

Kohtuasi C-277/24 [Adjak]ⁱ

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

22. aprill 2024

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławis vojevoodkonna halduskohus, Poola)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

25. jaanuar 2024

Kaebaja:

M. B.

Vastustaja:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Wrocławis maksuameti juhataja)

Põhikohtuasja ese

Taotlus osatüingu endise juhatause liikme osalemiseks menetluses, mille eesmärk on määrata kindlaks selle äriühingu käibemaksukohustus

Põhikohtuasja ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, käibemaksudirektiiv; ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimus

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, muudetud) artiklit 205 ja

ⁱ Käesoleval kohtuasjal on väljamõeldud nimi. See ei vasta ühegi menetlusosalise tegelikule nimele.

artiklit 273 koosmõjus ELL (ELT 2016, C 202, lk 13) artikliga 2 (õigusriik, inimõiguste austamine) ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta (ELT 2016, C 202, lk 389) artikliga 17 (õigus omandile), artikliga 41 (õigus heale haldusele) ja artikliga 47 (õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele), samuti liidu õigusega tagatud proportsionaalsuse põhimõtet, õigust õiglasele kohtumõistmisele ja kaitseõigusi tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm ja sellel põhinev liikmesriigi praktika, mille kohaselt ei anta füüsilisele isikule (juriidilise isiku juhatuse liikmele), kes võib kogu oma isikliku varaga kanda solidaarset vastutust juriidilise isiku käibemaksudokumentide eest, õigust osaleda aktiivselt menetluses, mille eesmärk on määrata juriidilisele isikule eespool viidatud maksukohustus maksuhalduri lõpliku otsusega, ja samal ajal eraldi menetluses, mille eesmärk on tuvastada nimetatud füüsilise isiku solidaarvastutus juriidilise isiku käibemaksudokumentide eest, puudub sellel isikul tõhus õiguskaitsevahend seadmaks kahtluse alla eelnevalt tehtud korraldusi ja hinnanguid juriidilise isiku maksukohustuse olemasolu või suuruse kohta, mis on esitatud maksuhalduri lõplikus otsuses, mis tehti ilma kõnealuse füüsilise isiku osaluseta ja mis tulemusena kujutab endast selles samas menetluses eelotsust liikmesriigi praktikaga kinnitatud liikmesriigi õigusnormi alusel?

Viidatud liidu õigusnormid

ELL artikkel 2

Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikli 17 lõige 1, artikli 41 lõige 1 ja artikkel 47

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklid 205 ja 273

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

2. aprilli 1997. aasta Poola Vabariigi põhiseadus (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej)

29. augusti 1997. aasta maksuseadus (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa):

artiklis 107 on sätestatud tingimused, mille kohaselt kolmandad isikud vastutavad maksukohustuslase maksuvõlgade eest solidaarselt kogu oma varaga;

artiklis 116 on sätestatud muu hulgas juhatuse liikmete solidaarvastutuse tekkimise tingimused äriühingu maksuvõlgade eest;

artiklis 133 on sätestatud, kes võivad olla maksumenetluse menetlusosalisteks.

Asjaolude ja menetluse lühikirjeldus

Kaebaja pöördus 22. augustil 2022 maksubüroo juhataja (edaspidi „esimese astme maksuhaldur“) poole taotlusega võimaldada tal poolena osaleda B. sp. z o.o. (edaspidi „äriühing“) suhtes algatatud maksumenetluses seoses äriühingu käibemaksu tasumise kontrollimisega ajavahemiku eest juunist kuni oktoobrini 2016 ning anda talle juurdepääs kõnealuse menetluse toimikule, põhjendades seda sellega, et ta oli aastatel 2014–2018 äriühingu juhatuse esimees ja tal on kõige põhjalikumad teadmised äriühingu tegevuse kohta uuritava perioodil.

Esimese astme maksuhaldur keeldus oma määrusega kaebaja taotlust rahuldamast, märkides, et maksuseadusest tuleneb, et ainult likvideerija võib asendada poolt „tema asjade ajamisel“ juhul, kui see pool ei ole pädevuse puudumise tõttu (nagu käesolevas asjas) võimeline õigustoiminguid tegema, ning et ainult poolel on õigus toimikuga tutvuda.

