Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 2. juunil 2022 [1]

**Kohtuasi C-1/21**

**MC**

***versus***

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus, Bulgaaria))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigusnormid – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Riigisisene õigusnorm, mis näeb ette äriühingu juhataja solidaarvastutuse, kui ta on pahauskselt kõrvaldanud äriühingu vara, mistõttu viimane ei saanud oma maksuvõlga (sealhulgas käibemaksuvõlga) tasuda – Vastutus ka äriühingu viivitusintressi eest – Liidu õiguse kohaldamisala – Proportsionaalsuse põhimõte

## I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus tõstatab uuel kujul taas tuttava pädevusküsimuse. Kas üldises maksuõiguses ette nähtud füüsilise isiku (kes ise ei ole käibemaksukohustuslane) solidaarvastutus teise isiku maksuvõlgade ja intresside eest kujutab endast liidu õiguse kohaldamist, mille kohta võiksid käibemaksudirektiiv või muu liidu õigus sisaldada suuniseid? Või on sellise isiku solidaarvastutus, kes on põhjustanud selle, et teine isik ei saanud õigel ajal oma maksukohustust täita, pelgalt riigisisene menetlusnorm, mille eesmärk on tagada maksutulude sissenõudmine, mida liidu õigus ei mõjuta?

2. See meenutab natuke olukorda palju poleemikat tekitanud [2] kohtuotsuses Åkerberg Fransson [3], kus käibemaksukohustuslase süüdimõistmist maksudest kõrvalehoidmises käsitati liidu õiguse kohaldamisena. Küsimus, mille üle tuleb käesoleval juhul otsustada, ulatub sellest siiski kaugemale.

[1] Algkeel: saksa.

[2] Vaata näiteks BVerfG (Saksamaa konstitutsioonikohus) 24. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punkt 91). Selget kriitikat võib leida ka Widmann, W., „Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen“, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, lk 5 (lk 6 ja 7).

[3] 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus (C-617/10, EU:C:2013:105).

3. Käesoleval juhul ei ole nimelt tegemist käibemaksukohustuslase vastutusega, vaid käibemaksu tasumiseks *mitte* kohustatud isiku vastutusega. See isik ei ole ka käibemaksupettust toime pannud, vaid on juhatajana suurendanud ilmselt ebamõistlikult oma äriühingult saadavat töötasu ning kõrvaldanud sellega äriühingu vara. Seetõttu ei saanud äriühing siiani oma võlgu (sealhulgas käibemaksuvõlga ja sellelt võlalt tasuda tulevaid intresse) täies ulatuses või õigel ajal tasuda.

4. Kas organi üldine solidaarvastutus ühingut kahjustava tegevuse (teatud laadi usalduse kuritarvitamise) eest kuulub juba ainuüksi seetõttu käibemaksudirektiivi ning seega liidu õiguse kohaldamisalasse, et selle tegevuse tõttu ei saanud äriühing muu hulgas õigel ajal või täies ulatuses tasuda oma käibemaksuvõlga ja sellega seotud intresse? Teisisõnu: kus asub liidu õiguse kohaldamisala piir üksnes kaudse seose korral käibemaksuga maksustamisega?

## II. Õiguslik raamistik

### *A. Liidu õigus*

5. Õigusliku raamistiku moodustavad direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi[4] (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), Brüsselis 26. juulil 1995 allkirjastatud Euroopa Liidu lepingu artikli K.3 alusel koostatud Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsioon[5] (edaspidi „finantshuvide kaitse konventsioon“) ja ELTL artikkel 325.

#### *1. Esmane õigus*

6. Vastavalt ELTL artikli 325 lõikele 1 võitlevad „[l]iit ja liikmesriigid […] pettuste ja muu liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu käesoleva artikli kohaselt võetavate meetmetega, mis toimivad tõkestavalt ja tagavad liikmesriikides ning liidu institutsioonides, organites ja asutustes tõhusa kaitse“.

7. Vastavalt ELTL artikli 325 lõikele 2 võtavad liikmesriigid „liidu finantshuve kahjustavate pettuste vastu samu meetmeid, mida nad kasutavad omaenda finantshuve kahjustavate pettuste vastu“.

#### *2. Finantshuvide kaitse konventsioon*

8. Finantshuvide kaitse konventsiooni artikli 1 („Üldsätted“) lõikes 1 on sätestatud:

„Käesolevas konventsioonis tähendab Euroopa ühenduste finantshuve kahjustav pettus:

[…]

b) tulude puhul tahtlikku tegevust või tegevusetust, mis on seotud

– valede, ebatäpsete või mittetäielike aruannete või dokumentide kasutamise või esitamisega, mille tagajärjel õigusvastaselt vähendatakse vahendeid, mis sisalduvad Euroopa ühenduste üldeelarves või Euroopa ühenduste või nende nimel hallatavates eelarvetes;

[4] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1) kõnealusel aastal (2014) kehtinud redaktsioonis.

[5] EÜT 1995, C 316, lk 48 jj; ELT eriväljaanne 19/01, lk 9.

