

**Asia C-613/23 [Herdijk]<sup>i</sup>****Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

6.10.2023

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

6.10.2023

**Valittaja:**

KL

**Vastapuoli:**

Staatssecretaris van Financiën

**Pääasian menettelyn kohde**

Pääasian asianosaisia ovat erään yhtiön entinen hallituksen jäsen KL ja staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri, jäljempänä staatssecretaris). Staatssecretaris katsoo, että KL on vastuussa maksamatta jätetyistä palkasta toimitettavasta ennakonpidätyksestä ja liikevaihtoveroista, jotka on määrätty jälkikäteen ajanjaksoilta, joina KL oli yhtiön hallituksen jäsen.

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta**

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan perusteella unionin tuomioistuimelle esitetty ennakkoratkaisupyyntö koskee kysymystä siitä, onko Alankomaiden lainsäädäntö, joka koskee oikeushenkilöiden hallituksen jäsenten asettamista vastuuseen kyseisten oikeushenkilöiden verovelosta (verotusmenettelystä annetun vuoden 1990 lain (Invorderingswet 1990, jäljempänä IW) 36 §), unionin oikeuden suhteellisuusperiaatteen mukainen.

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

## Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko unionin oikeuden suhteellisuusperiaate esteenä IW:n 36 §:n 4 momentin kaltaiselle lainsäädännölle, joka johtaa siihen, että sellaisen yrityksen hallituksen jäsenen, joka on jättänyt noudattamatta velvollisuuttaan ilmoittaa maksukyvyttömyydestä Belastingdienstin (veroviranomainen) vastaanottajataholle tai on tehnyt sen virheellisesti, on käytännössä erittäin vaikeaa välttyä vastuulta, joka koskee yhteisön verovelkoja, myös liikevaihtoverovelkoja?

2. Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, onko hallituksen jäsen toiminut vilpittömässä mielessä, koska hän on noudattanut harkitsevalta elinkeinonharjoittajalta edellytettävää huolellisuutta, toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuullisesti hänen toteutettavissaan, ja hänen osallistumisensa väärinkäytökseen tai petokseen on suljettu pois?

## Kansalliset oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

IW:n 36 §

## Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 KL oli yhtiön hallituksen jäsen ja ainoa osakkeenomistaja 29.3.2019 asti. Yhtiölle on määrätty jälkikäteen maksettavaksi määriä, jotka vastaavat palkasta toimitettavaa ennakonpidätystä ja liikevaihtoveroja tietyiltä ajanjaksoilta. Kyseiset jälkiverot on jätetty maksamatta. Belastingdienst totesi 5.7.2019 tehdyllä päätöksellä, että KL on IW:n 36 §:n perusteella vastuussa maksamatta jätetyistä jälkiveroista korkoineen ja perintäkuluineen. Kyse oli yhteensä 142 852 eurosta.
- 2 IW:n 36 §:n 1 momentin perusteella oikeushenkilön jokainen hallituksen jäsen on lähtökohtaisesti yhteisvastuussa tietyistä oikeushenkilön veroista. Jos oikeushenkilö ei kykene maksamaan verovelkojaan, sen on ilmoitettava IW:n 36 §:n 2 momentin perusteella maksukyvyttömyydestä Belastingdienstille. Ilmoitus on tehtävä kahden viikon kuluessa veron erääntymisestä. Jos ilmoitus on tehty virheettömästi, hallituksen jäsen on vastuussa ainoastaan siinä tapauksessa, että Belastingdienst osoittaa, että veron maksamatta jättäminen on johtunut asianomaisen hallituksen jäsenen syyksi luettavasta ilmeisen huonosta hallinnosta ilmoituksen ajankohtaa edeltäneiden kolmen vuoden aikana. Huonosta hallinnosta voidaan katsoa olevan kyse, jos huolellinen ja harkitseva hallituksen jäsen ei olisi toiminut siten kuin vastuuseen asetettu henkilö on toiminut. Jos ilmoitusta ei ole tehty tai sitä ei ole tehty virheettömästi (esimerkiksi määräajan puitteissa), IW:n 36 §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen perusteella oletetaan, että verojen maksamatta jättäminen johtuu hallituksen jäsenen huonosta hallinnosta. Hallituksen jäsenelle annetaan tilaisuus tämän oletettaman kumoamiseen ainoastaan siinä tapauksessa, ettei häntä voida syyttää siitä, ettei oikeushenkilö ole noudattanut ilmoitusvelvollisuuttaan tai on noudattanut sitä virheellisesti. Tästä poiketen entiselle hallituksen jäsenelle eli henkilölle, joka ei enää ollut tässä

asemassa sillä hetkellä, jolla oikeushenkilön olisi pitänyt viimeistään noudattaa ilmoitusvelvollisuuttaan, annetaan aina tilaisuus kumota tämä oletama.

