

**Asia C-278/24 [Genzyński]<sup>i</sup>****Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

22.4.2024

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Puola)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

31.1.2024

**Valittaja:**

P.K.

**Vastapuoli:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

**Kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian kohde**

Edellytykset oikeushenkilön hallituksen jäsenen yhteisvastuulle kyseisen oikeushenkilön arvonlisäverovelvoitteista.

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta**

Kansalliset säännökset, joissa säädetään oikeushenkilön hallituksen jäsenen yhteisvastuusta arvonlisäverovelvoitteista ja tätä koskevat kansalliset käytännöt arvioituna direktiivin 2006/112/EY, EUT-sopimuksen, perusoikeuskirjan sekä oikeusvarmuuden, luottamuksensuojan, yhdenvertaisuuden lain edessä, syrjimättömyyden ja hyvän hallinnon periaatteiden valossa.

**Ennakkoratkaisukysymykset**

<sup>i</sup> Tämän asian nimi on kuvitteellinen nimi. Se ei vastaa oikeudenkäynnin minkään asianosaisen todellista nimeä.

1. Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY ([– –] jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), mukaan lukien sen 193 artikla, 205 artikla ja 273 artikla, tulkittuna yhdessä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ([– –], jäljempänä SEUT) 325 artiklan ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan ([– –] jäljempänä perusoikeuskirja) 17 artiklan sekä suhteellisuusperiaatteen kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansallisille säännöksille, joissa säädetään mekanismista oikeushenkilön hallituksen jäsenen yhteisvastuulle kyseisen oikeushenkilön arvonlisäverovelvoitteista ilman, että on ensin selvitetty, onko kyseinen hallituksen jäsen toiminut vilpillisessä mielessä tai voidaanko hänen katsoa toiminnassaan tehneen tuottamuksellisen virheen tai menetelleen huolimattomasti?

2. Onko arvonlisäverodirektiivin säännöksiä, mukaan lukien sen 193 artikla, 205 artikla ja 273 artikla, tulkittuna yhdessä SEUT 325 artiklan kanssa, oikeusvarmuuden periaatetta, luottamuksensuojan periaatetta ja perusoikeuskirjan 41 artiklasta johdettua hyvän hallinnon periaatetta, tulkittuna yhdessä SEU 2 artiklan ([– –] oikeusvaltioperiaate, ihmisoikeuksien kunnioittaminen) ja perusoikeuskirjan 47 artiklan (tehokas oikeussuojakeino, oikeus tuomioistuimeen) kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan vapautumiseen yhteisvastuusta oikeushenkilön, jolla on yksi velkoja, arvonlisäverovelvoitteista vaaditaan, että hallituksen jäsen jättää konkurssihakemuksen, joka on kansallisen maksukyvyttömyyslainsäädännön säännösten ja käytännön mukaan tarkoitukseton, ja joka näin ollen johtaa omaisuudensuojan olennaisen sisällön loukkaamiseen (perusoikeuskirjan 17 artikla)?

3. Onko arvonlisäverodirektiivin 193 artiklaa, 205 artiklaa ja 273 artiklaa, tulkittuna yhdessä SEUT 325 artiklan kanssa, sekä yhdenvertaisuuden lain edessä ja syrjimättömyyden periaatetta (perusoikeuskirjan 20 ja 21 artikla) tulkittava siten, että ne ovat esteenä [ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetuille] kansallisille säännöksille, jotka mahdollistavat oikeushenkilöiden hallituksen jäsenten eriarvoisen kohtelun siten, että sellaisen oikeushenkilön, jolla on useampi kuin yksi velkoja, hallituksen jäsen voi vapautua vastuusta yhtiön velvoitteista jättämällä konkurssihakemuksen, kun taas sellaisen oikeushenkilön, jolla on vain yksi velkoja, hallituksen jäsenellä ei ole mahdollisuutta jättää tehokkaasti tällaista hakemusta, minkä seurauksena häneltä tosiasiallisesti viedään mahdollisuus vapautua yhteisvastuusta oikeushenkilön arvonlisäverovelvoitteista ja oikeus tehokkaaseen oikeussuojakeinoon (perusoikeuskirjan 47 artikla)?

### **Unionin oikeuden säännökset, joihin viitataan**

SEU 2 artikla ja 4 artiklan 3 kohta;

SEUT 352 artiklan 1 kohta;

Perusoikeuskirjan 17 artiklan 1 kohta, 20 artikla, 21 artiklan 1 kohta, 47 artikla;

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 193 artikla, 205 artikla, 273 artikla;

### **Kansalliset säännökset, joihin viitataan**

Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, jäljempänä uVAT) 103 §:n 1 momentti;

Yleisistä verosäännöksistä 29.8.1997 annetun lain (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, jäljempänä OP) 26 §, 91 §, 107 §, 108 §, 116 §;

Maksukyvyttömyydestä 28.2.2003 annetun lain (ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe, jäljempänä uPU) 1 §, 2 §, 10 §, 11 §, 20 §, 21 §, 22 §, 29 §;

Siviiliprosessikoodeksista 17.11.1964 annetun lain (ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, jäljempänä KPC) 130 §;

Yhtiöoikeuskoodeksista 15.9.2000 annetun lain (ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, jäljempänä KSH) 299 §.