– teabe varjamisega, rikkudes teatavat kohustust, ja millel on samasugused tagajärjed kui eespool märgitud juhul;

– õiguspäraselt saadud hüve väärkasutusega, millel on samasugused tagajärjed kui eespool märgitud juhul.“

9. Selle konventsiooni artikli 2 („Karistused“) lõikes 1 on ette nähtud:

„Iga liikmesriik võtab vajalikke meetmeid selle tagamiseks, et artiklis 1 osutatud tegevus ja artikli 1 lõikes 1 osutatud tegevuses osalemise, sellele kihutamise või sellise tegevuse katse suhtes kohaldatakse tõhusaid, proportsionaalseid ja hoiatavaid kriminaalkaristusi, vähemalt suurte pettuste suhtes vabadusekaotust, millele võib järgneda väljaandmine; suureks pettuseks peetakse pettust, millega seotud miinimumsumma kehtestab iga liikmesriik. See miinimumsumma ei või ületada 50 000 [eurot].“

10. Selle konventsiooni artiklis 9 („Siseriiklikud sätted“) on sätestatud:

„Ükski käesoleva konventsiooni säte ei takista liikmesriikidel vastu võtta siseriiklikke õigusnorme, mis sisaldavad ulatuslikumaid kohustusi kui konventsioonist tulenevad.“

*3. Käibemaksudirektiiv*

11. Käibemaksudirektiivi artikkel 205 sisaldab järgmist õigusnormi:

„Artiklites 193–200 ning artiklites 202, 203 ja 204 nimetatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.“

12. Nimetatud artiklites, mis asuvad XI jaotises (1. peatükk), on sätestatud „maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste“ maksukohustus või maksustamine. Seal ei mainita äriühingute juhatusi ega ebamõistliku töötasu maksmise juhtumit.

13. Käibemaksudirektiivi artikkel 273 näeb ette:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikide vaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

## *B. Bulgaaria õigus*

14. Maksu- ja sotsiaalkindlustusasjade menetluse seadustikus (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks, edaspidi „DOPK“) on sätestatud järgnev.

15. DOPK artikkel 14 puudutab maksu tasumise eest vastutavaid isikuid:

„Maksu tasumise eest vastutavad isikud on füüsilised ja juriidilised isikud, kes:

1. on kohustatud tasuma makse ja seadusjärgseid sotsiaalkindlustusmakse; […]“.

16. DOPK artikli 19 lõikes 2 on sätestatud juhtorgani vastutus äriühingu vara vähenemise eest ja see on sõnastatud nii:

„Juhataja või juhtorgani liige, kes teeb artikli 14 punktide 1 või 2 kohaselt maksu tasumise eest vastutavaks isikuks oleva juriidilise isiku vara arvelt pahauskselt mitterahalisi või rahalisi tehinguid, mis kujutavad endast kasumi varjatud jaotamist või dividendide varjatud väljamakseid, või annab maksu tasumise eest vastutava isiku vara üle tasuta või turuhindadest tunduvalt madalamate hindadega, mille tagajärjel maksu tasumise eest vastutava isiku vara väheneb, mistõttu jäävad tasumata maksud või seadusjärgsed sotsiaalkindlustusmaksed, vastutab võlgade eest ulatuses, mis võrdub tehtud tehingute summaga või summaga, mille võrra vara vähenes.“

17. DOPK artikkel 20 puudutab täitmisele pööramise järjekorda ja näeb ette järgneva:

„Artiklis 19 sätestatud juhtudel toimub nõuete tagamine ja sundtäitmine esmalt selle isiku vara arvelt, kelle poolt tasumata jäetud makse või sotsiaalkindlustusmakseid kõnealune vastutus hõlmab.“

18. DOPK artikli 21 lõige 3 sisaldab vastutuskohustuse ja põhivõla aktsessoorsuse käsitlust ning on sõnastatud järgnevalt:

„Kolmandad isikud vabanevad vastutusest, kui maksuvõlg, mille suhtes vastutus jõustunud õigusaktiga tuvastati, lõpeb. Sellisel juhul makstakse tasutud summad 16. peatüki 1. jaotises reguleeritud korra kohaselt tagasi.“

19. Käibemaksuseaduse (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost) artikli 3 lõikes 1 on määratletud maksukohustuslane:

„Maksukohustuslane on iga isik, kes teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

20. Käibemaksuseaduse artikli 89 lõikes 1 on sätestatud maksuvõla tasumise aeg:

„Kui maksustamisperioodi kohta on määratud tasumisele kuuluv maks, on registreeritud isik kohustatud tasuma maksu riigieelarvesse, nimelt kandma maksusumma kõnealuse maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamise tähtajaks Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite [(maksuameti pädev piirkondlik osakond)] kontole.“

21. Maksudelt, lõivudelt ja muudelt avalik-õiguslikelt nõuetelt arvestatava viivitusintressi seaduse (Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania) artikli 1 lõikes 1 nähakse ette viivitusintress:

„Vabatahtliku tasumise tähtajaks tasumata, kinni pidamata või kinni peetud, kuid tähtajaks üle kandmata maksud, lõivud, kasumilt tasutavad maksud, riigieelarvesse tehtavad maksed ja muud avalik-õiguslikud nõuded nõutakse sisse koos seadusjärgse viivitusintressiga.“

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et DOPK artikli 19 lõike 2 tõlgendamine koosmõjus maksudelt, lõivudelt ja muudelt avalik-õiguslikelt nõuetelt arvestatava viivitusintressi seaduse artikliga 1 ei ole Bulgaaria kohtupraktikas ühtne. Osaliselt arvatakse, et pahauskse organi vastutus peab hõlmama ka intresse, osaliselt aga, et ainult põhinõuet.