Kaebaja kaebas selle määruse edasi, mille tulemusena maksuameti juhataja (edaspidi „teise astme maksuhaldur“) tühistas määruse tervikuna ja peatas menetluse. Teise astme maksuhaldur märkis, et maksumenetluse poole staatuse omistamise otsustab maksuhaldur, kellel on õigus anda objektiivne hinnang selle kohta, kas taotluse esitanud isikul on tegelikult menetlusõigus. Teise astme maksuhalduri hinnangul ei kuulu kaebaja ühessegi maksuseaduse artiklis 133 nimetatud isikute kategooriasse. Seetõttu asus teise astme maksuhaldur seisukohale, et puudub õiguslik alus, millele toetudes esimese astme maksuhaldur oleks saanud vaidlustatud määruse teha.

Kaebaja esitas kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Wojewódzki sąd administracyjny (vojevoodkonna halduskohus), põhjendades seda asjaoluga, et ta oli menetlusega hõlmatud ajal äriühingu ainuke juhatuse liige. Just seetõttu on tal kõige põhjalikumad teadmised äriühingu tegevuse kohta ja need teadmised on menetluses võtmetähtsusega. Esimese astme maksuhaldur kinnitas, et piisav on see, et kaebaja kuulati üle tunnistajana. Samas oli see ülekuulamine ühekordne ja toimus kaks-kolm aastat varem, menetlus on aga endiselt pooleli ning jätkuvalt kogutakse tõendeid, mistõttu ei ole ühekordne ülekuulamine piisav. Lisaks sellele mõjutavad maksuseaduse kohaselt võimalikud rahuldamata nõuded kaebajat kui füüsilist isikut ja just sellega on tema taotlus põhjendatud.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 1 Senine liikmesriigi praktika, mis põhineb maksuseadusel, viib selleni, et käibemaksumenetluses, milles juriidiline isik, näiteks äriühing (käibemaksukohustuslane) on menetluse pool, on ta ainus menetluse pool. Sellistel isikutel nagu kaebaja (endine äriühingu juhatuse liige), hoolimata sellest, et nad vastutavad solidaarselt äriühingu maksukohustuste eest (maksuseaduse artikkel 116), sealhulgas käibemaksu eest, ei ole kõnealuses menetluses poole staatust, mis tooks kaasa mitmeid menetluslikke tagatise aktiivseks osalemiseks menetluses, sealhulgas õiguse esitada kaebusi maksuhalduri otsuste peale.

- 2 Liikmesriigi praktikas on leitud, et juhatuse liikme solidaarvastutuse üle otsustamiseks on kahte liiki menetlusi: 1) maksukohustuse määramise menetlus äriühingu maksukohustuse suuruse kindlaksmääramiseks, milles on pooleks ainult äriühing (käibemaksukohustuslane); 2) kolmanda isiku (sh endise juhatuse liikme) maksukohustuse määramise menetlus, kui äriühing (kes on maksukohustuslane) ei täida oma maksukohustusi. Teises menetluses on pooleks äriühingu endine juhatuse liige. Selle teise menetluses ese ei ole aga enam käibemaksu enda suurus. Menetlus, mis käsitleb äriühingu endise juhatuse liikme solidaarvastutust äriühingu käibemaksukohustuste eest, toimub seega varem käibemaksu määramise menetluses tehtud maksuotsuse alusel, milles oli pooleks ainult äriühing. Sellist otsust võib seega pidada äriühingu endist juhatuse liiget puudutavas menetluses eelotsuseks. Maksuseaduses ega liikmesriigi praktikas ei ole endisele juhatuse liikmele ette nähtud võimalust vaidlustada maksukohustuslasest äriühingu maksuvõla summat (hilisemas) eraldi menetluses, mis puudutab kolmanda isiku vastutust. Juhatuse liikme solidaarvastutuse menetluses tehakse üksnes kindlaks, kas sellise vastutuse tingimused, mis põhjendavad maksuhalduri otsusega varem tuvastatud maksukohustuse ülekandmist, on täidetud. Kui asuda seisukohale, et äriühingu endisel juhatuse liikmel ei ole äriühingu suhtes läbiviidavas maksukohustuse määramise menetluses menetlusosalise staatust, võetakse sellelt isikult ka õigus algatada tõhusalt erimenetlusi (menetluse uuendamine, otsuse kehtetuks tunnistamine).
- 3 Oluline tähendus kõnealuse liikmesriigi praktika kujunemisel maksuseaduse artikli 133 lõike 1 kohaldamise valdkonnas oli Trybunał Konstytucyjny (konstitutsioonikohus) otsusel, milles kohus sedastas, et see õigusnorm ei ole põhiseadusega vastuolus, ja selle otsusega kooskõlas oleval halduskohtute praktikal, mis oli olemas juba enne kõnealuse otsuse tegemist (näiteks kohtuotsused, milles on esitatud seisukoht, et osaühingu juhatuse liige ei ole pool menetluses, mis puudutab äriühingu maksukohustusi, sh käibemaksukohustust).
- 4 Käibemaksudirektiivi artiklis 273 on sätestatud, et liikmesriigid võivad kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi. Selline õigusnorm on Poola õiguses kolmandate isikute vastutus äriühingu maksukohustuste eest, mille hulka kuulub ka käibemaksukohustus.
- 5 Äriühingu endise juhatuse liikme solidaarvastutuse mehhanism sama äriühingu maksukohustuste eest aitab tagada käibemaksu nõuetekohast kogumist või maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmist käibemaksudirektiivi artikli 273 tähenduses kooskõlas ELTL artikli 325 lõikes 1 sätestatud kohustusega. Seda järeldust ei muuda asjaolu, et isikud, kes määrati solidaarselt vastutavaks põhikohtuasjas kõne all oleva mehhanismi alusel, ei ole ise käibemaksukohustuslased. Vaidluse sisu puudutab aga menetluslikke tagatisi, mis tuleks neile isikutele anda seetõttu, et neil on potentsiaalselt kohustus tasuda oma isikliku vara arvelt äriühingu käibemaksukohustus. Samas jätab käibemaksudirektiivi artikkel 273 liikmesriikidele kaalutlusruumi meetmete valikul, mida nad võivad võtta käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidmise takistamiseks.