### **Yhteenveto tosiseikoista ja pääasian menettelystä**

- 1 Ensimmäisen asteen veroviranomainen päätti 15.6.2022 tekemällään päätöksellä P.K.:n (jäljempänä valittaja) yhteisvastuullisesta verovelvollisuudesta E. Sp. z o.o.:n (jäljempänä yhtiö) verorästeistä, jotka koskivat tavaroista ja palveluista kannettavaa veroa (ts. arvonlisäveroa) touko-, kesä-, heinä- ja elokuulta 2017 viivästyskorkoineen, yhteiseltä määrältään 1 306 639,70 PLN, muun muassa OP:n 107 §:n 1 momentin ja 2 momentin 2 kohdan ja 108 §:n 1 momentin, tulkittuna yhdessä 116 §:n kanssa, perusteella. Ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen perusteluista käy ilmi, että valittaja nimitettiin tammikuussa 2014 yhtiön hallituksen puheenjohtajaksi. Syyskuussa 2017 valittaja ilmoitti eroavansa edellä mainitusta tehtävästä. Päätöksessä todettiin, että yhtiö antoi edellä mainituilta kuukausilta arvonlisäveroilmoitukset, joissa se osoitti maksettavan arvonlisäveron määrän. Sen jälkeen se toimitti oikaisut kesä-, heinä- ja elokuun 2017 ilmoituksiin. Koska maksuja ei suoritettu lakisääteisessä maksuajassa, kyseiset saatavat muunnettiin verorästiksi. Ensimmäisen asteen veroviranomainen antoi muistutuksen jälkeen täytäntöönpanomääräyksen. Toteutettiin useita täytäntöönpanotoimia, mutta yhtiön omistamat varat eivät mahdollistaneet kaikkien verorästien kattamista. Tämän vuoksi ensimmäisen asteen veroviranomainen, toimien täytäntöönpanoviranomaisena, keskeytti yhtiötä vastaan käydyn täytäntöönpanomenettelyn sen tehostomuuden vuoksi. Kaiken asiassa kerätyn todistemateriaalin perusteella katsottiin, että oli edellytykset asettaa hallituksen jäsen vastuuseen yhtiön verorästeistä, koska valittaja oli ollut hallituksen jäsen verorästien syntyhetkellä ja yhtiön omaisuuteen kohdistetut täytäntöönpanotoimet olivat olleet tehostomia (positiiviset edellytykset). Lisäksi todettiin, että yhtiö oli lakannut pysyvästi maksamasta velvoitteitaan

veroviranomaisille 25.6.2017 alkaen (lain mukainen maksupäivä toukokuun 2017 arvonlisäverolle). Valittaja ei osoittanut, että hän oli jättänyt ajoissa konkurssihakemuksen, että kyseisenä ajankohtana oli aloitettu saneerausmenettely tai hyväksyty järjestely velkajärjestelymenettelyssä tai ettei konkurssihakemuksen jättämisen laiminlyönti ollut tuottamusperusteinen. Hän ei myöskään osoittanut sellaista yhtiön varallisuutta, jonka ulosmittaaminen mahdollistaisi yhtiön verorästien kattamisen merkittävältä osin. Edellä mainitun päätöksen perusteluista käy ilmi, että valittaja on 11.4.2022 päivätyssä kirjelmässään pyytänyt muun muassa täydentämään todistelua hankkimalla asiakirja-aineistoista todisteet kaikista ensimmäisen asteen veroviranomaisen yhtiötä vastaan vuosina 2016–2017 aloittamista menettelyistä selvittääkseen, missä menettelyssä, milloin ja missä laajuudessa on annettu ratkaisuja yhtiön omaisuuden turvaamisesta tai on ryhdytty muihin menettelyllisiin toimenpiteisiin, jotka ovat johtaneet yhtiön omaisuuden takavarikointiin tai pidättämiseen (mukaan lukien pankkitileillä olevat varat ja saamiset, jotka koskevat arvonlisäveron liikamaksujen palautuksia); kuulemalla valittajaa edellä mainituista olosuhteista; pyytämällä pankkeja, joissa yhtiöllä on pankkitilejä, toimittamaan todistukset yhtiön pankkitileihin kohdistettujen takavarikkojen ajankohdista ja laajuudesta vuosina 2016–2017. Valittajan mukaan edellä mainitut todisteet osoittaisivat, että veroviranomaisten toiminta esti hallitusta, jolla ei yllä mainituissa olosuhteissa ollut mahdollisuutta jättää konkurssihakemusta, toimimasta. Todisteiden hankkiminen evättiin 13.5.2022 annetulla päätöksellä, koska ne eivät ensimmäisen asteen veroviranomaisen mukaan liittyneet esillä olevaan verotusmenettelyyn.