- 3 Gerechtshof Den Haag (Haagin ylioikeus) totesi, ettei asianomainen yhtiö ollut noudattanut edellä mainittua ilmoitusvelvollisuuttaan. KL:lle annettiin tilaisuus osoittaa, ettei velkojen maksamatta jättäminen ollut hänen syytään, koska hän oli jo eronnut hallituksen jäsenen toimesta ennen kuin osa verovelvoista erääntyi maksettavaksi. Gerechtshof totesi hänen onnistuneen siinä oikeudellisesti riittävällä tavalla ja Belastingdienstin siten asettaneen hänet perusteettomasti vastuuseen osasta velkoja. Sen ajanjakson osalta, jolla KL oli istuva hallituksen jäsen, sovellettiin kuitenkin oletamaa, jonka mukaan verovelkojen maksamatta jättäminen johtui hänen ilmeisen huonosta hallinnostaan. Edellä 2 kohdassa kuvatun Alankomaiden lainsäädännön perusteella hän ei voi kumota tätä oletamaa, ellei hän ensin osoita, ettei maksukyvyttömyyttä koskevan ilmoituksen tekemättä jättäminen ole hänen syytään. Kun KL ei pystynyt siihen, Gerechtshof totesi, että Belastingdienst oli perustellusti asettanut hänet vastuuseen 92 394 euron osalta.

#### **Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut**

- 4 KL on väittänyt ennakkoratkaisua pyytävässä tuomioistuimessa, Hoge Raad der Nederlandenissa (Alankomaiden ylin tuomioistuin, jäljempänä Hoge Raad), erityisesti, että kyseinen Alankomaiden lainsäädäntö on unionin oikeuden suhteellisuusperiaatteen vastainen, minkä vastapuoli kiistää.

#### **Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista**

- 5 Tässä yhteydessä Hoge Raad toteaa ensiksi, että oikeushenkilön hallituksen jäsen voi osoittaa olevansa syytön siihen, ettei oikeushenkilö ole noudattanut ilmoitusvelvollisuuttaan virheettömästi, vain ylivoimaisen esteen tapauksessa tai jos hän on vilpittömässä mielessä luottanut kolmannen osapuolen neuvoihin. Nämä ovat niin poikkeuksellisia tilanteita, että suurimmassa osassa tapauksista hallituksen jäsen ei kykene toimittamaan vaadittua näyttöä. Tästä seuraa, että hallituksen jäsen saa äärimmäisen harvoin tilaisuuden esittää vastanäyttöä sen olettaman kumoamiseksi, että oikeushenkilön verovelkojen maksamisen laiminlyöminen johtuu hänen ilmeisen huonosta hallinnostaan. Tämän vuoksi Hoge Raad katsoo, että sellaisen oikeushenkilön hallituksen jäsenen, joka ei ole noudattanut ilmoitusvelvollisuuttaan virheettömästi, on käytännössä äärettömän vaikeaa välttyä yhtiön verovelkoja koskevalta vastuulta.
- 6 Hoge Raad viittaa unionin oikeuden suhteellisuusperiaatteen osalta unionin tuomioistuimen 13.10.2022 annettuun tuomioon Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" (C-1/21, EU:C:2022:788, jäljempänä tuomio Direktor na Direksia). Unionin tuomioistuin on todennut tuomion 43 kohdassa aivan ensimmäiseksi, että on laillista, että jäsenvaltioiden toimenpiteillä pyritään suojaamaan veronsaajan oikeuksia mahdollisimman

