

Kohtuasi C-278/24 [Genzyński]ⁱ**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

22. aprill 2024

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

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

Eelotsusetaotluse kuupäev:

31. jaanuar 2024

Kaebaja:

P.K.

Vastustaja:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Põhikohtuasja ese liikmesriigi kohtus

Juriidilise isiku juhatuse liikme solidaarvastutuse eeldused selle juriidilise isiku käibemaksuvõlgade eest.

Eelotsuse küsimuste ese ja õiguslik alus

Liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud juriidilise isiku juhatuse liikme solidaarvastutus käibemaksuvõlgade eest ja liikmesriigi praktika selles valdkonnas, hinnatuna direktiivi 2006/112/EÜ, ELTL, põhiõiguste harta, õiguskindluse, õiguspärase ootuste, seaduse ees võrdsuse, diskrimineerimise keelu ja õiguse heale haldusele põhimõtete kontekstis.

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

Eelotsuse küsimused

„1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), sätteid, sealhulgas selle artikleid 193, 205 ja 273 koostoimes Euroopa Liidu toimimise lepingu (edaspidi „ELTL“) artikliga 325 ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikliga 17 ning proportsionaalsuse põhimõttega, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette juriidilise isiku juhatuse liikme solidaarvastutuse selle juriidilise isiku käibemaksuvõlgade eest, ilma et eelnevalt oleks kindlaks tehtud, kas juhatuse liige tegutses pahauskselt või saab teda süüdistada süülises veas või hooletuses?

2. Kas käibemaksudirektiivi sätteid, sealhulgas artikleid 193, 205 ja 273 koostoimes ELTL artikliga 325, õiguskindluse põhimõtet, õiguspärase ootuse põhimõtet, õigust heale haldusele, mis tulenevad harta artiklist 41 koostoimes ELL artikliga 2 ([...] õigusriik, inimõiguste austamine), harta artikliga 47 (tõhus õiguskaitsevahend, õigus pöörduda kohtusse) tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi praktika, mille kohaselt peab juhatuse liige selleks, et vabaneda solidaarvastutusest sellise juriidilise isiku käibemaksuvõlgade eest, kellel on ainult üks võlausaldaja, esitama pankrotiavalduse, millel puudub ese liikmesriigi maksejõuetusõiguse normide ja praktika kontekstis, ning mis seega kahjustab omandiõiguse olemust (harta artikkel 17)?

3. Kas käibemaksudirektiivi artikleid 193, 205 ja 273 koostoimes ELTL artikliga 325 ning seaduse ees võrdsuse põhimõtet ja diskrimineerimise keelu põhimõtet (harta artikkel 20 ja harta artikkel 21) tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus [punktis 1 viidatud] liikmesriigi õigusnormid, mis võimaldavad kohelda juriidiliste isikute juhatuse liikmeid ebavõrdselt sel viisil, et rohkem kui ühe võlausaldajaga juriidilise isiku juhatuse liige saab vabaneda kohustusest äriühingu käibemaksuvõla eest, kui ta esitab pankrotiavalduse, ainult ühe võlausaldajaga juriidilise isiku juhatuse liikmel aga ei ole võimalust sellist avaldust tõhusalt esitada, mille tulemusena puudub tal võimalus vabaneda solidaarvastutusest juriidilise isiku käibemaksuvõla eest ja õigus tõhusale õiguskaitsevahendile (harta artikkel 47)?“

Liidu õigusnormid

ELL artikkel 2, artikli 4 lõige 3;

ELTL artikli 325 lõige 1;

Põhiõiguste harta artikli 17 lõige 1, artikkel 20, artikli 21 lõige 1, artikkel 47;

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikkel 193, artikkel 205, artikkel 273

Liikmesriigi õigusnormid

11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 103 lõige 1;

29. augusti 1997. aasta maksuseaduse (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, edaspidi „maksuseadus“) artikkel 26, artikkel 91, artikkel 108, artikkel 116;

28. veebruari 2003. aasta pankrotiseaduse (ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe, edaspidi „pankrotiseadus“) artiklid 1, 2, 10, 11, 20, 21, 22, 29;

17. novembri 1964. aasta tsiviilkohtumenetluse seadustiku (ustawa z 17 listopada 1964 roku Kodeks postępowania cywilnego, edaspidi „tsiviilkohtumenetluse seadustik“) artikkel 130;

15. septembri 2000. aasta äriühingute seadustiku (ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks Spółek Handlowych, edaspidi „äriühingute seadustik“) artikkel 299.

