvestamise, ei ole põhjustatud mittemaksukohustuslasest füüsilise isiku tegevusest, vaid mõne muu isiku tegevusest või objektiivsete asjaolude realiseerumisest.