tarkoituksenmukaisesti, mutta niillä ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. Unionin tuomioistuin on todennut kyseisen tuomion 74 kohdassa, että kansalliset toimenpiteet, jotka tosiasiallisesti johtavat hallituksen jäsenten ankarasta yhteisvastuun järjestelmään, menevät pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on tarpeen. Verovelan siirtämistä muulle henkilölle kuin veronmaksuvelvolliselle siten, ettei henkilöä vapauteta maksuvelvollisuudesta, vaikka hän osoittaisi, ettei hänellä ole mitään tekemistä veronmaksuvelvollisen menettelyn kanssa, on näin ollen pidettävä suhteellisuusperiaatteen vastaisena. Unionin tuomioistuin viittaa tässä yhteydessä tuomion Direktor na Direksia 76 kohdassa unionin tuomioistuimen 20.5.2021 annetun tuomion ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397) 36 kohtaan, jossa se on todennut, että jäsenvaltio voi määrätä henkilön yhteisvastuulliseksi maksamattomasta verovelasta ja että jäsenvaltio voi tältä osin nojautua oletuksiin, mikäli nämä oletukset eivät ole sellaisia, että verovelvollisen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa kumota niitä ja että syntyy ankaraa vastuuta koskeva järjestelmä. Unionin tuomioistuin on katsonut myös, että se, i) että muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ja on noudattanut harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta, ii) että hän on toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuullisesti hänen toteutettavissaan, ja iii) että hänen osallistumisensa väärinkäyttöön tai petokseen on suljettu pois, ovat huomioon otettavia seikkoja määrittäessä mahdollisuutta velvoittaa kyseinen henkilö suorittamaan vero yhteisvastuullisesti.

- 7 Unionin tuomioistuimen edellä mainitusta oikeuskäytännöstä ei selviä, koskeeko ankarasta vastuun käsite myös sellaista vastuuta, jonka (tosiasiallisesti) oletetaan syntyvän suoraan ainoastaan tietyissä tapausryhmissä, kuten ilmoitusvelvollisuutensa laiminlyöneen oikeushenkilön hallituksen jäsenten ryhmässä. On pohdittava, seuraako tällaisen ryhmän rajaamisperusteiden (tässä tapauksessa perusteena on se, ettei oikeushenkilö ole noudattanut ilmoitusvelvollisuuttaan) noudattamisesta, että vastuu on kuitenkin luonteeltaan ankaraa vastuuta. Näiden perusteiden täyttäminen voidaan nimittäin katsoa edellytyksen täyttämiseksi.
- 8 Jos sitä vastoin on katsottava, että ankarasta vastuusta voidaan puhua myös silloin, kun vastuu rajataan tiettyyn henkilöryhmään, tilanne on lähtökohtaisesti unionin suhteellisuusperiaatteen vastainen. Tuomiosta Direktor na Direksia seuraa, että tämän periaatteen vastaisia ovat joka tapauksessa tilanteet, joissa vastuuseen asetetulla ”ei ole mitään tekemistä veronmaksuvelvollisen menettelyn kanssa” ja joissa verovelat ovat aiheutuneet kolmannen menettelystä, johon vastuuseen asetetulla ”ei ole mitään vaikutusvaltaa”. Oikeushenkilön hallituksen jäsenten osalta ei voida kuitenkaan todeta, ettei hänellä ole mitään vaikutusvaltaa oikeushenkilön menettelyihin tai ettei hänellä ole mitään tekemistä kyseisten menettelyjen kanssa. On pohdittava, riittääkö tämä sen johtopäätöksen tekemiseen, että oikeushenkilön, joka ei ole ilmoittanut maksukyvyttömyydestään ollenkaan tai ei ole tehnyt sitä virheettömästi, hallituksen jäsenen käytännössä lähes ankara vastuu on unionin oikeuden suhteellisuusperiaatteen mukainen.

- 9 Hoge Raad katsoo, että asiassa on merkitystä myös sillä, että KL sai tietyn ajanjakson osalta entisenä hallituksen jäsenenä tilaisuuden kumota oletaman, jonka mukaan hän oli vastuussa verovelasta, ja että Gerechthshof katsoi hänen onnistuneen siinä. Tämän perusteella voidaan todeta, että KL on toiminut vilpittömässä mielessä ja noudattanut harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta, että hän toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuullisesti hänen toteutettavissaan, ja että hänen osallistumisensa väärinkäyttöön tai petokseen on suljettu pois. Nämä ovat seikkoja, jotka ovat edellä olevan 6 kohdan mukaan tärkeitä sen selvittämisen kannalta, onko unionin oikeuden suhteellisuusperiaatteen mukaista olettaa, että asianomainen henkilö on yhteisvastuussa veroista, jotka oikeushenkilö on velvollinen maksamaan. Hoge Raad pohtii tämän vuoksi, ovatko nämä seikat tärkeitä unionin tuomioistuimelle esitetyt ensimmäiseen ennakkoratkaisuun annettavan vastauksen kannalta.
- 10 Edellä esitetyt perustelut huomioon ottaen ei ole varmaa, onko IW:n 36 §:n 4 momentti unionin oikeuden suhteellisuusperiaatteen mukainen. Tämän vuoksi Hoge Raad esittää unionin tuomioistuimelle edellä muotoillut ennakkoratkaisukysymykset.