Asjaolude ja menetluse lühikirjeldus

- 1 Oma 15. juuni 2022. aasta otsusega määras esimese astme maksuhaldur P.K.-le (edaspidi „kaebaja“) solidaarvastutuse äriühingu E. Sp. z o.o. (edaspidi „äriühing“) 2017. aasta mai, juuni, juuli ja augusti käibemaksuvõla eest ja viivise tasumisega hilinemise eest kokku summas 1 306 639,70 Poola zlotti muu hulgas maksuseaduse artikli 107 § 1 ja § 2 punkti 2, artikli 108 § 1 alusel koostoimes artikliga 116. Esimese astme maksuhalduri otsuse põhjendustest nähtub, et kaebaja nimetati 2014. aasta jaanuaris äriühingu juhatuse esimeheks. 2017. aasta septembris astus kaebaja sellest ametist tagasi. Otsuse põhjenduses on märgitud, et äriühing esitas eespool nimetatud kuude kohta käibedeklaratsioonid, milles olid näidatud tasumisele kuuluvad käibemaksusummad. Seejärel esitas äriühing deklaratsioonide parandused 2017. aasta juuni, juuli ja augusti kohta. Kuna äriühing kohustusi seaduses ette nähtud tähtaja jooksul ei tasunud, muutusid kõnealused nõuded maksuvõlgadeks. Pärast meeldetuletuste kasutamist väljastas esimese astme maksuhaldur täitedokumentid. Samuti tehti mitu täitetoimingut, kuid äriühingu vara ei võimaldanud maksuvõlga täies ulatuses rahuldada. Eeltoodut arvestades lõpetas esimese astme maksuhaldur, kes tegutses täitevasutusena, äriühingu suhtes läbiviidud täitemenetluse selle tulemusetuse tõttu. Kogu kohtuasjas kogutud tõendusmaterjali põhjal leiti, et juhatuse liikme vastutuse tuvastamise eeldused äriühingu maksuvõlgade eest olid olemas, sest kaebaja oli võlgnevuse tekkimise ajal juhatuse liige ja sundtäitmise äriühingu vara suhtes oli tulemusetu (positiivsed eeldused). Samuti tuvastati, et äriühing oli lõpetanud lõplikult oma võlgade tasumise maksuhalduri ees alates 25. juunist 2017 (seadusjärgne käibemaksu tasumise tähtaeg 2017. aasta mai eest). Kaebaja ei ole tõendanud, et ta oleks esitanud õigeaegselt pankrotiavalduse või et oleks algatatud restruktureerimismenetlus või et kokkuleppemenetluses oleks heaks

kiidetud kokkulepe või et pankrotiavalduse esitamata jätmine ei oleks olnud tema süü. Samuti ei ole ta näidanud äriühingu vara, mille sundtäitmine võimaldaks äriühingu maksuvõlgasid suures osas katta. Eespool nimetatud otsuse põhjendustest nähtub, et 11. aprilli 2022. aasta kirjas palus kaebaja muu hulgas, et tõendeid täiendataks kõigi esimese astme maksuhalduri poolt äriühingu suhtes ajavahemikus 2016. aastast kuni 2017. aasta lõpuni läbi viidud menetluste toimikutega, et teha kindlaks, millistes menetlustes, mis ajal ja millises ulatuses tehti äriühingu varale hüpoteegi seadmise otsused või mis tahes muud menetlustoimingud, mille alusel äriühingu vara arestiti või kinni peeti (sealhulgas rahasummad pangakontodel ja käibemaksu enammaksed); et kaebaja kuulataks eeltoodud asjaolude osas üle; et äriühingu pangakontosid haldavatelt pankadelt nõutaks kinnitust selle kohta, mis kuupäevadel ja millises ulatuses arestiti äriühingu pangakontod aastatel 2016–2017. Kaebaja hinnangul kinnitavad nimetatud tõendid, et maksuhalduri tegevus muutis võimatuks juhatuse tegevuse, kellel ei olnud eespool nimetatud asjaoludel võimalik esitada pankrotiavaldust. 13. mai 2022. aasta määrusega keelduti selliste tõendite vastuvõtmisest, mille esimese astme maksuhalduri sõnul ei olnud mingit seost käesoleva maksumenetlusega.