- 6 Käibemaksudirektiivi artikli 205 kohaselt omakorda võivad liikmesriigid artiklites 193–200 ja 202–204 nimetatud juhtudel ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma. Kuigi käibemaksudirektiivi artikkel 193 näeb ette aluspõhimõtte, et käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, on selle artikli sõnastuses täpsustatud, et teised isikud võivad olla või peavad olema kohustatud maksu tasuma sama direktiivi artiklites 194–199b ja artiklis 202 nimetatud juhtudel. Käibemaksudirektiivi artiklite 193–205 kontekstist nähtub, et selle direktiivi artikkel 205 kuulub normide kogumisse, millega määratakse kindlaks käibemaksu tasumise eest vastutav isik erinevate olukordade põhjal. Seega on nende normide eesmärk tagada riigikassale käibemaksu tõhus sissenõudmine kõnealuses olukorras kõige sobivamalt isikult.
- 7 Oma 13. oktoobri 2022. aasta otsuses Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ (C-1/21, EU:C:2022:788) sedastas Euroopa Kohus, et käibemaksudirektiivi artiklit 273 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, milles on ette nähtud solidaarvastutuse mehhanism juriidilise isiku käibemaksuvõla eest järgmistel asjaoludel:
- solidaarselt vastutav isik on juriidilise isiku juhataja või juhtorgani liige;
 - solidaarvastutus tekib üksnes teise võimalusena, kui osutub võimatuks nõuda juriidiliselt isikult sisse tasumisele kuuluvat käibemaksusummat.
- 8 Samas otsuses sedastas Euroopa Kohus, et käibemaksudirektiivi artiklit 273 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, milles on ette nähtud selline solidaarvastutuse mehhanism, mis hõlmab viivitusintressi, mida juriidiline isik peab maksma käibemaksu tasumata jätmise eest selle direktiivi sätetega kehtestatud kohustuslike tähtaegade jooksul solidaarselt vastutavaks määratud isiku pahauskse tegevuse tõttu.
- 9 Seostades käibemaksudirektiivi eespool esitatud tõlgenduse käesoleva juhtumi asjaoludega, tuleb märkida, et olukorras, kus maksuhalduri eesmärk on tuvastada äriühingu suhtes läbiviidavas käibemaksukohustuse määramise menetluses sellised asjaolud nagu maksukohustuse olemasolu ja suurus, tuleks kõnealusele juhatuse liikmele (või endisele juhatuse liikmele) juba selliste järelduste tegemise etapis anda menetlusosalise staatus. Vastupidisel juhul võiks maksuhaldur teha meelevaldseid järeldusi, mida on võimatu menetluse järgmises etapis vaidlustada.
- 10 Liidu õiguses on omandiõigus kaitstud eelkõige harta artikliga 17. Omandiõiguse piiramine („vara“ vähendamine) seoses riigilõivude või maksudega saab toimuda ainult seaduses sätestatud tingimustel. Võttes arvesse omandiõiguse (vara) eespool kirjeldatud õiguskaitse ulatust liidu ja rahvusvahelise õiguse alusel, tuleks seda arvesse võtta kaitsemeetmete kontekstis, mis on ette nähtud Euroopa inimõiguste

ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (edaspidi „EIÕK“) artiklis 13, milles on sätestatud, et igäihel, kelle konventsioonis sätestatud õigusi ja vabadusi on rikutud, on õigus tõhusale menetlusele enda kaitseks riigivõimude ees ka siis, kui rikkumise pani toime ametiisik.

- 11 Harta artiklis 41 on omakorda sätestatud õigus heale haldusele, mis peegeldab liidu õiguse üldpõhimõtet (8. mai 2014. aasta kohtuotsus N., C-604/12, EU:C:2014:302, punkt 49). Selle õiguse teostamine hõlmab eelkõige õigust ärakuulamisele, mida ei saa käsitleda üksnes formaalselt, vaid mis peab tagama, et maksuhaldur kohtleb ärakuulatatavat isikut tema huve austades.
- 12 Samuti tuleb märkida, et tõhusa kohtuliku kaitse põhimõte on liidu õiguse üldpõhimõte, mis tuleneb liikmesriikide ühesugustest riigiõiguslikest tavadest ning on sätestatud EIÕKi artiklites 6 ja 13, ning seda põhimõtet kinnitab ka harta artikkel 47 (13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Unibet (London) Ltd ja Unibet (International) Ltd vs. Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163). Tõhusa õiguskaitse mõiste on laiem kui tõhusa kohtuliku kaitse mõiste, kuna esimene hõlmab ka kaitset haldusasutuste menetlustes, samas kui viimane hõlmab ainult kohtute antavat kaitset. Harta artiklis 47 on ette nähtud õigus tõhusale õiguskaitsevahendile, mis hõlmab õigust menetluse algatamisele sõltumatus ja erapooletus seaduse alusel moodustatud kohtus. Euroopa Inimõiguste Kohus on korduvalt märkinud, et EIÕK artiklis 13 on nõutud, et liikmesriikide õigussüsteemides oleksid ette nähtud tõhusad õiguskaitsevahendid (kaebeõigus). Liikmesriikide menetlusautonoomia alla kuuluv riigisisene meede ei tohi muuta liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (15. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punkt 17; 17. novembri 1998. aasta kohtuotsus Aprile, C-228/96 ja C-228/96, EU:C:1998:544, punkt 18).
- 13 Kaitseõigust peetakse liidu õiguse üldpõhimõtteks, mis tagab võimaluse teha tõhusalt teatavaks oma seisukoht, enne kui tehakse huvitatud isiku huve kahjustada või otsus. Euroopa Liidu lepingu artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtte kohaselt peavad liikmesriikide kohtud tagama, et isiku õigused on liidu õiguse alusel kohtulikult kaitstud, ning lisaks on ELL artikli 19 lõike 1 alusel liikmesriigid kohustatud nägema ette tulemusliku õiguskaitse tagamiseks vajaliku kaebeõiguse liidu õigusega hõlmatud valdkondades (vt 8. novembri 2016. aasta kohtuotsus Lesoochranárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, punkt 50; 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus M, C-560/14, EU:C:2017:101, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika). Isikutele liidu õigusest tuleneva tõhusa kohtuliku kaitse põhimõte koosneb eri koostisosadest, mis on eelkõige kaitseõigus, poolte võrdsuse põhimõte, õigus pöörduda kohtusse ning õigus lasta end nõustada, kaitsta ja esindada (6. novembri 2012. aasta kohtuotsus Otis jt, C-99/11, EU:C:2012:684, punkt 48). Kõigis menetlustes hõlmab kaitseõiguse tagamine lahutamatu ka õigust olla ära kuulatud, mis tagab igale isikule võimaluse teha haldusmenetluses, enne kui langetatakse otsus, mis võib kahjustada tema huve, kasulikult ja tõhusalt teatavaks oma seisukoht (11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431,