## III. Põhikohtuasi

23. Eelotsusetaotluse esitanud liikmesriigi kohtu menetluse ese on MC (edaspidi „kaebaja“) kaebus, millega ta vaidlustab vastutusotsuse õiguspärasuse. Otsusega nõuti kaebajalt 2014. aasta detsembri eest isikliku vastutuse alusel teise isiku kohustuste täitmist. See vastutuskohustus põhineb nähtavasti veel tasumata käibemaksuvõlgadel (koos viivitusintressiga), mille tasumiseks oli kohustatud teine isik, nimelt äriühing „ZZ“ AD (edaspidi „äriühing“), kelle juhataja kaebaja vastaval perioodil oli.

24. Äriühingu poolt tasumisele kuuluvate summade sissenõudmise eesmärgil algatati äriühingu suhtes sundtäitmismenetlus. Äriühingult nõuti korduvalt vabatahtlikult maksmist, kuid seda ei järgnenud. Seetõttu pidas täitevasutus äriühingu avalik-õiguslikke nõudeid, mille hulka kuulub ka tähtajaks tasumata käibemaksult arvestatud viivitusintressi tasumise nõue, raskesti sissenõutavaks.

25. Sissenõude pööramine kaebaja varale põhineb asjaolul, et kaebaja on korduvalt suurendanud oma tasu, ilma et tal oleks sellise suurendamise kohta esitada kehtivat tõendit. Suurendatud tasu väljamaksmise viis ei vastanud ka seadusjärgsetele nõuetele. Asjaomased summad kanti üle äriühingu nimel tegutsevale advokaadile, kes kandis need omakorda kaebaja abikaasa pangakontole, millele on ligipääs ka kaebajal.

26. Kaebaja vaidlustab nõude. Tema peamine argument seisneb selles, et tasu, mida ta sai maksukohustuslase juhatajana, ning avalik-õiguslike nõuete rahuldamiseks ette nähtud rahaliste vahendite puudumise vahel ei ole põhjuslikku seost. Maksuhaldur märgib sisuliselt, et kaebaja, kes oli maksukohustuslase (ka käibemaksukohustuslase) juhataja, on pahauskne, kuna ta sai asjaomasel maksustamisperioodil tasu summas, mille suuruse nõuetekohane kindlaksmääramine ei ole tõendatud.

27. Eelotsusetaotluse esitamiseks lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus sellest, et kaebaja tegi kolmanda isiku kaudu korralduse kanda ühingu varast teatud summa temaga seotud füüsilisele isikule, või ta vähemalt teadis sellest ning tegutses seejuures riigisisese õiguse kohaselt pahaukselt. Tulenevalt äriühingu vara vähenemisest selle summa võrra jäi maksmata käibemaksusummalt 2014. aasta detsembriks kogunenud sissenõutav intress. Eelotsusetaotluse küsimust arvestades lähtun ma sellest, et seetõttu jäi tasumata ka käibemaks.

28. Edasi viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus sellele, et vastavalt DOPK artikli 19 lõikele 2 on vastutus tasumata jäänud maksude eest solidaarne, kuna see tekib küll pärast maksukohustuslase vastutuse tekkimist, kuid säilib kuni maksuvõla lõppemiseni. Seejuures ei põhine see vastutus mingil viisil pettusel või kuritegevusel maksukohustuslase (st äriühingu) iseseisva majandustegevuse raames.

## IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

29. Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus, Bulgaaria), kelle menetluses on vastutusotsuse peale esitatud kaebus, esitas 18. novembri 2020. aasta määrusega Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas Euroopa Liidu lepingu artikli K.3 alusel koostatud Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsiooni artiklit 9 tuleb koosmõjus nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 273 tõlgendada nii, et ühtlustatud käibemaksu valdkonnas ei ole viidatud sätetega vastuolus selline riigisisene õigusnorm nagu DOPK artikli 19 lõige 2, mille kohaldamise tulemusel tekib tagantjärele solidaarvastutus mittemaksukohustuslasest füüsilisel isikul, kes ei ole kohustatud tasuma käibemaksu, kuid kelle pahauskse tegevuse tõttu jäi käibemaks tasumata maksukohustuslasest juriidilisel isikul, kes on maksu tasumise eest vastutav isik?

2. Kas nende sätete tõlgendamine ja proportsionaalsuse põhimõtte kohaldamine lubab DOPK artikli 19 lõikes 2 sätestatud riigisisest õigusnormi kohaldada ka maksukohustuslase poolt tähtajaks tasumata jäetud käibemaksusummalt arvestatud viivitusintressi suhtes?

3. Kas DOPK artikli 19 lõikes 2 sisalduv õigusnorm on vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega juhul, kui käibemaksu hilinemisega tasumist, mis tõi kaasa viivitusintressi arvestamise käibemaksusummalt, ei põhjustanud mitte mittemaksukohustuslasest füüsilise isiku tegevus, vaid mõne muu isiku tegevus või objektiivsete asjaolude ilmnemine?“

30. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad kaebaja, Bulgaaria, Hispaania ja Euroopa Komisjon. Euroopa Kohus loobus kodukorra artikli 76 lõike 2 kohaselt kohtuistungi korraldamisest.