- 2 Kaebaja esitatud kaebuse peale jättis Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu direktor (edaspidi „apellatsiooniasutus“) oma 18. oktoobri 2022. aasta otsusega kehtima esimese astme maksuhalduri otsuse.
- 3 Sellest tulenevalt esitas kaebaja eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse.

Poolte peamised argumendid liikmesriigi kohtus

- 4 Kaebaja väitis, et vaidlustatud otsusega on rikutud muu hulgas pankrotiseaduse artiklit 11 koostoimes selle seaduse artikli 20 lõikega 1 ja artikli 21 lõikega 1 sellega, et seda sätet tõlgendati valesti ja eeldati, et ettevõtjast võlgniku pankroti saab välja kuulutada ka siis, kui tal on ainult üks võlausaldaja, vaatamata sellele, et eeltoodud õigusnormidest, väljakujunenud kohtupraktikast ja õiguskirjandusest, samuti pankrotikohtute ühtsest praktikast tuleneb, et võlgniku maksejõuetuks kuulutamiseks ja tema suhtes pankrotimenetluse algatamiseks on vaja, et tal oleks täitmata rahalisi kohustusi vähemalt kahe võlausaldaja ees, sest pankrotimenetluse eesmärk on kõigi võlausaldajate nõuete võrdne rahuldamine kogu võlgniku vara arvelt; samuti, et selle otsusega on rikutud maksuseaduse artikli 116 § 1 punkti 1 lõiget b selle mittekohaldamisega, sest ajavahemikul, mil kaebaja täitis äriühingu juhatuse liikme ülesandeid, ei olnud tal ei õiguslikku ega faktilist alust pankrotiavalduse esitamiseks, mille tulemusena esimese astme maksuhaldur tegi vääralt kindlaks kaebaja vastutuse äriühingu maksuvõla eest.
- 5 Vastustaja väitis, et kaebajal oli võimalus esitada pankrotiavaldus olukorras, kus äriühingul oli ainult üks võlausaldaja, sest maksuseaduse artikli 116 lõike 1 punktis 1 nimetatud välistav asjaolu viitab avalduse esitamise faktile, mitte selle avalduse tagajärjele, milleks on pankroti väljakuulutamine. Vastustaja viitas

halduskohtute praktikale, millest nähtub, et kaebaja seisukoha pooldamine seaks eelisolukorda need juhatuse liikmed, kelle puhul on äriühingutel ainult üks võlausaldaja ehk riigikassa, võrreldes äriühingutega, kellel on vähemalt kaks võlausaldajat. Seega toimuks juhatuse liikmete (kolmandate isikute) ilmselgelt ebavõrdne kohtlemine sõltuvalt sellest, kui palju võlausaldajaid on nende juhitud äriühingutel, ning kolmandate isikute vastutuse tagatisfunktsiooni nõrgenemine.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

Esimese eelotsuse küsimuse põhjendus

- 6 Väljaspool käibemaksudirektiivi artiklis 273 sätestatud piire ei ole selles sättes täpsustatud tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha. Seega annab see säte neile kaalutlusruumi meetmete osas, millega soovitakse saavutada nende territooriumil tasumisele kuuluva käibemaksu täies ulatuses kogumise ja maksupettuste vastu võitlemise eesmärgi. Liikmesriigid on aga kohustatud nimetatud pädevust teostama liidu õigust ja selle aluspõhimõtteid ning seega proportsionaalsuse põhimõtet järgides. Liikmesriigi õigusnormid, mis *de facto* kehtestavad süüst sõltumatu solidaarvastutuse süsteemi, ulatuvad kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste tagamiseks. Proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus, kui vastutus käibemaksu tasumise eest pannakse muule isikule kui maksukohustuslane, võimaldamata sellel isikul maksu tasumise kohustusest vabaneda, kui ta tõendab, et ei ole maksukohustuslase tegevusega kuidagi seotud. Nimelt on ilmselgelt ebaproportsionaalne pidada seda isikut vastutavaks maksutulude laekumata jäämise eest, mille on põhjustanud kolmanda isiku tegevus, millele tal ei olnud mingit mõju. Neil asjaoludel peab see, kuidas liikmesriigid kasutavad võimalust määrata maksu tõhusa kogumise tagamiseks mõni teine solidaarne võlgnik peale maksu tasuma kohustatud isiku, olema põhjendatud kahe asjaomase isiku vahelise faktilise ja/või õigussuhtega, arvestades õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtet. Asjaolu, et muu kui maksu tasumise eest vastutav isik tegutses heas usus ja kogu pädevalt ettevõtjalt nõutava hoolsusega, et ta võttis kõik tema käsutuses olevad mõistlikud meetmed ja et tema osalemine kuritarvituses või pettuses on välistatud, tuleb arvesse võtta selle kindlaks tegemisel, kas seda isikut on võimalik kohustada tasumisele kuuluvat käibemaksu solidaarselt maksuma (Euroopa Kohtu 21. detsembri 2011. aasta otsus *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 26; 20. mai 2021. aasta otsus *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 37; punkt 76).
- 7 Poola üldkohtute praktikas on välja kujunenud suund pidada äriühingu juhatuse liikme solidaarvastutust maksuseaduse artikli 116 kohaselt süüst sõltumatuks objektiivseks tagatiseks. See toob kaasa tasakaalustamatuse maksuhuvide ja üksikisiku huvide vahel.
- 8 Kohtupraktikas rõhutatakse, et juhatuse liikme vastutus on oma olemuselt subsidiaarne (maksuvõla sissenõudmine asjaomaselt kolmandalt isikult sõltub

