

Kohtuasi C-613/23 [Herdijk]**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

6. oktoober 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

6. oktoober 2023

Kassaator:

KL

Vastustaja kassatsioonimenetluses:

Staatssecretaris van Financiën

Põhikohtuasja ese

Põhikohtuasjas on tegemist vaidlusega KLi kui äriühingu endise juhataja ja Staatssecretaris van Financiëni (Madalmaade rahandusajade riigisekretär, edaspidi „staatssecretaris“) vahel. Staatssecretaris esitab KLi vastu nõude seoses tagantjärele sisse nõutud tulu- ja käibemaksuga, mis määrati äriühingule ajavahemike eest, mil KL oli äriühingu juhataja, ning mis oli jäänud tasumata.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Käesolev ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kas Madalmaade õigusnormid, mis käsitlevad juriidiliste isikute juhatajate vastutust nende juriidiliste isikute maksuõlgade eest (1990. aasta maksude sissenõudmise seadus (Invorderingswet 1990), edaspidi „IW 1990“), on kooskõlas liidu õiguses sätestatud proportsionaalsuse põhimõttega.

Eelotsuse küsimused

1. Kas liidu õiguses sätestatud proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus selline õigusnorm nagu IW 1990 artikli 36 lõige 4, mis teeb sellise juriidilise isiku juhatajale, kes ei ole täitnud või ei ole nõuetekohaselt täitnud oma kohustust teatada maksuhaldurile maksejõuetusest, praktikas ületamatult raskeks vabanemise vastutusest juriidilise isiku maksuvõlgade, sealhulgas käibemaksuvõla eest?
2. Kas esimesele küsimusele vastamisel on oluline, kas juhataja tegutses heas usus ja teadlikult ettevõtjalt nõutava hoolsusega, et ta võttis kõik tema käsutuses olevad mõistlikud meetmed ja et tema osalemine kuritarvituses või pettuses on välistatud?

Viidatud riigisisised õigusnormid

IW 1990 artikkel 36

Asjaolude ja põhikohtuasja lühikokkuvõte

1. KL oli kuni 29. märtsini 2019 äriühingu juhataja ja ainosanik. Äriühingult nõuti teatud ajavahemike eest tagantjärele sisse tulu- ja käibemaks. Tagantjärele sisse nõutud maksumummad jäid tasumata. 5. juuli 2019. aasta otsusega esitas Belastingdienst (maksuhaldur) KLi vastu IW 1990 artikli 36 alusel nõude tasuda tagantjärele sisse nõutud maksumummad koos viivitusintressi ja arvutatud kuludega. Nõude kogusumma oli 142 852 eurot.
2. IW 1990 artikli 36 lõike 1 kohaselt vastutab juriidilise isiku juhataja juriidilise isiku tasutavate maksude eest põhimõtteliselt solidaarselt. Kui juriidiline isik ei ole võimeline tasuda tulevaid makse tasuma, peab ta IW 1990 artikli 36 lõike 2 kohaselt oma maksejõuetusest Belastingdienstile teada andma. Teatamine peab toimuma kahe nädala jooksul pärast hilisemat kuupäeva, mil maks oleks pidanud olema tasutud. Kui teatamine on toimunud nõuetekohaselt, vastutab juhataja ainult juhul, kui Belastingdienst tõendab, et maksu tasumata jätmine on tingitud juhataja ilmselgest veast äriühingu juhtimisel, mis leidis aset viimase kolme aasta jooksul enne teatamise kuupäeva. Juhtimisveaga on tegemist ainult siis, kui ükski teadlik juhataja ei oleks tegutsenud nii nagu vastutusele võetud juhataja. Kui teatamist ei toimunud või ei toimunud nõuetekohaselt (näiteks tähtajaks), tuleb IW 1990 artikli 36 lõike 4 esimese lause kohaselt eeldada, et maksu tasumata jätmine on tingitud juhataja veast äriühingu juhtimisel. Juhatajal on lubatud seda eeldust ümber lükata ainult siis, kui ta tõendab, et seda, et juriidiline isik oma teatamiskohustust ei täitnud või nõuetekohaselt ei täitnud, ei saa talle süüks panna. Seevastu endisel juhatajal, st isikul, kes ajal, mil juriidiline isik oleks pidanud oma teatamiskohustuse täitma, ei olnud enam juhataja, on alati lubatud seda eeldust ümber lükata.

