Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

16. juuli 2026*

Eelotsusetaotlus – Euroopa Liidu põhiõiguste harta artikkel 47 – Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile – Kohaldatavus – Liikmesriigi õigusnormid, millega sätestatakse äriühingu juhi solidaarvastutus äriühingu poolt tasumisele kuuluva käibemaksu eest – Lõplikus maksuotsuses esitatud faktiliste asjaolude ja õiguslike kvalifikatsioonide siduv mõju – Juhi õigus vaidlustada nimetatud äriühingu suhtes tehtud maksuotsus kõrvalküsimusena – Kaitseõiguste tagamine

Kohtuasjas C-158/25,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourgi (Luksemburgi kassatsioonikohus) 20. veebruari 2025. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. veebruaril 2025, menetluses

QJ

versus

Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (AEDT),

État du Grand-Duché de Luxembourg,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president F. Biltgen, Euroopa Kohtu asepresident T. von Danwitz esimese koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud A. Kumin, S. Gervasoni ja M. Bošnjak (ettekandja),

kohtujurist: L. Medina,

kohtusekretär: ametnik C. Di Bella,

arvestades kirjalikku menetlust ja 4. detsembri 2025. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– QJ, esindajad: *avocats* N. Le Gouellec ja Y. Prussen,

– Luksemburgi valitsus, esindajad: A. Germeaux ja T. Schell, keda abistasid *avocats* F. Gabaudan ja A. Moro,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

– Hispaania valitsus, esindajad: M. Morales Puerta ja A. Pérez-Zurita Gutiérrez,

– Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna, D. Lutostańska, B. Rogowska-Rajda ja J. Sawicka,

– Euroopa Komisjon, esindajad: P. Carlin, M. Herold ja F. Moro,

olles 5. märtsi 2026. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikli 47 ja artikli 51 lõike 1 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud füüsilise isiku QJ ning Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (Luxembourg) (AEDT) (Luksemburgi lõivu-, riigivara- ja käibemaksuamet) (edaspidi „AEDT)“ ja État du Grand-Duché de Luxembourgi (Luksemburgi Suurhertsogiriik) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab QJ-i suhtes tehtud tagatisnõude otsust, et nõuda sisse selle äriühingu poolt tasumisele kuuluv käibemaks, mille juhataja oli QJ.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

EL toimimise leping

3 ELTL artikli 325 lõige 1 näeb ette:

„[Euroopa] Liit ja liikmesriigid võitlevad 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.“

Harta

4 Harta artiklis 47 „Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele“ on sätestatud:

„Igaühel, kelle liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi rikutakse, on selles artiklis kehtestatud tingimuste kohaselt õigus tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus.

Igaühel on õigus õiglasele ja avalikule asja arutamisele mõistliku aja jooksul sõltumatus ja erapooletus seaduse alusel moodustatud kohtus. Igaühel peab olema võimalus saada nõu ja kaitset ning olla esindatud.

Isikule, kellel puuduvad piisavad vahendid, antakse tasuta õigusabi sellises ulatuses, mis tagab talle võimaluse kohtusse pöörduda.“

5 Harta artiklis 51 „Reguleerimisala“ on sätestatud:

„1. Harta sätted on subsidiaarsuse põhimõtet arvesse võttes ette nähtud liidu institutsioonidele, organitele ja asutustele ning liikmesriikidele üksnes liidu õiguse kohaldamise korral. Seepärast austavad nad õigusi, järgivad põhimõtteid ning edendavad nende kohaldamist oma asjaomase pädevuse kohaselt, võttes arvesse liidule aluslepingute muudes osades antud volituste piire.

2. Harta ei laienda liidu õiguse reguleerimisala kaugemale senisest pädevusest, ei lisa liidule uusi pädevusvaldkondi ja ülesandeid ega muuda aluslepingute teistes osades määratletud pädevust ja ülesandeid.“

Direktiiv 2006/112/EÜ

6 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 2 lõikes 1 on määratud kindlaks käibemaksuga maksustatavad tehingud.