sellest, kas käibemaksukohustuslaselt endalt maksuvõla saamiseks esitatud hagid on tulemusetud – vastutus teise isiku võla eest); solidaarne (ühel ajahetkel võib maksuvõlausaldaja tegutseda nii maksukohustuslase kui ka kolmanda isiku kaudu); ei teki automaatselt, kuid nõuab konstitutiivse otsuse tegemist (maksuhaldur on kohustatud sellise otsuse tegema); on tagatise iseloomuga (avalik-õigusliku võlgnevuse tagamine enne kui maksukohustuslased, maksjad, sissenõudjad saavad vastutusest kõrvale hiilida). Lisaks sellele on rõhutatud, et kolmandate isikute vastutus ei ole seotud maksukohustuslase maksukohustusega ega maksja ja sissenõudja instrumentaalse kohustusega.

- 9 Juhatuse liige vastutab solidaarselt, ilma individuaalsete piiranguteta, kui maksuhaldur tõendab positiivsete eelduste täitmist ja juhatuse liige ise ei tõenda edukalt välistavate eelduste olemasolu. Eelduste loetelu on ammendav.

Positiivsete eelduste hulka loetakse järgmine:

- 1) äriühingu – käibemaksukohustuslase maksuvõlgade tekkimine (st maksukohustuse tasumata jätmine);
- 2) ajavahemiku puhul, mil juhatuse liige täitis kuulus juhatusse, on oluline, et juhatuse liikmel oleksid kõnealusel ajal ametlikud volitused, olenemata sellest, kas juhatuse vastutav liige tegeles tegelikult äriühingu huvidega;
- 3) käibemaksukohustuslase suhtes poolelioleva sundtäitmise tühisus.

Välistavate eelduste hulka loetakse järgmine (eranditult):

- 1) juhatuse liige tõendab, et ta taotles pankroti väljakuulutamist õigel ajal, et vahepeal on algatatud restruktureerimismenetlus või et kokkuleppemenetluses oleks heaks kiidetud kokkulepe. See tingimus puudutab ainult avalduse esitamist, mitte selle mõju, milleks on pankroti väljakuulutamine;
- 2) juhatuse liige tõendab, et pankrotiavalduse esitamata jätmine ei olnud juhatuse liikme süü – see puudutab tahtlikku ja tahtmatut süüd, kui äriühingu juhatuse liige, kuigi ta tegutses oma äritegevuses hoolikalt, jättis sellise avalduse esitamata temast sõltumatutel põhjustel;
- 3) juhatuse liige on näidanud äriühingu vara, mille sundtäitmine võimaldab äriühingu maksuvõlga suures osas sisse nõuda, see täitmine peab olema tegelik ja tooma kaasa võlausaldaja nõuete rahuldamise.