- 3 Teise astme kohus, Gerechtshof den Haag (Haagi apellatsioonikohus, Madalmaad) tuvastas kõigepealt, et käesoleval juhul ei ole kõnealune äriühing eespool nimetatud teatamiskohustust täitnud. Kuna KL oli juhataja ametist tagasi astunud juba enne seda, kui tähtaeg ühe osa tagantjärele sisse nõutud maksude tasumiseks oli möödunud, lubati tal tõendada, et tagantjärele sisse nõutud maksude selle osa tasumata jätmist ei saa talle süüks panna. Gerechtshof (apellatsioonikohus) leidis, et ta oli seda õiguslikult piisavalt tõendanud ja järelikult oli Belastingdienst ta tagantjärele sisse nõutud maksude selle osaga seoses alusetult vastutusele võtnud. Ajavahemiku suhtes, mil KL tegutses juhatajana, kehtis siiski eeldus, et tagantjärele sisse nõutud maksude tasumata jätmine tulenes tema ilmselgest juhtimisveast. Madalmaade õigusnormide kohaselt ei saa KL seda eeldust, nagu kirjeldatud punktis 2, ümber lükata, kui ta kõigepealt ei tõenda, et maksejõuetusest teavitamata jätmisega seoses ei saa talle midagi ette heita. Kuna KL selleks suuteline ei olnud, otsustas Gerechtshof (apellatsioonikohus), et Belastingdiensti nõue summas 92 394 eurot oli põhjendatud.

Põhikohtuasja poolte peamised väited

- 4 KL väitis eelotsusetaotluse esitanud Hoge Raad der Nederlandenis (Madalmaade kõrgeim kohus, edaspidi „Hoge Raad“) eelkõige seda, et kõnealune Madalmaade õigusnorm on vastuolus liidu õiguses sätestatud proportsionaalsuse põhimõttega, vastustaja kassatsioonimenetluses esitab sellele vastuväited.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 5 Sellega seoses märgib Hoge Raad (Madalmaade kõrgeim kohus) esiteks, et juriidilise isiku juhataja saab vaid vääramatu jõu või kolmanda isiku nõuande heauskse järgimise korral tõendada, et seda, et juriidiline isik oma teatamiskohustust nõuetekohaselt ei täitnud, ei saa talle süüks panna. Seejuures on tegemist sedavõrd eriliste asjaoludega, et enamikul juhtudel ei ole juhatajal võimalik vajalikke tõendeid esitada. Järelikult lubatakse juhatajal väga harva esitada vastupidiseid tõendeid, et lükata ümber eeldus, et juriidiliselt isikult tagantjärele sisse nõutud maksude tasumata jätmine on tingitud tema ilmselgest juhtimisveast. Seetõttu on Hoge Raad (Madalmaade kõrgeim kohus) seisukohal, et sellise juriidilise isiku juhatajal, kes ei ole oma teatamiskohustust nõuetekohaselt täitnud, on vastutusest äriühingu maksuvõlgade eest praktikas äärmiselt raske vabaneda.
- 6 Seoses liidu õiguses sätestatud proportsionaalsuse põhimõttega viitab Hoge Raad (Madalmaade kõrgeim kohus) Euroopa Kohtu 13. oktoobri 2022. aasta otsusele Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ (C-1/21, EU:C:2022:788) (edaspidi kohtuotsus „Direktor na Direksia“). Selle kohtuotsuse punktis 73 märgib Euroopa Kohus esmalt, et 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. Seejärel märgib Euroopa Kohus punktis 74, et riigisisised meetmed, mis *de facto*