7 Selle direktiivi artikli 273 esimeses lõigus on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste 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.“

Luksemburgi õigus

8 12. veebruari 1979. aasta käibemaksuseaduse (loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajouté; *Mémorial* A 1979, lk 186), mida on muudetud 23. detsembri 2016. aasta seadusega 2017. aasta maksureformi rakendamise kohta (loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017; *Mémorial* A 2016, lk 5139; edaspidi „käibemaksuseadus“), artikkel 67-1 sätestab:

„Tegevjuhid, juhatajad ning kõik õiguslikud või faktilised juhid, kes tegelevad käibemaksukohustuslaste igapäevase juhtimisega, on kohustatud tagama käesolevas seaduses ette nähtud seaduslike kohustuste täitmise ja eelkõige tasumisele kuuluva käibemaksu tasumise nende hallatavate rahaliste vahenditega.“

9 Seaduse artikkel 67-2 sätestab:

„Tegevjuhid, juhatajad ning kõik õiguslikud või faktilised juhid, kes tegelevad igapäevase juhtimisega, on isiklikult ja solidaarselt vastutavad tasumisele kuuluva käibemaksu tasumise eest, kui seadusest tulenevate kohustuste süülise täitmata jätmise tõttu on nende hallatavatele käibemaksukohustuslastele käesoleva seadusega pandud seaduslikud kohustused jäetud täitmata või kui tasumisele kuuluvat käibemaksu ei ole nende hallatavate rahaliste vahenditega tasutud.“

10 Seaduse artikli 67-3 esimeses lõigus on sätestatud:

„Tegevjuhtide, juhatuse liikmete ning kõikide igapäevase juhtimisega tegelevate õiguslike või faktiliste juhtide seaduslike kohustuste süülise täitmata jätmise korral võib Luksemburgi lõivu-, riigivara- ja käibemaksuameti direktor või tema volitatud isik teha nende isikute suhtes tagatisnõude otsuse. See

otsus annab ametiasutusele õiguse nõuda käibemaksukohustuslaste poolt tasumisele kuuluv käibemaks sisse seda tasuma kohustatud isikutelt.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 AEDT tegi 17. märtsil 2018 äriühingu VN suhtes kaks maksuotsust, ühe 2014. aasta ning teise 2015. ja 2016. aasta kohta. Nende maksuotsuste peale esitatud vaie tunnistati hilinenud esitamise tõttu vastuvõetamatuks. Äriühing VN jättis seejärel 2014.–2016. aasta eest tasumisele kuuluvad käibemaksusummad maksmata.

12 Ajavahemikus 22. aprillist 2013 kuni 15. veebruarini 2019 täitis põhikohtuasja kaebaja äriühingu VN juhi ülesandeid, vastutades selle igapäevase juhtimise eest. AEDT tegi 16. mail 2019 põhikohtuasja kaebajale teatavaks tagatisnõude otsuse, mis põhines käibemaksuseaduse artiklitel 67-1–67-3 (edaspidi „kõnealune tagatisnõude mehhanism“), millega kohustati teda kui äriühingu VN igapäevase juhtimise eest vastutavat juhti maksma ajavahemikus 2013–2019 tasumata jäänud käibemaksusummad.

13 Pärast seda, kui AEDT direktor jättis tagatisnõude otsuse peale QJ-i esitatud vaide rahuldamata, esitas QJ kaebuse Tribunal d’arrondissement de Luxembourgile (Luxembourgi piirkondlik kohus, Luksemburg), taotledes selle otsuse muutmist või tühistamist. Nimetatud kohus jättis oma otsusega, mille Cour d’appel (apellatsioonikohus, Luksemburg) jättis muutmata, põhikohtuasja kaebaja kaebuse rahuldamata.

14 Põhikohtuasja kaebaja esitas seejärel kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourgile (kassatsioonikohus, Luksemburg), kes märgib, et apellatsiooniastmes vaidlustas kaebaja äriühingu VN maksuvõla olemasolu. Kaebaja väitis eelkõige, et isikuna, kellelt nõuti äriühingu juhina selle äriühingu suhtes tehtud maksuotsuste alusel maksu tasumise tagamist, oli tal õigus esitada kaebus kolmanda isiku vastuväite vormis, mis oli lubatud, kuna need maksuotsused ei olnud adresseeritud talle isiklikult. Põhikohtuasja kaebaja väitel on asjaolu, et talle keelati esitada kaebus oma nimel, vastuolus harta artikliga 47.

15 Apellatsioonikohus lükkas põhikohtuasja kaebaja argumendid tagasi põhjendusega, et kuna äriühing VN ei esitanud kaebust seaduses ette nähtud tähtajaks, olid maksuotsused muutunud lõplikuks ja neid ei saanud enam vaidlustada.