- 10 Nagu ülaltoodust nähtub, ei viita solidaarvastutust reguleeriv õigusnorm mingil moel hinnangule, mis puudutab juhatuse liikme käitumist, näiteks pahausksust või piisava püüdlikkuse puudumist (süüline viga või hooletus) tema tegevuse käigus äriühingu asjade ajamisel. Samuti ei viita see ajahetkele, mis on seotud tema ülesannete täitmisega käibemaksu tasumata jätmisega seotud mis tahes eelduse tekkimise ajal. Süü elementi võetakse arvesse vaid pankrotiavalduse esitamata jätmise kontekstis. Seega ei saa juhatuse liige, kes loetakse solidaarselt

vastutavaks, tulemuslikult tugineda Euroopa Kohtu praktikas ette nähtud tõenditele, mis puudutavad süü laiemat aspekti. See toob kaasa olukorra, kus juhatuse liige saaks küll näidata, et ta tegutses nõuetekohase hoolsusega, aga teda ei vabastaks vastutusest isegi sellistele asjaoludele viitamine või isegi nende tõendamine, kui puudub selline välistav tingimus. Eespool öeldu näitab, et Poola õigussüsteemis on juhatuse liikme solidaarvastutus süüst sõltumatu ja on oma olemuselt tingimusteta. Kas käibemaksudirektiivi sätete kontekstis võib selline vastutus seega minna kaugemale hoolsuskohustuse ja süüpehimeetega kehtestatud raamistikust?

- 11 Käesolevas kohtuasjas väidab kaebaja, et olukord, kus käibemaksu ei ole maksudeklaratsioonide alusel tasutud, oli tingitud maksuhalduri poolt võetud meetmetest, eelkõige kaitsemeetmetest, mis *de facto* takistasid tal äriühingu vara käsutamist, kui ta oli juhatuse liige. Need asjaolud takistasid tal tasuda maksudeklaratsioonidest tulenevat käibemaksu järgnevatel aruandeperioodidel ja tõid sellest tulenevalt kaasa tema vastutuse suhtes menetluse algatamise. Maksuhaldur keeldus kaebaja nõutud tõendeid esitamast, kuigi need olid tema valduses (ta tegi ise need toimingud), sest tema hinnangul ei olnud sellised tõendid käesoleval juhul asjakohased.
- 12 Kokkuvõttes on kohtul põhjendatud kahtlus selles osas, kas liikmesriigi õiguse kohane juhatuse liikmete solidaarvastutus on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 273 eesmärgiga koostoimes ELTL artikliga 325 ning kas see ei riku proportsionaalsuse põhimõtet, kuna tegemist on riskipõhise mehhanismiga. Seda enam, et nimetatud risk võib hõlmata ka maksuhalduri enda tegevuse tagajärgi, nagu käesolevas kohtuasjas.
- 13 Põhimõtteks on, et käibemaksudirektiivi artikli 193 kohaselt tasub käibemaksu maksukohustuslane, välja arvatud juhul, kui artiklites 194–199b ja artiklis 202 nimetatud juhtudel tasub käibemaksu muu isik. Lisaks sellele on käibemaksudirektiivi artikli 205 kohaselt seal märgitud juhtudel käibemaksu tasumise eest vastutav muu isik, kuid juba solidaarselt, kui liikmesriik nii otsustab. Kui asuda seisukohale, et käibemaksudirektiivi artikkel 273 koostoimes ELTL artikliga 325 annab võimaluse kehtestada juhatuse liikmete ja käibemaksukohustuslase solidaarvastutuse korra, tuleb arvesse võtta Poola õigusnormides sisalduvast laiemat süü elementi, mis laiendaks selles valdkonnas läbi viidud menetluse ulatust ja tekitaks kahtluse seoses küsimusega, kas juhatuse liikmete praegu kehtiv solidaarvastutus ei riku proportsionaalsuse põhimõtet.
- 14 Seda kohustust ei saa pidada samaväärseks käibemaksukohustuslase maksukohustusega, kuna tegemist on erandiga. Juhatuse liikmel peab olema võimalik menetluse käigus tõendada, et ta ei tegutsenud käibemaksukohustuslase esindajana pahauskselt ja et tema käitumises ei olnud süüd ega hooletust. Võimatus vabaneda kõnealuselt vastutusest rikub niisuguse juhatuse liikme omandiõigust (harta artikkel 17), sest pärast solidaarvastutuse otsuse tegemist jääb ta täielikult või osaliselt ilma oma varast.

- 15 Juhatuse liikme solidaarvastutuse põhimõtete kujundamine eelpool näidatud viisil kannab maksuhalduri omavoli tunnuseid ja tekitab kohtus põhjendatud kahtluse käibemaksudirektiivi sätete, proportsionaalsuse põhimõtte ja harta artikli 17 rikkumise osas.