- 2 Valittajan tehtyä oikaisuvaatimuksen Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Wrocławin verohallinnon johtaja, Puola; jäljempänä muutoksenhakuelin) piti 18.10.2022 tekemällään päätöksellä voimassa ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen.
- 3 Edellä mainitun vuoksi valittaja valitti ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

### **Pääasian asianosaisten tärkeimmät perustelut**

- 4 Valittaja väitti, että valituksen kohteena olevalla päätöksellä rikottiin muun muassa uPU:n 11 §:ää, tulkittuna yhdessä uPU:n 20 §:n 1 momentin ja 21 §:n 1 momentin kanssa tulkitsemalla niitä virheellisesti ja katsomalla, että velallinen – yritys, jolla on vain yksi velkoja, voidaan asettaa konkurssiin siitä huolimatta, että edellä mainittujen säännösten, oikeuskäytännön ja oikeuskirjallisuuden vakiintuneen kannan sekä konkurssituomioistuinten yhtenäisen käytännön perusteella edellytyksenä velallisen maksukyvyttömäksi katsomiselle ja konkurssimenettelyn aloittamiselle on taloudellisten velvoitteiden laiminlyönti vähintään kahta velkojaa kohtaan, koska konkurssimenettelyn tarkoituksena on kaikkien velkojien saatavien yhtäläinen kattaminen kaikesta velallisen omaisuudesta; OP:n 116 §:n 1 momentin 1 kohdan b alakohtaa jättämällä

soveltamatta sitä, koska valittajalla ei ollut oikeudellista tai tosiasiallista perustetta tehdä konkurssihakemusta sinä aikana, jolloin hän oli yhtiön hallituksessa, minkä seurauksena oli ensimmäisen asteen veroviranomaisen virheellinen ratkaisu valittajan vastuusta yhtiön verovelvoitteista.

- 5 Vastapuoli väitti, että valittaja olisi voinut jättää konkurssihakemuksen tilanteessa, jossa velkojia oli vain yksi, koska OP:n 116 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainitussa vastuusta vapautumisen perusteessa viitataan hakemuksen jättämiseen, ei kyseisen hakemuksen vaikutukseen eli konkurssiin asettamiseen. Vastapuoli viittasi hallintotuomioistuinten oikeuskäytäntöön, jonka mukaan valittajan kannan hyväksyminen asettaisi etuoikeutettuun asemaan ne hallituksen jäsenet, joiden edustamilla yhtiöillä on vain yksi velkoja, valtio, verrattuna niihin, joiden edustamilla yhtiöillä on vähintään kaksi velkojaa. Tämä johtaisi siten hallitusten jäsenten (kolmansien henkilöiden) ilmeisen epäyhdenvertaiseen kohteluun sen mukaan, kuinka monta velkojaa heidän edustamillaan yrityksillä on, sekä kolmansien henkilöiden vastuun vakuusfunktion heikkenemiseen.

### **Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista**

#### **Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen perustelut**

- 6 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa ei, siinä asetettuja rajoituksia lukuun ottamatta, täsmennetä edellytyksiä tai velvoitteita, joita jäsenvaltiot voivat asettaa. Säännöksessä annetaan siten jäsenvaltioille harkintavaltaa toimenpiteisiin arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Jäsenvaltioiden on käytettävä tätä toimivaltaa unionin oikeutta ja sen yleisiä oikeusperiaatteita kunnioittaen ja näin ollen suhteellisuusperiaatteen mukaisesti. Kansalliset säännökset, jotka *de facto* johtavat ankaran vastuun järjestelmän syntymiseen, menevät pidemmälle kuin valtion taloudellisten oikeuksien suojelemiseksi on tarpeen. Jos vastuu arvonlisäveron maksamisesta siirretään jollekin muulle kuin verovelvolliselle, ilman että tämä henkilö vapautuu vastuusta esittämällä todisteet siitä, ettei häntä voida yhdistää verovelvollisen toimintaan, on tätä pidettävä suhteellisuusperiaatteen vastaisena. Kolmansien osapuolten toimista, joihin kyseisellä henkilöllä ei ole ollut vaikutusta, aiheutuvien verotulojen menetysten katsominen ehdottomasti hänen vastuulleen olisi ilmeisen suhteetonta. Siten se, että jäsenvaltiot käyttävät oikeutta osoittaa muu henkilö kuin verovelvollinen yhteisvastuulliseksi velalliseksi arvonlisäveron kannon tehokkaan toimittamisen varmistamiseksi, olisi – oikeusvarmuuden ja suhteellisuusperiaatteen valossa – perusteltava nämä henkilöt yhdistävän tosiasiallisen tai oikeudellisen suhteen perusteella. 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 väärinkäytökseen tai petokseen on suljettu pois, ovat huomioon otettavia seikkoja määritettäessä mahdollisuutta velvoittaa kyseinen henkilö suorittamaan arvonlisävero yhteisvastuullisesti (unionin tuomioistuimen tuomiot:

21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, 26 kohta; 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, 37; 76 kohta).