## V. Õiguslik hinnang

31. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste eesmärk on eelkõige teada saada, kas liidu õigusega on vastuolus selline riigisisene õigusnorm, mis näeb ette füüsilise isiku (kes ei ole maksukohustuslane) solidaarvastutuse, kui tema tegevus juriidilise isiku organina viis selleni, et see juriidiline isik ei saanud õigel ajal või täies ulatuses tasuda oma maksuvõlga, sealhulgas käibemaksuvõlga. Need küsimused eeldavad, et selline mittemaksukohustuslase vastutus kuulub liidu õiguse kohaldamisalasse.

### *A. Euroopa Kohtu pädevus*

32. Bulgaaria esitab oma seisukohas sellekohase kahtluse. Euroopa Kohus saab talle ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotluse raames liidu õigust tõlgendada üksnes talle antud pädevuse piires.[6] Kui aga olukord ei kuulu liidu õiguse kohaldamisalasse, siis puudub Euroopa Kohtul selle üle otsustamise pädevus.[7]

[6] 19. novembri 2019. aasta kohtuotsus A. K. jt (kõrgeima kohtu distsiplinaarkolleegiumi sõltumatus) (C-585/18, C-624/18 ja C-625/18, EU:C:2019:982, punkt 77) ning 15. novembri 2016. aasta kohtuotsus Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punkt 40).

[7] 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 22), nii ka 12. juuli 2012. aasta kohtumäärus Currà jt (C-466/11, EU:C:2012:465, punkt 26).

33. Seega on Euroopa Kohus pädev vastama eelotsuse küsimustele ainult siis, kui kaebaja suhtes DOPK artikli 19 lõike 2 kohaselt kindlaks määratud vastutuskohustus, mis on põhikohtuasja ese, tugineb liidu õiguse kohaldamisele.

34. Käesoleval juhul ei ole tegemist liidu õiguse kohaldamisega käibemaksudirektiivi ülevõtmise kujul. Riigisiseses õiguses on üldine aktsessoorne vastutus ette nähtud juhul, kui äriühingu organ kõrvaldab äriühingu vara, mistõttu äriühing ei saa enam oma maksuvõlga õigel ajal tasuda. See ei ole seotud maksu liigiga, mille eest vastutatakse, ega ka asjaoluga, kas vastutav isik on maksukohustuslane ning seega käibemaksudirektiivist sõltumatu.

35. Nagu Euroopa Kohus on siiski juba otsustanud, on ka siis tegemist liidu õiguse rakendamisega, kui nende normide kohaldamisega karistatakse nimetatud direktiivi sätete rikkumise eest, ning seega on kohaldamise eesmärk täita aluslepinguga liikmesriikidele pandud kohustust karistada liidu finantshuve kahjustava tegevuse eest tõhusalt.[8]

36. Seega tuleb hinnata, kas kaebaja DOPK artiklit 19 lõikest 2 tulenev vastutus peab täitma sellist liidu õiguses sätestatud kohustust. See võib tuleneda ELTL artiklist 325 (selle kohta alljärgnev punkt 1), finantshuvide kaitse konventsioonist (selle kohta alljärgnev punkt 2), käibemaksudirektiivi artiklist 205 (selle kohta alljärgnev punkt 3) või artiklist 273 (selle kohta alljärgnev punkt 4).

### *1. ELTL artikkel 325*

37. ELTL artikli 325 kohaselt on liikmesriigid kohustatud võtma liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu võitlemiseks meetmeid, mis toimivad tõkestavalt ja tõhusalt. Eelkõige peavad liikmesriigid võtma liidu finantshuve kahjustavate pettuste vastu võitlemiseks samu meetmeid, mida nad kasutavad omaenda finantshuve kahjustavate pettuste vastu.[9] Liikmesriigid on kohustatud tagama liidu omavahendite tõhusa kogumise. Sellega seoses on liikmesriikidel kohustus sisse nõuda omavahenditele vastavad summad, mis pettuste tõttu on jäänud liidu eelarvesse kandmata.[10]

38. Tolliõiguses laiendas Euroopa Kohus[11] ELTL artikli 325 kohaldamisala liikmesriikide kohustusele „[võtta] vajalikud meetmed selleks, […] et tollimaksud saaksid tegelikult ja täies ulatuses kogutud“. See otsus puudutas siiski tuntud tollipettuse mudelile vaatamata tõhusa tollikontrolli tegemata jätmist. Käesoleval juhul ei ole aga tegemist käibemaksupettuse mudeliga. Ei ole ka ilmne, et käesoleval juhul ei tehtud tõhusat käibemaksukontrolli. Sama vähe kujutab DOPK artikli 19 lõige 2 endast käibemaksukontrolli.

8 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus otsus Åkerberg Franssoni (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 28).

9 8. märtsi 2022. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Ühendkuningriik (võitlus väärtuse alahindamises seisnevate pettuste vastu) (C-213/19, EU:C:2022:167, punkt 208 jj); 14. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrație (C-360/20, EU:C:2021:856, punkt 36) ja 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson, (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26).

10 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 32); vt selle kohta 7. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 21).

11 8. märtsi 2022. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Ühendkuningriik (võitlus väärtuse alahindamises seisnevate pettuste vastu) (C-213/19, EU:C:2022:167, punkt 211).

39. DOPK artikli 19 lõikest 2 tuleneva vastutuse korral ei ole ka tegemist meetmega, mille eesmärk on muu liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu võitlemine. Pigem on tegemist vastutusega äriühingu vara ebamõistliku vähendamise eest, kes ei saa seetõttu teatud võlgu (maksuvõlgu) enam täies ulatuses tasuda. Seejuures ei tegutse äriühing ise seadusvastaselt, vaid ta ei ole enam võimeline makse tasuma.