Teise eelotsuse küsimuse põhjendus

- 16 Käibemaksudirektiivi artikkel 273 ei ole õigusnorm, mis võimaldaks liikmesriikidel meelevaldselt käibemaksudirektiivide sätetest kõrvale kalduda ja võimaldaks ette näha muud kohustused vaid käibemaksu nõuetekohase kogumise tagamiseks ning maksupettuste ärahoidmiseks. Euroopa Kohus on oma praktikas märkinud, et liikmesriigid peavad järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad eelkõige õiguskindluse põhimõtte ja liidu põhiõigused.
- 17 Kahtlused, mis kohtul on kõnealuse juhtumi asjaolude kontekstis, on seotud juhatuse liikme vastutusest vabastamise välistava eelduse suhtes kohaldatava liikmesriigi praktikaga. Jutt käib eeldusest, mille kohaselt juhatuse liige võib vabaneda solidaarvastutusest, kui tõendab, et on esitanud nõutud aja jooksul pankrotiavalduse või et pankrotiavalduse mitteesitamine ei ole tema süü. Selle sätte ülesehitus on seda enam mõistetav, et kui juriidilise isiku suhtes on algatatud pankrotimenetlus, toimub maksuvõlausaldaja nõude rahuldamine samadel tingimustel kui teiste võlausaldajate nõuete rahuldamine.
- 18 Kui analüüsida pankrotiseaduse sätteid ja pankrotiõiguse alast õiguskirjandust, ilmneb, et pankrotimenetlust ei ole võimalik viia läbi ainult ühe võlausaldaja vastu. Pankroti väljakuulutamise saab toimuda ainult siis, kui asjaomase ettevõtja võlausaldajaid on vähemalt kaks, ja seda arvestades pankroti institutsiooni põhieesmärgi, milleks on võlgniku kõigi võlausaldajate nõuete võrdne rahuldamine.
- 19 Maksuhaldur on aga seisukohal (toetudes halduskohtute praktikale), et sellest vastutusest vabanemiseks peab juhatuse liige esitama pankrotiavalduse isegi juhul, kui võlausaldajaid ainult üks, mis on vastuolus 1) pankrotiõiguse sisu ja põhimõtetega; 2) pankrotiseaduse sätetega; 3) üldkohtute praktikaga ja 4) õiguskirjandusega selles valdkonnas. On märgitud, et pankrotiavaldus tuleb esitada, kui esinevad pankrotiseaduse artiklites 10 ja 11 nimetatud võlgniku maksejõuetuse alused, jättes kõrvale vähemalt pankrotiseaduse artikli 1 lõike 1 punkti 1. Seega, kui võlgnik ei täida oma nõutavaid kohustusi, peab ta alati sellise taotluse esitama. Pankrotiavalduse esitamise kohustus ei tähenda selle avalduse tulemuslikkust ja kõnealuse pankroti väljakuulutamist pankrotikohtu poolt. Võlgnik on kohustatud üksnes hindama, kas ta täidab oma nõutavaid kohustusi, samas kui üksnes pankrotimenetluses pädev kohus saab hinnata, kas pankroti väljakuulutamise tingimused on tegelikult täidetud. Seega ei vabasta nõutavate kohustuste täitmata jätmine ainult ühe võlausaldaja suhtes juhatuse liiget

pankrotiavalduse esitamisest. On märgitud, et see on tingitud asjaolust, et kolmanda isiku vastutus on tagatise iseloomuga ja subsidiaarne.