- 7 Puolan yleisten tuomioistuinten oikeuskäytännössä kaupallisten yhtiöiden hallituksen jäsenen OP:n 116 §:n mukaista yhteisvastuuta on vakiintuneesti pidetty ankaran vastuun vakuusluonteisena vastuuna. Tämä johtaa epätasapainoon verotuksellisten etujen ja yksilön edun välillä.
- 8 Oikeuskäytännössä korostetaan, että hallituksen jäsenen vastuu on luonteeltaan: toissijainen (verovelkojen periminen kolmannelta henkilöltä riippuu sellaisten toimien tehottomuudesta, joilla on pyritty saamaan verovelka arvonlisäverovelvolliselta itseltään – vastuu vieraasta velasta); yhteisvastuullinen (velkoja voi samanaikaisesti vaatia saatavaa sekä verovelvolliselta että kolmannelta henkilöltä); ei synny lain nojalla, vaan edellyttää päätöstä, johon se perustuu (veroviranomainen on velvollinen antamaan tällaisen päätöksen); vakuus (julkisoikeudellisten velvoitteiden suojaaminen verovelvollisten, veronmaksajien ja -perijöiden vastuun välttämiseksi). Lisäksi on katsottu, että kolmansien henkilöiden vastuulla ei ole yhteyttä verovelvollisen verovelvollisuuteen tai veronmaksajan ja -saajan menettelyllisiin velvollisuuksiin.
- 9 Hallituksen jäsenen vastuu on yhteisvastuullista, ilman yksilökohtaista rajoitusta, jos veroviranomainen osoittaa positiivisten edellytysten täyttyvän eikä hallituksen jäsen esitä vastuusta vapautumisen perusteiden olemassaoloa. Edellytysten luettelo on tyhjentävä.

Positiivisiin edellytyksiin kuuluvat:

1. kaupallisen yhtiön eli arvonlisäverovelvollisen verorästien syntyminen (eli verovelvollisuuden laiminlyönti);
2. ajanjaksolta, jona kyseinen hallituksen jäsen on toiminut hallituksessa, on tärkeää, että hallituksen jäsenellä on muodollinen toimivalta tietyinä ajanjaksona riippumatta siitä, onko vastuuasemassa ollut hallituksen jäsen tosiasiallisesti hoitanut yhtiön asioita;
3. arvonlisäverovelvollista vastaan vireillä olevien täytäntöönpanomenettelyjen tehottomuus.

Vastuusta vapautumisen perusteisiin kuuluvat (tyhjentävästi):

1. hallituksen jäsenen osoitus siitä, että hän on jättänyt ajoissa konkurssihakemuksen tai että kyseisenä ajankohtana oli aloitettu saneerausmenettely tai hyväksytty järjestely velkajärjestelymenettelyssä. Edellytys koskee ainoastaan hakemuksen jättämistä, ei sen vaikutusta eli konkurssiin asettamista;
2. hallituksen jäsenen osoitus siitä, että konkurssihakemuksen jättämisen laiminlyönti ei ole hänen tuottamukseen perustuva – mikä koskee tahallisuutta ja

huolimattomuutta, kun yhtiön hallituksen jäsen, noudattaen asianmukaista huolellisuutta yhtiön asioita hoitaessaan, ei ole jättänyt hakemusta hänestä riippumattomista syistä;

3. hallituksen jäsen on osoittanut yhtiön omaisuutta, jonka täytäntöönpano mahdollistaa yhtiön verorästien kattamisen merkittävältä osin – missä yhteydessä täytäntöönpanon tulee olla toteutettavissa ja johtaa velkojan tyydyttämiseen.