16 Apellatsioonikohtu hinnangul puudub säte, mis näeks ette, et isik, kellele on tehtud tagatisnõude otsus, võib esitada apellatsioonkaebuse peamise maksukohustuslase suhtes tehtud maksuotsuse peale. Kuna maksuotsus oli muutunud lõplikuks, ei saanud juht seda tema vastu tagatisnõude alusel algatatud maksemenetluses kõrvalküsimusena vaidlustada. Ühelt poolt on tagatisnõude saanud isik sama isik, kes on juriidilist isikut esindanud maksustatava käibe kindlaksmääramise menetluses; teiselt poolt on tal selles rollis olnud võimalus osaleda kõnealuses menetluses, kasutades õigust esitada kaebus maksuhalduri algatatud maksu määramise menetluses. Kuna põhiasja kaebaja ei ole ise käibemaksukohustuslane, ei olnud AEDT-l kohustust saata maksuotsuseid isiklikult talle ega kaasata teda selles rollis maksuhalduri algatatud maksu määramise menetlusse, kuna tal oli juhina võimalus selles osaleda ja äriühingu esitatud kaebus oli esitatud hilinemisega.

17 Lisaks ei saa põhikohtuasja kaebaja kui kolmas isik kõnealuses maksuhalduri algatatud maksu määramise menetluses tugineda võimalikele põhiõiguste rikkumistele äriühingu VN vastu algatatud menetluses. Põhikohtuasja reguleerivad riigisisesed õigusnormid, eelkõige käibemaksuseaduse artiklid 67-1 ja järgnevad, ei kujuta endast liidu õiguse kohaldamist, mistõttu ei ole vastavalt harta artiklile 51 selle artikkel 47 kohaldatav.

18 Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus esimesena, et põhikohtuasja kaebaja vastu algatatud maksumenetlus sai alguse seadusest tulenevate käibemaksualaste kohustuste rikkumisest, mille eest – nagu ilmneb tagatisnõude otsusest – vastutab oma ametikohustuste raames äriühingu VN igapäevase juhtimise eest vastutava juhina kaebaja. Selles kontekstis kaalub käesolev kohus, kas 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsusest Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) tuletatud kohtupraktika, mille kohaselt tuleneb direktiivist 2006/112, et igal liikmesriigil on kohustus võtta kõik vajalikud õiguslikud ja halduslikud meetmed, et tagada kogu oma territooriumil tasumisele kuuluva käibemaksu kogumine ja pettuste vastu võitlemine, on kohaldatav mehhanismi suhtes, millega kehtestatakse äriühingu juhtidele solidaarvastutus seoses nende kohustuste süülise täitmata jätmisega ja nende juhitava äriühingu poolt tasumisele kuuluva käibemaksu maksmisega, mistõttu tuleks tunnistada harta artikli 47 kohaldatavust.

19 Teisena märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et juhul, kui harta artikkel 47 peaks olema kohaldatav, on Euroopa Kohus oma 9. septembri 2021. aasta kohtuotsuses Adler Real Estate jt (C-546/18, EU:C:2021:711) artiklist 47 tuletanud, et füüsiline isik, kelle suhtes on algatatud hilisem menetlus, ei ole seotud niisuguse lõplikuks muutunud otsuse siduva mõjuga, mis on tehtud varasemas menetluses juriidilise isiku suhtes, milles kõnealune füüsiline isik ei osalenud poolena, vaid ainult kõnealuse juriidilise isiku esindajana. Seetõttu tõstatab ta selle kohtuotsuse kontekstis küsimuse, kas äriühingu juhatuse liikmetel peaks olema õigus esiteks vaidlustada kõrvalküsimusena kaebuse raames, millega vaidlustatakse nende solidaarvastutust kehtestav haldusakt, varem maksukohustuslikule äriühingule tehtud maksuotsus, teiseks tugineda põhiõiguste rikkumistele, mis toime pandi selle äriühingu vastu algatatud maksuhalduri algatusel maksu määramise menetluse käigus, ning kolmandaks nõuda isiklikult maksuotsuse teatavaks tegemist või enda isiklikku osalemist maksumenetluses.

20 Neil asjaoludel otsustas Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [harta], eelkõige selle artikkel 47, on harta artikli 51 lõikes 1 sätestatud kriteeriume arvestades kohaldatav riigisiseste õigusaktide sätetele, mille kohaselt on äriühingu juhid nende juhitava äriühingu poolt tasumisele kuuluva käibemaksu tasumise eest solidaarselt vastutavad, kui nad jätavad süüliselt oma kohustused täitmata?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et see annab juhtidele, kellele on esitatud tagatisnõue, võimaluse neile riigisisese õiguse kohaselt ette nähtud õiguskaitsevahendi raames lisaks nende solidaarsuskohustust tuvastavale haldusaktile vaidlustada vahemenetluses ka maksuhalduri algatusel tehtud maksuotsus, mis on äriühingule eelnevalt teatavaks tehtud ja mille peale äriühing ei ole tähtajaks kaebust esitanud?