- 20 Eeltoodud seisukoha ülevaate eesmärk on mõtestada lahti juhatuse liikme olukord. Juhatus liige kui äriühingut esindav isik on kohustatud tegutsema asjade ajamisel hoolikalt, sealhulgas tundma üldkohaldatavat õigust ning hoiduma tegevusest, mille tulemuseks on näiteks tarbetud kulutused. See tuleneb otseselt äriühingute seadustiku artikli 209 lõikest 1, mille kohaselt peab juhatuse liige oma ülesannete täitmisel järgima oma tegevuse professionaalsest iseloomust tulenevat hoolsust ja säilitama lojaalsuse äriühingu suhtes. Käibemaksu kontekstis on käibemaksukohustuslase heauskne käitumine ühise käibemaksusüsteemi põhimõtte, st et käibemaksukohustuslast esindav juhatuse liige oli nendest käitumisnormidest teadlik (või vähemalt pidi olema teadlik).
- 21 Pankrotiavalduse esitamine olukorras, kus võlausaldajaid on ainult üks ja see on riigikassa, on oma selle menetluse olemust arvestades toiming, millel puuduvad tagajärjed (üks võlausaldaja ei ole palju võlausaldajaid ja pankrotimenetlus on universaalne, mitte singulaarne, nagu halduslik täitmisele pööramine). On üldteada, et pankrotikohtud tagastavad sellise avalduse, mis muudab toimingu tagasiulatuvalt kehtetuks (tsiviilkohtumenetluse seadustiku artikli 130 lõige 2). Sellest järeldub, et selle taotluse esitamine *ex lege* on seaduse kohaselt tulemusetu („sellel ei ole mingit mõju, mida seadus sellele omistab“). Lisaks tuleb märkida, et sellise taotluse ettevalmistamine nõuab finantsanalüüsi, finantsaruannete koostamist, kutselise esindaja sagedast palkamist ja märkimisväärseid kulusid kohturegistrisse kandmise kulude ja kohtumenetlusega seotud kulude ettemakse näol.
- 22 Juhatus liikmel on õigus oodata riigiasutustelt, et välistava eelduse analüüsimisel võetakse täielikult arvesse pankrotiseaduse sätteid ja pankrotikohtute praktikat, kuna see on otseselt seotud liikmesriigi maksejõuetusõiguse süsteemiga.
- 23 Pankrotiavalduse esitamise nõudmine üksnes maksuseaduse artikli 116 alusel on vastuolus hästi tuntud käibemaksupõhimõttega, mille kohaselt eelistatakse sisu vormile (inglise *substance over form*). Avalduse esitamine ei ole selle esitamine *per se*, vaid asjakohase menetluse algatamine (käesoleval juhul maksejõuetusmenetlus). Tuleb veel kord märkida, et vastavalt tsiviilkohtumenetluse seadustiku artikli 130 lõikele 2 tuleb selline avaldus tagastada ja see tagasisaatmine ei too kaasa avalduse esitamisega seotud tagajärgede puudumist. Juhatus liige peaks esitama pankrotiavalduse ainult siis, kui selleks on täidetud tegelikud tingimused. Vastasel juhul oleks tegemist ebatõhusa, vastuvõtmatu ja ebavajalike kuludega toiminguga. Tuleb lisada, et need kulud koormavad äriühingu vara, takistades võimaliku võlausaldaja nõuete rahuldamist. Lisaks kujutavad need endast alust juhatuse liikmele ette heita, et ta tegutses äriühingu kahjuks. Kõrvalmärkusena tuleks lisada, et mis tahes maksejõuetusmenetluse algatamine piirab võlausaldajate õigusi ja raskendab sundtäitmist võlgniku varast.

- 24 Kuna liikmesriigi seadusandja on kehtestanud sellise solidaarvastutuse, mis oma olemuselt ei ole käibemaksukohustuslase omaga mitte paralleelne, vaid subsidiaarne, ning loonud tingimused, mille korral juhatuse liige võib vastutusest vabaneda, peab selline eeldus olema täidetav. Seda ei nõua mitte ainult õiguskindluse põhimõte, vaid ka õiguspärase ootuse põhimõte ning sellised väärtused nagu õigusriik ja inimõiguste austamine.
- 25 Kokkuvõtteks on kohtul põhjendatud kahtlus, kas selline liikmesriigi praktika nagu eespool mainitud ei ületa kaalutlusruumi piire, minnes kaugemale eesmärgist, mis on käibemaksudirektiivi artiklil 273 koostoimes ELTL artikliga 325 ning käibemaksudirektiivi artiklitega 193 ja 205, ühildades õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid ning hea halduse põhimõtet ning seega harta artiklit 47 ja harta artiklit 17 koostoimes ELL artikliga 2.