- 10 Kuten edellä esitetystä ilmenee, yhteisvastuuta koskevassa säännöksessä ei millään tavalla viitata hallituksen jäsenen toiminnan arviointiin, kuten vilpillisyyteen tai asianmukaisen huolellisuuden puutteeseen (tuottamuksellinen virhe tai huolimattomuus) hänen hoitaessaan yhtiön asioita. Siinä ei myöskään viitata hetkeen, jolloin hän on suorittanut tehtävänsä, kun on havaittu viitteitä arvonlisäveron maksamatta jäämisestä. Tuottamus otetaan huomioon ainoastaan konkurssihakemuksen jättämisen laiminlyönnissä. Näin ollen hallituksen jäsen, jonka osalta harkitaan yhteisvastuun määräämistä, ei voi tehokkaasti vedota todisteisiin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisista olosuhteista, jotka koskevat laajempaa tuottamuskäytännön mukaisista olosuhteista, jotka koskevat laajempaa tuottamuskäytännön mukaisista olosuhteista, jossa hallituksen jäsen voisi osoittaa toimineensa huolellisesti, mutta tällaisten olosuhteiden esiin tuominen tai edes niiden näyttäminen toteen ei vapauta häntä vastuusta tällaisen vastuusta vapautumisen perusteen puuttuessa. Edellä esitetty osoittaa, että Puolan oikeusjärjestelmässä hallituksen jäsenen yhteisvastuullinen verovelvollisuus perustuu tuottamuksesta riippumattomaan vastuuseen ja on luonteeltaan ehdoton. Voiko tällainen vastuu siten arvonlisäverodirektiivin säännösten valossa ylittää huolellisuusvelvoitteen ja tuottamusperiaatteen asettamat puitteet?
- 11 Esillä olevassa asiassa valittaja väittää, että tilanne, jossa veroilmoitusten mukaista arvonlisäveroa ei ole maksettu, on johtunut useista verohallinnon toimista, erityisesti toteutetuista turvaamistoimista, jotka tosiasiallisesti estivät häntä määräämästä yhtiön omaisuudesta hänen toimiessaan yhtiön hallituksen jäsenenä. Ne estivät häntä maksamasta veroilmoitusten mukaista arvonlisäveroa myös myöhemmillä tilityskausilla ja johtivat tämän seurauksena hänen vastuutaan koskevan menettelyn aloittamiseen. Veroviranomaiset kieltäytyivät toimittamasta valittajan pyytämiä todisteita, vaikka ne olivat veroviranomaisten hallussa (nämä ovat itse suorittaneet nämä toimet), koska viranomaisten mielestä näillä todisteilla ei ollut merkitystä kyseessä olevassa asiassa.
- 12 Yhteenvedona voidaan todeta, että ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on perusteltu epäily siitä, onko kansallisen lainsäädännön mukainen hallituksen jäsenen yhteisvastuu yhdenmukainen arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan, tulkittuna yhdessä SEUT 325 artiklan kanssa, tavoitteen kanssa, ja loukkaako se suhteellisuusperiaatetta, koska se on ankaraan vastuuseen perustuva mekanismi. Varsinkin kun vastuu voi kattaa veroviranomaisten itsensä toiminnan seurauksia, kuten esillä olevassa asiassa.

- 13 Koska arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan mukaisesti pääsääntönä on, että jokainen verovelvollinen on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, sellaiset arvonlisäverodirektiivin 194–199 b §:ssä ja 202 §:ssä tarkoitetut tilanteet, joissa muut henkilöt ovat velvollisia maksamaan arvonlisäveron, ovat poikkeuksia. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan perusteella muu henkilö, mutta yhteisvastuullisesti, on velvollinen maksamaan arvonlisäveron siinä mainituissa tapauksissa, jos jäsenvaltio tekee tällaisen päätöksen. Kun otetaan huomioon, että arvonlisäverodirektiivin 273 artikla, tulkittuna yhdessä SEUT 325 artiklan kanssa, mahdollistaa menettelyn, jossa hallituksen jäsenet ovat yhteisvastuullisia yhdessä arvonlisäverovelvollisen kanssa, menettelyssä olisi otettava huomioon tuottamustekijä laajemmin kuin Puolan kansallisessa säännöksessä, mikä johtaa menettelyn soveltamisalan laajentamiseen tältä osin ja herättää epäilyjä siitä, loukkaako hallituksen jäsenten nykyinen yhteisvastuu suhteellisuusperiaatetta.
- 14 Tätä vastuuta ei voida pitää arvonlisäverovelvollisen veronmaksuvelvollisuutta vastaavana, koska se on poikkeus. Hallituksen jäsenellä olisi oltava, hänen henkilökohtaisen vastuunsa määrittämistä koskevan menettelyn aikana, mahdollisuus pystyä osoittamaan, että hän ei ole arvonlisäverovelvollista edustaessaan toiminut vilpillisessä mielessä eikä hänen voida katsoa tehneen toiminnassaan tuottamuksellista virhettä tai menetelleen huolimattomasti. Puute mahdollisuudessa vapautua edellä mainitusta vastuusta loukkaa tällaisen hallituksen jäsenen omaisuudensuojaa (perusoikeuskirjan 17 artikla), koska yhteisvastuuta koskevan päätöksen antamisen seurauksena häneltä riistetään hänen omaisuutensa kokonaan tai osittain.
- 15 Hallituksen jäsenen yhteisvastuun muotoilemisessa edellä selostetulla tavalla on veroviranomaisten mielivaltaisuuden merkkejä ja se herättää tuomioistuimen perusteltuja epäilyjä arvonlisäverodirektiivin säännösten, suhteellisuusperiaatteen ja perusoikeuskirjan 17 artiklan loukkaamisesta.