40. Organ, kes on füüsiline isik, tegutseb pahauskselt (kas seejuures saab juba rääkida seadusvastasest tegevusest, on pigem küsitav) ning seda ka „ainult“ seoses äriühingu finantshuvidega, kuna ta maksis endale äriühingu vara arvelt ebamõistlikku tasu. Sel hetkel ei tegutse ta siiski liidu finantshuvide suhtes ebaseaduslikult. Sellisel tegutsemisel võib olla alles edasiste asjaolude korral – äriühing ei suuda hiljem enam oma makse tasuda – kaudne mõju maksutulule (ja seega kaudselt ka käibemaksutulule), mis põhjustab siis vastusest tulenevad tagajärjed. Selline vastutus võib käibemaksutulu ohustamist äärmisel juhul kaudselt takistada.

41. See eristab käesolevat olukorda kohtuotsuse Åkerberg Fransson [12] aluseks olnud olukorrast. Selles kohtuotsuses Euroopa Kohtu poolt eeldatav õiguslik tagajärg, mille kohaselt tuleb käibemaksu kohta esitatud ebaõigete andmete tõttu määratud käibemaksuõiguslikke sanktsioone ja kriminaalmenetlust maksudest kõrvalehoidmise asjas pidada ELTL artikli 325 kohaldamiseks, [13] puudutas otsest võitlust käibemaksupettuse vastu. Käesoleval juhul ei sanktsioneerita siiski mitte käibemaksupettust, vaid pahauskset tegutsemist äriühingu kahjuks (teatud laadi usalduse kuritarvitamine). Vastupidi, DOPK artikli 19 lõikest 2 tuleneva äriühingu pahauskse organi vastutuskohustusel ei ole midagi tegemist ELTL artiklis 325 sätestatud liikmesriikide vastutusega.

### *2. Finantshuvide kaitse konventsioon*

42. Sarnastel põhjustel ei ole ka finantshuvide kaitse konventsioon kohaldatav. Nimetatud konventsioon puudutab samuti tõhusat võitlust pettuste vastu. Nii mainitakse selle konventsiooni artiklis 1 sõnaselgelt valede, ebatäpsete või ebatäielike aruannete või dokumentide kasutamist või esitamist, mille tagajärjel õigusvastaselt vähendatakse vahendeid, mis sisalduvad liidu üldeelarves liidu või tema nimel hallatavates eelarvetes. Järelikult tuleb finantshuvide kaitse konventsiooni artikli 1 lõikes 1 kasutatud mõistet „finantshuve kahjustav pettus“ tingimata tõlgendada nii, et see hõlmab pärast rahastatava projekti elluviimist esitatud valede või ebaõigete aruannete tahtlikku kasutamist. [14]

43. Käesoleval juhul ei ole sellega tegemist. Nagu juba eespool märgitud, ei ole kaebaja selliseid aruandeid esitanud ning sellega liidu üldeelarves sisalduvaid vahendeid õigusvastaselt vähendanud. See, et kaebaja on äriühingu organina maksnud ebamõistlikku töötasu ja kahjustanud sel viisil äriühingu finantshuve või ühingu vara, ei ole finantshuvide kaitse konventsiooni ese.

[12] 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27), mida kinnitavad 8. septembri 2015. aasta kohtuotsus Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 39 jj) ning 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 32 jj).

[14] 14. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației (C-360/20, EU:C:2021:856, punkt 29).

*3. Käibemaksudirektiivi artikkel 205*

44. Esmapilgul võib DOPK artikli 19 lõikes 2 ette nähtud vastutuskohustus siiski tugineda käibemaksudirektiivi artiklile 205. See artikkel näeb ette, et liikmesriigid võivad teatud juhtudel (nimelt artiklites 193–200 ning 202, 203 ja 204 nimetatud juhtudel) määrata, et käibemaksu tasumise eest vastutab peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, solidaarselt mõni teine isik.

45. Selle normi eesmärk on tagada riigikassale käibemaksu tõhus sissenõudmine kõnealuses olukorras kõige sobivamalt isikult, eelkõige juhul, kui lepingupooled ei asu samas liikmesriigis või kui käibemaksuga maksustatav tegevus puudutab tehinguid, mille eripärast lähtuvalt tuleb määrata mõni teine isik peale direktiivi artiklis 193 nimetatud isiku.[15]

46. Käesoleval juhul ei ole tegemist sellise olukorraga. Seda kinnitavad õigesti ka komisjon ja Hispaania.

47. Käibemaksudirektiivi artikkel 204 puudutab juhul, kui maksukohustuslase asukoht ei ole liikmesriigis, kus käibemaks tasumisele kuulub, (riigivälise) maksuesindaja määramist. Kaebaja ei ole määratud maksuesindaja. Käibemaksudirektiivi artikkel 203 puudutab maksukohustust käibemaksu õigustamatult arvele märkimise tõttu. Käesoleval juhul ei ole kaebaja ega äriühing sellist arvet väljastanud. Käibemaksudirektiivi artikkel 202 hõlmab esemeid, mis asuvad tolliladudes või mida ühest laost teise saadetakse. Käesoleval juhul ei ole asi selles.