Kolmanda eelotsuse küsimuse põhjendus

- 26 Kaalutlusruumi ulatus ja juhatuse liikmete solidaarvastutuse piiramise ühe eelduse konstrueerimine kirjeldatud viisil tekitavad kohtus kahtlusi, kas see on kooskõlas seaduse ees võrdsuse põhimõttega (sh diskrimineerimiskeelu põhimõttega – harta artiklid 20 ja 21) ja seega õigusega tõhusale õiguskaitsevahendile (harta artikkel 47).
- 27 Lähtudes Euroopa Inimõiguste Kohtu ja Euroopa Kohtu praktika juhustest, tuleb kõigepealt hinnata olukordade võrreldavust. Kõnealuse riigisisese meetme eesmärk on kehtestada maksualane solidaarvastutus muule üksusele kui käibemaksukohustuslane (käibemaksudirektiivi artikkel 193) või muule isikule kui käibemaksukohustuslane (käibemaksudirektiivi artikkel 205) ehk juhatuse liikmele. Juriidilise isiku juhatuse liikmeks olemine on ühine tunnus, mis põhjendab nende isikute võrdset kohtlemist.
- 28 Üks neist välistamise eeldustest sisaldab eristamiskriteeriumi – võlausaldajate arvu. Sellise juriidilise isiku juhatuse liige, kellel on rohkem kui üks võlausaldaja, saab vabaneda äriühingu kohustustest tulenevast vastutusest, esitades pankrotiavalduse, samas kui ainult ühe võlausaldajaga juriidilise isiku juhatuse liikmel ei ole võimalik sellist avaldust tõhusalt esitada. Teisisõnu saab esimene rühm juhatuse liikmeid taotleda võlausaldajate kaitset maksejõuetusmenetluses, teine rühm aga on sellisest kaitsest ilma jäetud maksejõuetusmenetluse olemuse tõttu. Seega on tegemist olukorraga, kus liikmesriigi seadusandja on kohelnud juhatuse liikmeid erinevalt, st tegemist on erandiga võrdsusest seaduse ees.
- 29 Seda kinnitab kohtupraktika, mille kohaselt koheldakse juhatuse liikmeid (kolmandaid isikuid) ilmselgelt ebavõrdselt, olenevalt nende juhitud äriühingute võlausaldajate arvust. Samuti tuleb juhtida tähelepanu, et ebavõrdsus toob kaasa kolmanda isiku vastutuse tagatisfunktsiooni nõrgenemise. See arutluskäik tähendab, et sellist vastutust tuleb pidada süüst sõltumatuks vastutuseks.

- 30 Lisaks püüab kohtupraktika kompenseerida tuvastatud ebavõrdsust, luues maksuseaduse artikli 116 alusel uue eelduse (kuna see ei tulene sellest õigusnormist), millega määratakse, et ühe võlausaldajaga äriühingu juhatuse liige peaks esitama pankrotiavalduse, hoolimata sellest, et selline avaldus on selgelt põhjendamatu ja selline tegevus kannab *contra legem* tõlgenduse tunnuseid.
- 31 Mitme võlausaldajaga juriidilise isiku juhatuse liige saab end kaitsta solidaarvastutuse eest, esitades maksejõuetuse hetkel pankrotiavalduse. Seega, kui ta rakendab hoolsusmeetmeid, algatades menetluse, mis kaitseb teda tema võlausaldajate eest, saab ta sellisest solidaarvastutusest vabaneda, sest võlausaldaja – riigikassa ei ole privilegeeritud võlausaldaja. Hoopis halvemas olukorras on ühe võlausaldajaga juriidilise isiku juhatuse liige, kes vaatamata hoolsuskohustuste täitmisele ei saa end sellisest vastutusest vabastada, sest maksejõuetusõiguses puudub selleks õiguslik alus. Tema õiguslikku olukorda ei muuda kohtupraktika, millega maksuseaduse artikli 116 alusel kehtestatakse talle pankrotiavalduse esitamise kohustus. See toob pigem esile seadusandja tekitatud ebavõrdsuse, samuti toob see esile viisi, kuidas seda välistamise eeldust peetakse vaid fassaadiks hoolimata sellest, et selle olemus on tugevalt seotud maksejõuetusõiguse süsteemiga.
- 32 Kokkuvõttes kahtleb kohus põhjendatult, kas sellise riigisisese meetme ülesehitus, mis näeb ette juhatuse liikme vastutuse käibemaksukohustuslase võlgade eest, luues eespool nimetatud raameeldused, ei ületa kaalutusõigust, mis läheb kaugemale käibemaksudirektiivi artikli 273 eesmärgist koostoimes ELTL artikliga 325 ning käibemaksudirektiivi artiklitega 193 ja 205, kahjustades seaduse ees võrdsuse põhimõtet (harta artiklid 20 ja 21), aga ka õigust tõhusale õiguskaitsevahendile (harta artikkel 47) olukorras, kus kaebajal ei ole oma omandiõiguse kaitsmiseks tõhusat õiguskaitsevahendit.