### **Toisen ennakkoratkaisukysymyksen perustelut**

- 16 Arvonlisäverodirektiivin 273 artikla ei ole säännös, jonka perusteella jäsenvaltion sallitaan halutessaan poiketa arvonlisäverodirektiivin säännöksistä, vaan siinä sallitaan muiden velvoitteiden asettaminen ainoastaan arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö osoittaa, että jäsenvaltion on noudatettava unionin oikeusjärjestyksen yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja unionin perusoikeudet.
- 17 Epäilykset, joita tuomioistuimella on esillä olevan asian olosuhteiden yhteydessä, koskevat kansallista käytäntöä, jota sovelletaan hallituksen jäsenen vastuusta vapautumisen perusteisiin. Tämä koskee perustetta, jonka mukaan hallituksen jäsen voi vapautua yhteisvastuusta, jos hän osoittaa, että hän on jättänyt konkurssihakemuksen ajoissa tai että konkurssihakemuksen jättämisen laiminlyönti ei ole tuottamusperusteinen. Säännöksen rakenne on siinä määrin



selvä, että tilanteessa, jossa oikeushenkilöä vastaan aloitetaan konkurssimenettely, verovelat katetaan samojen periaatteiden mukaisesti kuin muutkin velat.

- 18 UPU:n säännösten ja maksukyvyttömyysoikeutta koskevan oikeuskirjallisuuden analyysin perusteella konkurssimenettelyä ei voida käydä vain yhtä velkojaa kohtaan. Konkurssi voidaan julistaa vain silloin, kun hakemuksen kohteena olevalla yhtiöllä on vähintään kaksi velkojaa, mikä johtuu konkurssin perimmäisestä tarkoituksesta eli velallisen kaikkien velkojien saatavien yhtäläisestä kattamisesta.
- 19 Veroviranomaiset ovat sen sijaan (hallintotuomioistuinten oikeuskäytännön tukemana) sitä mieltä, että edellä mainitusta vastuusta vapautuakseen hallituksen jäsenen on jätettävä konkurssihakemus myös tilanteessa, jossa velkojia on yksi, mikä on ristiriidassa 1) maksukyvyttömyysoikeuden perusteiden ja periaatteiden; 2) uPU:n säännösten; 3) yleisten tuomioistuinten oikeuskäytännön ja 4) kyseisen oikeudenalan oikeuskirjallisuuden kanssa. Veroviranomaisten mukaan hakemus on jätettävä silloin, kun velallisen maksukyvyttömyydelle on uPU:n 10 ja 11 §:ssä tarkoitetut perusteet, sivuuttaen kuitenkin uPU:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdan. Siten, jos velallinen ei täytä velvoitteitaan, tällainen hakemus olisi aina jätettävä. Velvollisuus konkurssihakemuksen jättämiseen ei tarkoita, että hakemus on tehokas ja että konkurssituomioistuin julistaa konkurssin. Velallisella on ainoastaan velvollisuus arvioida, kykeneekö se täyttämään erääntyneet velvoitteensa, kun taas sen arvioiminen, onko konkurssiin todellisuudessa edellytyksiä, kuuluu ainoastaan konkurssiasioissa toimivaltaiselle tuomioistuimelle. Näin ollen erääntyneiden velvoitteiden laiminlyönti yhtä velkojaa kohtaan ei vapauta hallituksen jäsentä konkurssihakemuksen jättämisestä. Tämä johtuu kolmannen henkilön vastuun luonteesta vakuutena ja toissijaisena vastuuna.
- 20 Edellä esitetty näkemys on tarkoitettu havainnollistamaan tilannetta, johon hallituksen jäsen joutuu. Hallituksen jäsen, kaupallista yhtiötä edustavana henkilönä, on velvollinen noudattamaan asianmukaista huolellisuutta asioiden hoitamisessa, mukaan lukien yleisesti sovellettavan lain tuntemus, sekä pidättymään toimista, joista aiheutuu tarpeettomia kuluja. Tämä seuraa suoraan KSH:n 209(1) §:n 1 momentista, jonka mukaan hallituksen jäsenen tulee tehtäviään hoitaessaan noudattaa toimintansa ammatillisesta luonteesta johtuvaa huolellisuutta ja olla yhtiölle lojaali. Arvonlisäverovelvollisen toimiminen vilpittömässä mielessä on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaate, eli arvonlisäverovelvollista edustava hallituksen jäsen on (tai ainakin hänen pitäisi olla) tietoinen tällaisesta käyttäytymisstandardista.
- 21 Konkurssihakemuksen jättäminen tilanteessa, jossa on vain yksi velkoja – valtio – on tehoton toimenpide kyseisessä menettelyssä (yksi velkoja ei tarkoita useita velkojia, ja konkurssimenettelyt ovat luonteeltaan yleisiä eivätkä yksittäisiä, kuten ulosottomenettelyssä). On notorinen seikka, että konkurssituomioistuimet palauttavat tällaisen hakemuksen seurauksin, että hakemus raukeaa taannehtivasti (KPC:n 130 §:n 2 momentti). Tämä johtaa siihen johtopäätökseen, että