kehtestavad süüst sõltumatu solidaarvastutuse süsteemi, lähevad kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste tagamiseks. Seega tuleb pidada proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus olevaks seda, kui käibemaksu tasumise kohustus pannakse muule isikule kui maksukohustuslasele, võimaldamata sellel isikul maksu tasumise kohustusest vabaneda, kui ta tõendab, et ei ole kuidagi seotud maksukohustuslase tegevusega. Sellega seoses viitab Euroopa Kohus kohtuotsuse Direktor na Direksia punktis 76 Euroopa Kohtu 20. mai 2021. aasta otsusele ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 36), milles Euroopa Kohus leidis, et liikmesriigil on lubatud kohustada isikut tasuma käibemaksu solidaarselt maksu tasuma kohustatud isikuga ning tugineda selles osas eeldustele, tingimusel et need eeldused ei ole sõnastatud viisil, mis teeb maksukohustuslasel vastupidise tõendamise praktiliselt võimatuks või ületamatult raskeks, ja et sellega ei kehtestata süüst sõltumatut vastutust. Lisaks sellele märkis Euroopa Kohus, et asjaolusid, i) et muu kui maksu tasumise eest vastutav isik tegutses heas usus ja kogu pädevalt ettevõtjalt nõutava hoolsusega ja ii) et ta võttis kõik tema käsutuses olevad mõistlikud meetmed ja iii) et tema osalemine kuritarvituses või pettuses on välistatud, tuleb arvesse võtta selle kindlaks tegemisel, kas seda isikut on võimalik kohustada tasumisele kuuluvat käibemaksu solidaarselt maksma.

- 7 Eespool viidatud Euroopa Kohtu praktikast ei selgu, kas mõiste „süüst sõltumatu vastutus“ viitab ka vastutusele, mille olemasolu eeldatakse ilma pikemata (*de facto*) ainult teatud kategooria puhul, näiteks teatamiskohustuse täitmata jätnud juriidilise isiku juhataja puhul. Tekib küsimus, kas sellise kategooria piiritlemise kriteeriumide (käesoleval juhul kriteerium, et juriidiline isik ei ole oma teatamiskohustust täitnud) kohaldamine tähendab, et vastutus on siiski süüst sõltuv. Nende kriteeriumide täidetuse korral võib nimelt tingimust täidetuks pidada.
- 8 Kui seevastu lähtuda tuleb sellest, et isegi kui vastutus on piiratud teatud isikute rühmaga, võib tegemist olla süüst sõltumatu vastutusega, on see põhimõtteliselt vastuolus liidu õiguses sätestatud proportsionaalsuse põhimõttega. Kohtuotsusest Direktor na Direksia tuleneb, et vastuolu nimetatud põhimõttega on olemas kindlasti olukordades, kus vastutusele võetud isik „ei ole kuidagi seotud maksukohustuslase tegevusega“ ja kus maksuvõlg on tingitud kolmanda isiku tegevusest, millele vastutusele võetud isikul „ei olnud mingit mõju“. Juriidilise isiku juhataja kohta ei saa siiski arvata, et tal ei ole selle juriidilise isiku tegevusele mingit mõju või et ta ei ole selle juriidilise isiku tegevusega kuidagi seotud. Siiski tekib küsimus, kas sellest piisab järelduse tegemiseks, et oma maksejõuetusest teatamata või nõuetekohaselt teatamata jätnud juriidilise isiku juhataja sama hästi kui süüst sõltumatu vastutus on kooskõlas liidu õiguses sätestatud proportsionaalsuse põhimõttega.
- 9 Hoge Raadi (Madalmaade kõrgeim kohus) hinnangul on käesolevas asjas oluline ka see, et teatud ajavahemiku kohta sai KL kui endine juhataja eelduse, et ta vastutab kõnealuse maksuvõla eest, ümber lükata ja Gerechthofi (apellatsioonikohus) arvates tegi ta seda tulemuslikult. See hõlmab ka seda, et KL tegutses heas usus ja kogu teadlikult ettevõtjalt nõutava hoolsusega, et ta võttis

kõik tema käsutuses olevad mõistlikud meetmed ja et tema osalemine kuritarvitusel või pettuses on välistatud. Nagu nähtub punktist 6, on need asjaolud olulised otsustamisel, kas liidu õiguses sätestatud proportsionaalsuse põhimõtet arvestades võib eeldada, et asjaomane isik vastutab juriidilise isiku tasutavate maksude eest solidaarselt. Seetõttu küsib Hoge Raad (Madalmaade kõrgeim kohus), kas need asjaolud on Euroopa Kohtule esitatud esimesele küsimusele vastamisel olulised.

- 10 Eespool esitatud märkusi arvestades ei ole selge, kas IW 1990 artikli 36 lõige 4 on liidu õiguses sätestatud proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas. Seetõttu esitab Hoge Raad (Madalmaade kõrgeim kohus) Euroopa Kohtule eespool sõnastatud eelotsuse küsimused.

TÖÖDOKUMEN