punktid 34 ja 36; 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus M., C-560/14, EU:C:2017:101, punktid 25 ja 31). Põhiõigused, näiteks kaitseõiguse tagamine, ei ole absoluutsed eelisõigused, vaid neile võib seada piiranguid, tingimusel et need piirangud vastavad tõepoolest kõnealuse meetmega taotletud üldise huvi eesmärkidele ega kujuta selle eesmärgi kontekstis ülisuurt ja talumatut sekkumist, mis kahjustaks sedasi tagatud õiguse olemust (vt ka 10. septembri 2013. aasta kohtuotsus G. ja R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punkt 33; 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, punkt 43; 7. juuli 2016. aasta kohtuotsus Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, punkt 37). Kaitseõiguse ja õiguse tõhusale kohtulikule kaitsele rikkumise olemasolu tuleb aga analüüsida iga juhtumi konkreetsete asjaolude alusel, eelkõige asjassepuutuva akti laadi, selle vastuvõtmise konteksti ja asjaomast valdkonda reguleerivate õigusnormide põhjal (vt 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus komisjon jt vs. Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P ja C-595/10 P, EU:C:2013:518, punkt 102; 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus M., C-560/14, EU:C:2017:101, punkt 33).

- 14 Õigus tutvuda tõenditega hõlmab tõendeid, mille ametiasutused on menetluse käigus kogunud, ning seotud menetlustes, näiteks kriminaal- või haldusmenetlustes kasutatavaid tõendeid, kui ametiasutus kavatses oma otsuses tugineda selliste menetluste käigus saadud tõenditele. Otsuse adressaadil peab olema võimalus enne otsuse tegemist neid tõendeid kommenteerida. Tõendite edastamine poolele pärast otsuse tegemist kohtumenetluse staadiumis ei saa heastada kaitseõiguste rikkumist (vt 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary Kft. vs. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, punktid 52 ja 57). Õigus tutvuda tõenditega on Euroopa Kohtu praktikas seotud „poolte võrdsuse“ põhimõttega. Tõhusa õiguskaitse põhimõtte lahutamatu osana tuleneb see põhimõtte õigusest õiglasele kohtulikule arutamisele ja tagab pooltele kohtus võrdse kohtlemise. Seevastu võib piirata poole õigust saada teada kõiki tõendeid, kui see on põhjendatud vajadusega kaitsta teiste menetlusosaliste õiguslikke huve või konfidentsiaalset teavet. Sellisel juhul aga peab kohtul tõhusa õiguskaitsevahendi tagamiseks olema vajalik teave, sealhulgas konfidentsiaalne teave ja ärisaladused, et ta saaks ise teha kõiki asjaolusid teades otsuse selle kohta, kas nimetatud teavet võib edastada, samuti peab kohus uurima kõiki asjakohaseid faktilisi ja õiguslikke asjaolusid (7. septembri 2021. aasta kohtuotsus UAB „Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras“ vs. UAB „Ecoservice Klaipėda“ jt, C-927/19, EU:C:2021:700, punktid 129 ja 135).
- 15 Samuti tuleb üksikisiku menetlusliku olukorra kujundamisel võtta arvesse proportsionaalsuse põhimõtet, mille kohaselt peavad liidu õiguse sättest tulenevad meetmed olema asjakohased kõnealuse õigusaktiga taotletavate õiguspäraste eesmärkide saavutamiseks ega tohi minna kaugemale sellest, mis on nende saavutamiseks vajalik (8. juuni 2010. aasta kohtuotsus Vodafone jt, C-58/08, EU:C:2010:321, punkt 51). Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt tuleb leida tasakaal konkureerivate huvide vahel ning õiglase tasakaal ühelt poolt ühiskonna üldise huvi nõuete ja teiselt poolt üksikisiku põhiõiguste kaitse nõuete vahel (vt EIK 26. aprilli 1991. aasta kohtuotsus Ezelin vs. Prantsusmaa, 11800/85,