3. Kui vastus teisele küsimusele on jaatav, siis kas harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et see piirab väiteid, mida võivad juhid lisaks maksuhalduri algatusel tehtud maksuotsuse, mis on maksukohustuslasest äriühingule kätte toimetatud, vahemenetluses vaidlustamise raames esitada, või nii, et see hõlmab kõiki väiteid, sealhulgas käibemaksuvõla kindlaksmääramist puudutavaid väiteid, nagu faktilised asjaolud, mille alusel maksukohustuslasest äriühingu

suhtes maksuhalduri algatusel maksuotsus tehti, ja puhtalt isiklikke väiteid, nagu võimalik põhiõiguste rikkumine nende juhtide suhtes maksuhalduri algatatud maksu määramise menetluses?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

21 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses on Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule vajalik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul temale esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada (vt selle kohta 28. novembri 2000. aasta kohtuotsus Roquette Frères, C-88/99, EU:C:2000:652, punkt 18, ning 18. detsembri 2025. aasta kohtuotsus SACD jt, C-182/24, EU:C:2025:979, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et kaebaja vaidlustab eelotsusetaotluse esitanud kohtus tagatisnõude otsuse, tuginedes väidetele, et maksukohustuslasest äriühingule, kelle käibemaksuvõla eest ta vastutab, teatavaks tehtud maksuotsus oli õigusvastane.

23 Seega tuleb asuda seisukohale, et oma esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas harta artiklit 47 ja artikli 51 lõike 1 esimest lauset tuleb tõlgendada nii, et artiklis 47 sätestatud õigusest tõhusale õiguskaitsevahendile tulenevad nõuded on kohaldatavad kohtumenetluse raames, mille on algatanud tagatisnõude otsuse saanud äriühingu juht selle otsuse vastu, mis on tehtud selliste liikmesriigi õigusnormide alusel, mille kohaselt on see juht äriühingu seadusest tulenevate käibemaksualaste kohustuste täitmata jätmisel kohustatud nimetatud äriühingu poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu tasuma solidaarselt.

24 Esimesena tuleb märkida, et harta kohaldamisala on määratletud selle artikli 51 lõike 1 esimeses lauses, mille kohaselt on harta sätted liikmesriikide tegevuse puhul neile ette nähtud üksnes liidu õiguse kohaldamise korral. Liidu õiguskorras tagatud põhiõigused laienevad seega kõigile liidu õigusega reguleeritud olukordadele, kuid mitte väljapoole niisuguseid olukordi (26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 19, ning 29. juuli 2024. aasta kohtuotsus protectus, C-185/23, EU:C:2024:657, punktid 40 ja 41).

25 Mõiste „liidu õiguse kohaldamine“ selle sätte tähenduses 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 (vt selle kohta 6. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Siragusa, C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 24, ja 12. septembri 2024. aasta kohtuotsus Syndyk Masy Upadłości A, C-709/22, EU:C:2024:741, punkt 62).

26 Selleks et teha kindlaks, kas riigisisene meede kujutab endast „liidu õiguse kohaldamist“, tuleb muude asjaolude hulgas kontrollida, kas põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide eesmärk on rakendada liidu õiguse sätet, milline on selle õigusnormi iseloom ja kas see järgib teistsuguseid eesmärke kui liidu õigus, isegi kui need õigusnormid mõjutavad liidu õigust vaid kaudselt, ning seda, kas selles valdkonnas on olemas liidu õiguse erinormid või normid, mis võivad seda valdkonda mõjutada (8. novembri 2012. aasta kohtuotsus Iida, C-40/11, EU:C:2012:691, punkt 79, ning 10. juuli 2025. aasta kohtuotsus DADA Music ja UPFR, C-37/24, EU:C:2025:551, punkt 50).

27 Direktiivi 2006/112 artiklitest 2 ja 273 koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3 ja ELTL artikli 325 lõikega 1 tuleneb, et liikmesriigid on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu (vt selle kohta 13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 3. aprilli 2025. aasta kohtuotsus Cityland, C-164/24, EU:C:2025:241, punkt 34).