48. Artiklid 193–200 hõlmavad seevastu teatud tehinguid (tarneid ja muid teenuseid), mille tagajärjeks on makskohustuslase või teatud mittemaksukohustuslaste maksukohustus. Sellise tehingu korral võib maksu tasumiseks kohustatud isikuks määrata ka muu isiku kui maksu tasumise eest vastutava isiku. Ebamõistliku tasu maksmine ei ole aga maksustatav ja maksukohustuslik tarne või muu teenus, mille tagajärg on isiku maksukohustus. Ilma sedalaadi maksukohustuseta ei ole olemas maksu tasumiseks kohustatud isikut. Seega ei saa ka ühtegi muud isikut peale maksu tasumiseks kohustatud isiku vastutusele võtta.

49. Seetõttu puuduvad käesoleval juhul käibemaksudirektiivi artikli 205, mis puudutab ainult selle direktiivi artiklites 193–204 kirjeldatud olukordi, kohaldamise tingimused. DOPK artikli 19 lõikes 2 ette nähtud vastutuskohustus ei tugine käibemaksudirektiivi artiklile 205.

*4. Käibemaksudirektiivi artikkel 273*

50. Seega jääb üle veel käibemaksudirektiivi artikkel 273. Selle artikli kohaselt võivad liikmesriigid maksukohustuslaste riigi- ja ühendusesiseste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

51. Seetõttu on otsustava tähtsusega esiteks see, kas DOPK artikli 19 lõikes 2 ette nähtud äriühingu organi vastutuskohustus tagab „maksu nõuetekohase kogumise“ käibemaksudirektiivi artikli 273 tähenduses, et ära hoida maksudest kõrvalehoidmist (selle kohta alljärgnev punkt b), ja

[15] Selle kohta 20. mai 2021. aasta kohtuotsus ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 28).

teiseks see, kas muud kohustused, millest räägib käibemaksudirektiivi artikkel 273, võivad puudutada ka mittemaksukohustuslast, kes ei pidanud käibemaksudirektiivi kohaselt siiani veel mingeid kohustusi täitma (selle kohta alljärgnev punkt a).

*a) Mittemaksukohustuslase muud kohustused?*

52. Nagu tuleneb juba käibemaksudirektiivi artikli 273 sõnastusest, puudutab võimalik kohustuste laiendamine maksukohustuslasi direktiivi tähenduses. „Maksukohustuslaste võrdsel kohtlemisel“ on ainult siis mõtet, kui muud kohustused puudutavad teist (teisi) maksukohustuslasi. Mittemaksukohustuslase, kes tehingus ei osale, muud kohustused ei saa *per se* kujutada endast riigi- ja ühendusesiseste tehingute ebavõrdset kohtlemist.

53. Järelikult ei luba käibemaksudirektiivi artikkel 273 liikmesriikidel määrata muid kohustusi isikutele (töötaja, perekonnaliige, naaber jne), kellel on mingi kaudne seos kolmanda isiku käibemaksukohustusega, ning laiendada nendele sel viisil käibemaksudirektiivi kohaldamisala.

54. Mulle näib, et ka formuleering „muud kohustused“ (või ka „teised kohustused“ teistes keeleversioonides) eeldab juba olemasolevaid kohustusi käibemaksudirektiivi tähenduses, mida saab käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel teatud põhjustel veel täiendada. Seega ei võimalda antud formuleering minu arvates luua uusi esmakordseid kohustusi isikute jaoks, keda käibemaksudirektiiv siiani ei hõlma.

55. See tulemus vastab käibemaksudirektiivi ülesehitusele ja eesmärgile. Nimetatud direktiiv reguleerib (materiaalset) käibemaksuõigust, st käibemaksukohustuslase käibemaksukohustuse tekkimist. Seega eeldab põhikoosseis (käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1) *maksukohustuslase* tarneid või teenuseid. Käibemaksudirektiivi artikkel 9 määratleb seejärel, kes on maksukohustuslane. Need on üksnes isikud, kes teostavad iseseisvalt majandustegevust. Selle alla ei kuulu põhimõtteliselt äriühingute mittepalgalised organid.[16]

56. Artikkel 273 asub samuti XI jaotise, mille pealkiri on „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“, 7. peatükis („Muud sätted“). Kui artikkel 272 võimaldab teatavad maksukohustuslased peatükkides 2–6 nimetatud kohustustest vabastada, siis artikkel 273 lisab kohustustele muid/teisi kohustusi. Seega võib süsteemi seisukohalt olla selle all mõeldud ainult XI jaotisega hõlmatud maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustusi.

57. Kui käibemaksudirektiivi kohaldamisala ei hõlma põhimõtteliselt[17] isikuid, kes ei ole käibemaksukohustuslased, siis saab käibemaksudirektiivi artikkel 273 vaevalt lubada liikmesriikidel määrata siiani käibemaksudirektiiviga hõlmamata isikutele üksnes seetõttu (muid/teisi) kohustusi, et see teenib ka käibemaksutulu tagamise ja maksudest kõrvalehoidmise

[16] Vt isegi alluvussuhteta järelevalvenõukogu liikme kohta 13. juuni 2019. aasta kohtuotsus IO (käibemaks – järelevalvenõukogu liikme tegevus) (C-420/18, EU:C:2019:490).

[17] Erandeid kohaldatakse näiteks mittemaksukohustuslastest juriidiliste isikute suhtes, kuna nad teostavad nt ka ühendusesisest soetamist (vt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt b ja artikli 20 lõige 2) või võivad muutuda käibemaksukohustuslaseks (vt käibemaksudirektiivi artikli 197 lõike 1 punkt b).