punkt 52). Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigid võtma meetmeid, mis, võimaldades küll saavutada riigisisese õigusega taotletud eesmärgi, kahjustavad võimalikult vähe asjasse puutuvates liidu õigusaktides seatud eesmärke ja põhimõtteid (vt 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Molenheide jt, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 46; 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 52). Seega, kuigi on õiguspärane, et liikmesriigi võetud meetmed kaitsevad parimal võimalikul moel riigikassa õigusi, ei või need siiski minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt kohtuotsus Molenheide jt, punkt 47, ja 11. mai 2006. aasta kohtuotsus Federation of Technological Industries jt, C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 30, samuti 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG vs. Finanzamt Malchin, C-271/06, EU:C:2008:105, punktid 18 ja 19). Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt tuleks juhul, kui on võimalik valida suurema hulga sobivate lahenduste hulgast, kasutada kõige vähem koormavat ning sellest tulenevad puudused ei tohi olla taotletavate eesmärkidega võrreldes ülemäärased (vt Euroopa Kohtu 12. juuli 2001. aasta otsus Jippes jt, C-189/01, EU:C:2001:420, punkt 81).

- 16 Seega tuleb järeldada, et liikmesriigi õigusnormidest ja praktikast tulenev kaebaja ilmajätmine õigusest osaleda aktiivselt maksumenetluses, mille tulemusel määratakse kindlaks äriühingu (käibemaksukohustuslase) käibemaksukohustus, mille eest kaebaja võib solidaarselt vastutada oma isikliku varaga, tekitab põhjendatud kahtlusi. Need kahtlused tekivad ELL artiklist 2 tulenevate normide, eelkõige õigusriigi põhimõtte ja inimõiguste austamise põhimõtte (harta artikkel 17) eiramise kontekstis. Isikult, kellelt on võetud õigus osaleda menetluses, mis puudutab lõplikult tema vara, võetakse *de facto* õigus enesemääramisele ning tema vara ulatuse määrab kindlaks maksuhaldur. Lisaks on tekkinud kahtlus seoses sellega, et äriühingu (käibemaksukohustuslase) endisele juhatuse liikmele ei ole antud tõhusaid ja piisavaid õiguskaitsevahendeid käibemaksukohustuse sisu ja suuruse vaidlustamiseks (kuna tal puudub kohustuse sisu ja suurust käsitleva menetluse poole staatus). Sellega jäetakse pool ilma õigusest õiglasele kohtulikule arutamisele tema individuaalses kohtuasjas, sest äriühingu maksukohustuse määratud summa ja alus muutuvad ilma kolmanda isiku osaluseta tehtud lõpliku otsuse alusel selle kolmanda isiku vastutuseks, kellel aga puudub piisav ja tõhus õiguskaitsevahend, et vaidlustada maksuhalduri järeldused, mis on olnud äriühingu käibemaksukohustuse olemasolu ja suuruse kohta otsuse tegemise aluseks. Maksuseaduse artiklis 116 sätestatud välistavad asjaolud annavad teatavaid võimalusi hoida äriühingu solidaarvastutusest kõrvale, kuid need ei võimalda seada kahtluse alla äriühingu maksukohustuse olemasolu ega suurust. Tulemusena ei anna need sätted isikule tegelikku kaitseõigust. Veel üks kahtlus on seotud sellega, et äriühingu (käibemaksukohustuslase) endisele juhatuse liikmele ei ole antud õigust oma vara kaitsta. Maksukohustuse määramise menetlus, mis viiakse läbi ilma selle isiku osaluseta, mõjutab otseselt ja vahetult tema õiguste sfääri, sealhulgas tema vara. Tuleb välja tuua ka kahtlus seoses sellega, et äriühingu (käibemaksukohustuslane) endisel juhatusel liikmel puudub õigus heale haldusele, millega on seotud kaebaja õigus pöörduda maksuasjas