28 Nõukogu 26. mai 2014. aasta otsuse 2014/335/EL, Euratom Euroopa Liidu omavahendite süsteemi kohta (ELT 2014, L 168, lk 105) artikli 2 lõike 1 punkti b kohaselt nimelt hõlmavad liidu omavahendid muu hulgas tulusid, mis on saadud ühtse määra kohaldamisel liidu õiguse järgi ühtselt määratletud käibemaksubaasi suhtes. Seega esineb otsene seos kohaldatavat liidu õigust järgides käibemaksutulu kogumise ja vastavate käibemaksu-omavahendite liidu eelarve käsutusse andmise vahel, kuna iga lünk esimesena nimetatud tulu kogumises leiab potentsiaalselt kajastamist teisena nimetatud vahendite vähenemises (vt selle kohta 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26, ja 13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 58).

29 Käesolevas asjas ilmneb, et kõnealune tagatise rakendamise mehhanism on seotud seadusest tulenevate käibemaksualaste kohustuste rikkumisega. Nimelt võimaldab see riigi maksuametil sisse nõuda maksukohustuslasest juriidilise isiku tasumisele kuuluvat käibemaksu tegevjuhtidelt, juhatuse liikmetelt ja kõigilt *de jure* või *de facto* juhtidelt, kes tegelevad või on tegelenud selle juriidilise isiku igapäevase juhtimisega. Sellega seoses sätestab käibemaksuseaduse artikli 67-3 esimese lõigu teine lause, et kolmanda isiku vastutusele võtmise otsus „annab maksuhaldurile õiguse sisse nõuda nimetatud isikutelt [käibemaksu], mida tuleb [käibemaksu] tasuma kohustatud isikutel maksta“.

30 Tuleb märkida, et sellise mehhanismi eesmärk on tagada, et nõutakse sisse käibemaks, mida maksukohustuslasest juriidiline isik ei ole tasunud, ja see aitab täita käesoleva kohtuotsuse punktis 27 meelde tuletatud kohustust, et liikmesriik peab võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksudest kõrvalehoidmisega, eelkõige vastavalt ELTL artikli 325 lõikele 1 ja direktiivi 2006/112 artiklile 273.

31 Võttes arvesse käesoleva otsuse punktides 27 ja 28 viidatud kohtupraktikat, tuleb asuda seisukohale, et kõnealune mehhanism on osa muu hulgas direktiivi 2006/112 artikli 273 rakendamisest ning järelikult kohaldab Luksemburgi Suurhertsogiriik mehhanismi kehtestamise ja rakendamisega liidu õigust harta artikli 51 lõike 1 tähenduses.

32 Seda järeldust ei sea kahtluse alla argumendid, mille esitas Luksemburgi valitsus, kes – selleks et vaidlustada harta kohaldatavust käesolevas kohtuasjas – väidab, et kõnealune tagatisnõude mehhanism ei ole suunatud maksukohustuslasest äriühingu poolt tasumisele kuuluva käibemaksu täieliku sissenõudmise võimaldamisele, vaid selle eesmärk on tagada riigi maksuametile selle äriühingu juhi süülise käitumise tõttu tekkinud kahju hüvitamine.

33 Tõepoolest, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 45 sisuliselt märkis, tuleb iga riigisisest meedet, mis aitab kaasa maksukohustuslase poolt tasumata käibemaksu täielikule või osalisele sissenõudmisele, olgu see siis kõnealuselt isikult või kolmandalt isikult, käsitada meetmena, mis aitab tagada käibemaksu nõuetekohase kogumise ja vajaduse korral võidelda maksupettuste

vastu. Luksemburgi valitsuse välja toodud asjaolu, et selline meede kehtestab tsiviilvastutuse erijuhtumi ega kuulu riigisisese õiguse kohaselt maksualaste sanktsioonide reguleerimisalasse, ei ole selles kontekstis asjakohane.

34 Euroopa Kohus on juba sedastanud põhikohtuasjale analoogses faktilises ja õiguslikus kontekstis, et selline solidaarvastutuse mehhanism, mis näeb ette, et esiteks muutub äriühingu juht solidaarselt selle äriühingu käibemaksuvõlgade eest täielikult või osaliselt vastutavaks sõltumata asjaomastest maksustatavatest tehingutest ja teiseks, et vastutus piirdub selle äriühingu varade vähenemise summaga, mis on tekkinud solidaarselt vastutavaks määratud isiku pahausksete tegude tõttu, aitab kaasa nende käibemaksu summade sissenõudmisele, mida maksukohustuslasest juriidiline isik ei ole tasunud direktiivi 2006/112 sätetega kehtestatud kohustuslike tähtaegade jooksul, ja aitab tagada käibemaksu nõuetekohast kogumist ja/või vältida maksudest kõrvalehoidmist selle direktiivi artikli 273 tähenduses (vt selle kohta 13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ (C-1/21, EU:C:2022:788, punktid 52, 53, 61, 66 ja 70).