hakemuksen jättäminen, ex lege, on lain nojalla tehotonta (”ei aiheuta mitään lain mukaisia oikeusvaikutuksia”). Sivuhuomautuksena on syytä todeta, että tällaisen hakemuksen laatiminen edellyttää taloudellista analyysiä, tilinpäätöksen laatimista ja usein asiantuntija-avun palkkaamista sekä aiheuttaa merkittäviä kuluja oikeudenkäyntimaksun ja oikeudenkäyntikulujen ennakkomaksujen muodossa.

- 22 Hallituksen jäsenellä on oikeus odottaa valtion viranomaisilta, että uPU:n säännökset ja konkurssituomioistuinten oikeuskäytäntö otetaan täysimääräisesti huomioon vastuusta vapautumisen perusteita arvioitaessa, koska ne liittyvät suoraan kansalliseen maksukyvyttömyysjärjestelmään.
- 23 Vaatimus jättää hakemus ainoastaan OP:n 116 §:n perusteella on ristiriidassa yleisesti tunnetun arvonlisäveron periaatteen kanssa, jonka mukaan sisältö asetetaan muodon edelle (eng. substance over form). Hakemuksen ydin ei ole itse sen jättäminen vaan asianmukaisen menettelyn (tässä tapauksessa maksukyvyttömyysmenettelyn) tosiasiallinen aloittaminen. On jälleen huomattava, että KPC:n 130 §:n 2 momentin mukaan tällainen hakemus on palautettava, ja palauttamisen seurauksena on sen jättämiseen liittyvien oikeusvaikutusten puuttuminen. Hallituksen jäsenen olisi jätettävä konkurssihakemus, kun sen edellytykset tosiasiallisesti täyttyvät. Muuten olemme tekemisissä tehottoman, järjettömän toiminnan kanssa, joka tuottaa tarpeettomia kustannuksia. Lisätään vielä, että nämä kustannukset rasittavat yhtiön omaisuutta ja vähentävät mahdollisen velkojan tarpeiden tyydyttämistä. Lisäksi ne muodostavat perusteen syyttää hallituksen jäsentä yhtiölle vahingollisesta toiminnasta. Sivuhuomautuksena on lisättävä, että jokaisen maksukyvyttömyysmenettelyn aloittaminen rajoittaa velkojien oikeuksia ja vaikeuttaa velallisen omaisuuden täytäntöönpanoa.
- 24 Kun kansallinen lainsäätäjä on ottanut käyttöön yhteisvastuun, joka ei ole luonteeltaan arvonlisäverovelvollisen vastuuseen nähden rinnakkainen vaan toissijainen, ja luonut perusteet, joiden täytyessä hallituksen jäsen voi vapautua vastuusta, on tällaiset perusteet myös oltava mahdollista täyttää. Tätä ei edellytä ainoastaan oikeusvarmuuden periaate vaan myös luottamuksensuojan periaate sekä oikeusvaltion ja ihmisoikeuksien kunnioittamisen arvot.
- 25 Yhteenvetona voidaan todeta, että ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on perusteltuja epäilyjä siitä, eikö edellä esitetyn kaltainen kansallinen käytäntö ylitä harkintavaltaa ylittämällä arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan tarkoituksen, tulkittuna yhdessä SEUT 325 artiklan sekä myös arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan ja 205 artiklan kanssa, ja loukkaa oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita sekä hyvän hallinnon periaatetta ja niiden seurauksena perusoikeuskirjan 47 ja 17 artiklaa, tulkittuna yhdessä SEU 2 artiklan kanssa.

### Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen perustelut

- 26 Harkintavallan laajuus ja ilmoitettu tapa muodostaa yksi hallituksen jäsenen yhteisvastuun vapautumisperusteista herättävät tuomioistuimessa epäilyjä yhdenvertaisuutta lain edessä koskevan periaatteen noudattamisen osalta (mukaan lukien syrjimättömyyden periaate – perusoikeuskirjan 20 artikla ja 21 artikla ja sen seurauksena oikeus tehokkaaseen oikeussuojakeinoon – perusoikeuskirjan 47 artikla).
- 27 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön antamien suuntaviivojen mukaisesti on ensin arvioitava tilanteiden vertailukelpoisuutta. Tarkasteltavana olevan kansallisen toimenpiteen tarkoituksena on ottaa käyttöön muun kuin arvonlisäverovelvollisen toimijan (arvonlisäverodirektiivin 193 artikla) tai muun henkilön kuin arvonlisäverovelvollisen (arvonlisäverodirektiivin 205 artikla), ts. hallituksen jäsenen, yhteisvastuullinen verovelvollisuus. Oikeushenkilön hallitukseen kuulumisen on se yhteinen piirre, jonka perusteella näitä tahoja on kohdeltava tasapuolisesti.
- 28 Yksi vastuusta vapautumisen peruste sisältää erottavan kriteerin eli velkojien lukumäärän. Sellaisen oikeushenkilön, jolla on useampi kuin yksi velkoja, hallituksen jäsen voi vapautua yhtiön velvoitteita koskevasta vastuusta jättämällä konkurssihakemuksen, kun taas sellaisen oikeushenkilön, jolla on vain yksi velkoja, hallituksen jäsen ei voi tehokkaasti jättää tällaista hakemusta. Toisin sanoen ensimmäinen ryhmä hallituksen jäseniä voi hakea suojaa velkojilta maksukyvyttömyysmenettelyssä, kun taas toinen ryhmä ei voi saada tällaista suojaa maksukyvyttömyysmenettelyn luonteen vuoksi. Kyseessä on siis tilanne, jossa kansallinen lainsäätävä on asettanut hallituksen jäsenet eri asemaan, eli kyseessä on poikkeaminen yhdenvertaisuudesta lain edessä.
- 29 Tämän vahvistaa oikeuskäytäntö, joka osoittaa, että hallituksen jäseniä (kolmansia osapuolia) kohdellaan selvästi eriarvoisesti sen mukaan, kuinka monta velkojaa heidän edustamallaan yhtiöllä on. Lisäksi on huomattava, että eriarvoisuus johtaa kolmannen osapuolen vastuun vakuusfunktion heikkenemiseen. Tällainen ajattelutapa sisältää kyseisen vastuun hyväksymisen ankarana vastuuna.
- 30 Lisäksi todettua oikeuskäytännön epätasa-arvoa pyritään korjaamaan luomalla OP:n 116 §:n nojalla uusi peruste (koska se ei johdu tästä säännöksestä), jossa velvoitetaan yhtiön, jolla on vain yksi velkoja, hallituksen jäsen jättämään konkurssihakemus siitä huolimatta, että tällainen hakemus on selvästi perusteeton ja että tällainen toiminta perustuu *contra legem* -tulkintaan.
- 31 Sellaisen oikeushenkilön, jolla on useita velkojia, hallituksen jäsen voi suojautua yhteisvastuuta vastaan jättämällä konkurssihakemuksen maksukyvyttömyyshetkellä. Näin ollen hän voi huolellisuutta noudattaen ja aloittamalla häntä velkojilta suojaavan menettelyn vapautua yhteisvastuusta, koska velkoja – valtio – ei ole etuoikeutetussa asemassa. Paljon huonommassa

tilanteessa on sellaisen oikeushenkilön, jolla on yksi velkoja, hallituksen jäsen, joka ei huolellisesta toiminnastaan huolimatta voi vapautua vastuusta – maksukyvyttömyyslainsäädännön mukaista oikeusperustaa ei ole. Hänen oikeudellista asemaansa ei muuta oikeuskäytäntö, jossa OP:n 116 §:n nojalla asetetaan velvollisuus jättää konkurssihakemus. Tämä pikemminkin korostaa lainsäätäjän luomaa epätasa-arvoa sekä tapaa ajatella tätä vastuusta vapautumisen perustetta ulkoisen ulottuvuuden omaavana, vaikka sen olemus korreloi vahvasti maksukyvyttömyisoikeusjärjestelmän kanssa.

- 32 Yhteenvedona voidaan todeta, että ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on perusteltuja epäilyjä siitä, eikö esitelty kansallisen oikeuden rakenne, jossa säädetään hallituksen jäsenen vastuusta arvonlisäverovelvollisen verovelvoitteista luomalla edellä mainittu vastuusta vapautumisen peruste, ylitä harkintavaltaa ylittämällä arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan tavoitteen, tulkittuna yhdessä SEUT 325 artiklan sekä myös arvonlisäverodirektiivin 193 ja 205 artiklan kanssa, ja loukkaa yhdenvertaisuutta lain edessä koskevaa periaatetta (perusoikeuskirjan 20 ja 21 artikla) mutta myös oikeutta tehokkaaseen muutoksenhakukeinoon (perusoikeuskirjan 47 artikla) tilanteessa, jossa valittajalla ei ole tehokasta oikeussuojakeinoa omistusoikeutensa suojaamiseksi.