sisuliselt arutava kohtu poole. Maksumenetluse poole staatuse puudumine välistab võimaluse esitada hiljem halduskohtule kaebust äriühingule käibemaksukohustuse määramise otsuse peale. Sellest tuleneb kahtlus, et kaebaja kaitseõigus ei ole tagatud. Kaitset tuleb siinkohal mõista kui õigust vaidlustada kaebajalt nõutava kohustuse sisu ja suurus. Lisaks ei ole kaebajal võimalik jooksvalt tutvuda maksuhalduri kogutud tõenditega. Selles etapis ei ole tal ka tõendusõigust ega õigust osaleda näiteks tunnistajate ülekuulamisel. Seega on kaheldav, kas selline olukord võimaldab rääkida kaebaja ja maksuhalduri vahelisest „poolte võrdsusest“. See aga tekitab kahtluse seoses proportsionaalsuse põhimõtte järgimisega, sest käesoleval juhul on vaja tasakaalustada avalikku huvi, mis on kahtlemata olemas äriühingu käibemaksukohustuse määramise menetluses, ja selle isiku huve, kes võib lõpuks vastutada kõnealuse äriühingu kohustuse eest oma isikliku varaga. Seega kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas proportsionaalsuse põhimõttega on kooskõlas see, et sellise kolmanda isiku menetluslikku seisundit, kes võib vastutada äriühingu käibemaksukohustuse eest, kujundatakse nii, et kolmandal isikul ei ole võimalust tõhusalt vaidlustada maksukohustuse suurust, mille eest ta peab äriühinguga solidaarselt vastutama. Seega on asjakohane ka kahtlus, mis tuleneb asjaolust, et äriühingu (käibemaksukohustuslase) endisel juhatuse liikmel ei ole õigust olla ära kuulatud, sest tema argumentid jäävad läbi vaatamata.

- 17 Oluline on siinkohal juhtida tähelepanu ka seisukohale, mida Euroopa Kohus väljendas oma 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsuses C-189/18 ning mille kohaselt käibemaksudirektiivi, kaitseõiguste tagamise põhimõtet ja harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole üldjuhul vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mille kohaselt on maksuhaldur maksukohustuslase käibemaksu mahaarvamise õiguse kontrollimisel seotud nende faktiliste asjaolude ja õigusliku kvalifikatsiooniga, mille ta on tuvastanud selle maksukohustuslase tarnijaid puudutavates seotud haldusmenetlustes ja millel põhinevad tema lõplikud otsused, mille kohaselt on need tarnijad käibemaksust kõrvale hoidnud, kui esiteks ei vabasta need õigusnormid või praktika maksuhaldurit kohustusest esitada maksukohustuslasele tõendid, sealhulgas viimase tarnijaid puudutavate seotud menetluste käigus saadud tõendid, mille alusel kavatseb maksuhaldur teha otsuse, ning kui see maksukohustuslane ei jää seeläbi ilma õigusest vaidlustada tulemuslikult teda puudutavas menetluses neid asjaolusid ja õiguslikku kvalifikatsiooni, teiseks, kui nimetatud maksukohustuslasel on võimalik tutvuda selle menetluse kestel kõikide seotud haldusmenetlustes või mis tahes muus menetluses kogutud tõenditega, mille põhjal kavatseb maksuhaldur otsuse teha või mis võivad osutada vajalikuks tema kaitseõiguste kasutamisel, välja arvatud juhul, kui dokumentidega tutvumise piirang on põhjendatud üldise huvi eesmärkidega, ja kolmandaks, kui selle otsuse peale esitatud kaebust menetleval kohtul on võimalik kontrollida nende tõendite kogumise ja kasutamise seaduslikkust ning nende tarnijate suhtes tehtud haldusotsustes sisalduvaid tuvastatud asjaolusid, mis on kaebuse lahendamisel otsustava tähtsusega.
- 18 Seega, kuna eespool viidatud Euroopa Kohtu otsuses kirjeldatud asjaoludel on isikul vaja tutvuda teistes menetlustes kogutud tõenditega, siis tuleb asuda

seisukohale, et käibemaksudirektiivi sätetega, kaitseõiguste tagamise põhimõttega ja harta artikliga 47 ei ole vastuolus see, kui kolmas isik, kes võib saada äriühingu kohustuste eest solidaarselt vastutavaks, osaleb äriühingu suhtes läbiviidavas maksukohustuse määramise menetluses (aja osas, mil ta oli seda äriühingut esindav juhatuse liige), millega seoses tekib tal õigus tutvuda tõenditega, mille alusel maksuhaldur peab kindlaks määrama maksukohustuse summa, mille ta võib sellele kolmandale isikule lõpuks määrata.

- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab täiendavalt tema poolt kohtuasjas C-278/24 esitatud eelotsuse küsimustele, mis ei puuduta käesolevas asjas kaebajat, kuid mis on temaga seotud.

TÖÖDOKUMENT