ärahoidmise eesmärki. Vastavalt sellele puudutasid käibemaksudirektiivi artikliga 273 seotud eelotsusetaotlused, millele Euroopa Kohus vastas, alati juhtumeid, kus maksukohustuslasele pandi lisakohustusi või kohaldati tema suhtes karistusi. [18]

58. Kohustuste laiendamine käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel on parimal juhul võimalik selliste isikute puhul, keda käibemaksudirektiiv – vaatamata sellele, et nad ei ole maksukohustuslased – siiski juba hõlmab. Üks näide on mittemaksukohustuslastest juriidilised isikud, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena ning võivad seetõttu muutuda ka maksukohustuslaseks (vt käibemaksudirektiivi artikli 197 lõike 1 punkt b).

59. Seda selgitab ka käibemaksudirektiivi artikli 273 teine lõik. Selle artikli esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või siiski „kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks [XI. jaotise „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“] 3. peatükis [„Arved“] sätestatud kohustustele“. Ka selles nimetatud kohustused puudutavad ainult maksukohustuslasi ja direktiiviga juba hõlmatud teatud mittemaksukohustuslasi.

60. See kehtib eelkõige käibemaksudirektiivi artiklit 205 kaasamisel. Kuna see artikkel hõlmab sõnaselgelt ainult teatud olukordi, on muudele olukordadele laiendamist ainult käibemaksudirektiivi artikliga 273 raske põhjendada. Nii oleks kliendi paralleelne vastutuskohustus teenust osutava ettevõtja käibemaksuvõla eest samuti abiks maksutulu tagamisel ja maksupettuste ärahoidmisel. Sama kehtib iga varga vastutuse kohta, kelle varguse tagajärjel ei suuda isik, kelle suhtes vargus toime pandi, oma maksuvõlgu tasuda. Käibemaksudirektiivi artikli 273 sõnastus ei võimalda siiski selliste mittemaksukohustuslaste vastutust.

*b) Kas vastutuskohustus on käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks vajalik?*

61. Lisaks on küsitav juba see, kas DOPK artikli 19 lõikest 2 tulenev vastutuskohustus sobib üldse käibemaksu kogumise tagamiseks *ja* maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks.

62. See jääb nimelt üldiseks vastutuskohustuseks, käesoleval juhul isegi mittemaksukohustuslase vastutuseks, teise isiku võla eest. Seega ei ole kaebaja poolt võlgnetav summa käibemaks. Selle summa võlgneb endiselt maksukohustuslane. See nähtub DOPK artikli 21 lõikest 3. Vastavalt sellele langeb vastutuskohustus ära niipea, kui maksuvõlg lõpeb, ning juba tasutud summad makstakse vastutavale isikule tagasi. Järelikult maksuvõlg ei lõpegi selle tasumisel vastutava isiku poolt.

63. Kui kaebajal ei ole aga käibemaksuvõlga, siis ei saa DOPK artikli 19 lõikest 2 tulenev vastutuskohustus tagada ka nõuetekohast käibemaksu kogumist. Selle vastutuskohustusega soovitakse sanktsioneerida või vältida vara pahauskset vähendamist äriühingu kahjuks, kes ei saa

[18] Vt 21. oktoobri 2021. aasta kohtumäärus EuroChem Agro Hungary (C-583/20, ei avaldata, punkt 25); 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, punkt 24); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374); 26. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820; punkt 22 puudutas tagatise andmist uute maksukohustuslaste poolt); 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 55); 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 42) ja 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373; punkt 54 räägib ettevõtjatest ja punkt 61 maksukohustuslastest).

seetõttu oma võlga (käesoleval juhul maksuvõlga) tasuda. DOPK artikli 19 lõikest 2 tulenev vastutus ei takista ega soodusta seega käibemaksu kogumist. Käibemaks tuleb käibemaksukohustuslaselt endiselt täpselt sama summa ulatuses sisse nõuda.

64. Lisaks ei takista see mittemaksukohustuslase vastutus ka maksukohustuslase maksudest kõrvalehoidmist. Vastutus on seotud üksnes maksu tasumata jätmisega maksukohustuslase vara puudumise tõttu. Nõuetekohaselt deklareeritud maksu tasumata jätmine ei ole aga maksudest kõrvalehoidmine.[19] Ka selles mõttes puuduvad käibemaksudirektiivi artikli 273 koosseisu tingimused.

### *B. Vahekokkuvõte*

65. Seega ei rakendata DOPK artikli 19 lõikega 2 – nagu rõhutas Bulgaaria – liidu õigust. Järelikult ei karistata mitte käibemaksudirektiivi sätete rikkumise, vaid usalduskohustuste rikkumise eest äriühingu suhtes. Sellel rikkumisel on äärmisel juhul kaudsed tagajärjed käibemaksu tasumisele kolmanda isiku poolt.

66. Aga nagu ma olen juba mujal märkinud, ei piisa liidu õiguse kohaldamiseks kaudsetest seostest käibemaksuõigusega.[20] See lähtepunkt vastab Euroopa Kohtu praktikale harta kohaldamisala määratlemisel.[21] Ka harta kohaldatavus eeldab seose olemasolu liidu õigusakti ja asjasse puutuva riigisisese meetme vahel, mis ulatub kaugemale sellest, et tegemist on naabervaldkondadega või et üks neist valdkondadest võib avaldada teisele kaudset mõju.

67. Järelikult ei ole Euroopa Kohus pädev käesoleval juhul esitatud küsimustele vastama. Äriühingu organi (käibemaksudirektiivi tähenduses mittemaksukohustuslase) üldine solidaarvastutus sellise ühingut kahjustava tegevuse eest (käesoleval juhul ebamõistlikult suure töötasu maksmine), mis on põhjuslikus seoses sissenõutavate äriühingu maksuvõlgade tasumata jätmisega, ei ole käibemaksudirektiivi ese ega kuulu liidu õiguse kohaldamisalasse. See kehtib ka juhul, kui äriühingu tasumata või liiga hilja tasutud maksuvõlgade hulgas on osaliselt käibemaksuvõlad või intressid liiga hilja tasutud käibemaksu eest.

### *C. Teine võimalus: kas solidaarvastutus käibemaksuvõlgade eest, sealhulgas viivitusintresside eest, on vastuolus liidu õigusega?*

68. Kui Euroopa Kohus peaks seevastu olema seisukohal, et ta on pädev eelotsuse küsimustele vastama, kuna ta mõistab DOPK artikli 19 lõikes 2 sätestatud vastutuskohustust käibemaksudirektiivi kohaldamisena, siis saab eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmele eelotsuse küsimusele vastata nii: liidu õigus ei nõua sellist vastutuskohustust, kuid see ei ole ka liidu õigusega vastuolus.

[19] 2. mai 2018. aasta kohtuotsus Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punktid 39 ja 40); vt selle kohta ka sõnaselgelt minu 5. mai 2022. aasta ettepanek kohtuasjas HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, punkt 35 jj).

[20] Vt minu ettepanek liidetud kohtuasjades IN ja JM (C-469/18 ja C-470/18, EU:C:2019:597, punkt 65). Vt selle kohta ka 24. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Belgische Staat (C-469/18 ja C-470/18, EU:C:2019:895, punkt 18).

[21] 6. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Paoletti jt (C-218/15, EU:C:2016:748, punkt 14); 10. juuli 2014. aasta kohtuotsus Julián Hernández jt (C-198/13, EU:C:2014:2055, punkt 34) ning 6. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Siraguasa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 24).

69. Euroopa Kohus ei näe probleemi selles, kui käibemaksudirektiivi artiklist 205 tuleneva vastutuse kontekstis ei laiendata vastutust mitte üksnes maksuvõlale, vaid ka kolmanda isiku viivistele.[22] Kuigi käibemaksudirektiivi artikli 205 sõnastuse kohaselt puudutab selles artiklis ette nähtud solidaarvastutus üksnes käibemaksu tasumist, ei välista see sõnastus seda, et liikmesriigid võivad solidaarvõlgnikult nõuda kõiki selle maksuga seotud makseid. Nende hulka kuulub ka viivitusintress, mida maksukohustuslane peab tasuma käibemaksu maksmata jätmise tõttu.[23]

70. Minu arvates – kooskõlas komisjoni ja Hispaania seisukohaga – kehtib see käesoleval juhul ka selle kohta, kui lisavastutuskohustuse puhul saab tugineda käibemaksudirektiivi artiklile 273. Kui äriühingu organ põhjustas omaenda tegevusega (ebamõistliku palga maksmine) põhjuslikult selle, et äriühing ei saanud oma käibemaksuvõlga tähtajal tasuda, siis teenib see vastutus tasumata jäänud maksude eest ja selle tagajärjel tekkinud kolmanda isiku rikastumine (intressieelis) õiguspärast eesmärki (äriühingu vara tagamine vastutusega tasumisele kuuluvate maksude ja viivitusintressi eest).

71. See vastutus on kooskõlas ka proportsionaalsuse põhimõtte muude eeldustega.[24] See vastutus on antud eesmärgi saavutamiseks sobiv ja vajalik. Sama sobivat leebemat vahendit ei ole näha. Niivõrd kui see puudutab vastutavat isikut, kes ise rikastus äriühingu vaesumise tõttu, ja kui sellel oli põhjuslik seos maksuvõla koos viivitusintressiga tasumata jätmisega, on selline vastutus ka mõistlik vahend.

## VI. Ettepanek

72. Seega teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Administrativen sad Veliko Tarnovole (Veliko Tarnovo halduskohus, Bulgaaria) järgnevalt:

Äriühingu organi (käibemaksudirektiivi tähenduses mittemaksukohustuslase) üldine solidaarvastutus sellise ühingut kahjustava tegevuse tõttu (käesoleval juhul ebamõistlikult suure töötasu maksmine), mis on põhjuslikus seoses sissenõutavate äriühingu maksuvõlgade tasumata jätmisega, ei ole käibemaksudirektiivi ese ega kuulu liidu õiguse kohaldamisalasse. Seega ei ole Euroopa Kohus pädev vastama esitatud küsimustele.

[22] 20. mai 2021. aasta kohtuotsus ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 40 jj).

[23] 20. mai 2021. aasta kohtuotsus ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 42); minu ettepanekut käibemaksudirektiivi artikli 205 kitsama tõlgendamise kohta – vt minu ettepanek kohtuasjas ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, punkt 31 jj) – Euroopa Kohus ei järginud.

[24] Näiteks 26. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 57) ja 27. jaanuari 2009. aasta kohtuotsus Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 52).