35 Lisaks, nagu Luksemburgi valitsus kohtuistungil tunnistas, langeb kahju, mille eest võib kõnealuse tagasinõude mehhanismi raames hüvitist saada, kokku maksukohustuslasest juriidilise isiku poolt tasumata käibemaksu summaga.

36 Teisena eeldab Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt harta artiklis 47 ette nähtud õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile tunnustamine igal üksikjuhtumil, et isik, kes sellele viitab, tugineb liidu õigusega tagatud õigustele või vabadustele või et selle isiku suhtes toimub kriminaalmenetlus, mis kujutab endast liidu õiguse kohaldamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta 6. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus État luxembourgeois (õigus esitada kaebus maksuteabe taotluse peale), C-245/19 ja C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 55, ning 25. veebruari 2025. aasta kohtuotsus Sąd Rejonowy w Białymstoku ja Adoreikė, C-146/23 ja C-374/23, EU:C:2025:109, punkt 41).

37 Sellise olukorraga on tegemist viimati nimetatud juhul, mis vastab käesolevas kohtuasjas käsitletule, kui isik vaidlustab kohtumenetluses tema suhtes kahjuliku haldusotsuse, mis on tehtud riigisisese sätte alusel, millega kohaldatakse liidu õigust harta artikli 51 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta 16. mai 2017. aasta kohtuotsus Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 50, ja 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 59).

38 Käesoleval juhul esitas põhikohtuasja kaebaja kaebuse tagasinõude otsuse peale, mis tehti kõnealuse tagasinõude mehhanismi alusel, mis – nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 31 on märgitud – kujutab endast liidu õiguse kohaldamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses. Sellest järeldub, et niisugustel asjaoludel kohaldatakse kõnealuse direktiivi artiklist 47 tulenevaid nõudeid.

39 Lisaks tasub meenutada, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus ei puuduta mitte küsimust, kas põhikohtuasja kaebaja vastu suunatud tagasinõude menetlus peab vastama põhiõiguste harta artiklis 47 sätestatud tõhusa õiguskaitse õigusest tulenevatele nõuetele, vaid küsimust, kas neid nõudeid kohaldatakse tagasinõude otsuse peale põhikohtuasja kaebaja poolt esitatud kaebuse raames.

40 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et harta artiklit 47 ja artikli 51 lõike 1 esimest lauset tuleb tõlgendada nii, et artiklis 47 sätestatud õigusest tõhusale õiguskaitsevahendile tulenevad nõuded on kohaldatavad kohtumenetluse raames, mille on algatanud tagatisnõude otsuse saanud äriühingu juht selle otsuse vastu, mis on tehtud selliste liikmesriigi õigusnormide alusel, mille kohaselt on see juht kohustatud seadusest tulenevate äriühingu käibemaksualaste kohustuste täitmata jätmisel nimetatud äriühingu poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu tasuma vastavalt direktiivi 2006/112 sätetele solidaarselt.

Teine ja kolmas küsimus

41 Teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba äriühingu juhil, kelle vastu on esitatud tagatisnõue käibemaksuvõla tasumiseks, mida kõnealune käibemaksukohustuslasest äriühing ei ole tasunud, vaidlustada oma tagatisnõude otsuse peale esitatud kaebuse raames kõrvalküsimusena sellele äriühingule varem tehtud maksuotsus, mis on muutunud lõplikuks. Juhul kui vastus sellele küsimusele on jaatav, soovib see kohus ka teada, millistele väidetele võib see isik niisuguse maksuotsuse kõrvalküsimusena vaidlustamisel tugineda, eelkõige mis puudutab tema suhtes kohaldatud tasumata käibemaksu määramist ja summat ning maksustamismenetluse käigus toime pandud tema põhiõiguste rikkumist.

42 Sellega seoses tuleb meenutada, et õigus tõhusale õiguskaitsevahendile, mis on sätestatud harta artiklis 47, annab selleks õigustatud isikule muu hulgas õiguse pöörduda pädevasse kohtusse, et tagada talle liidu õigusega tagatud õiguste järgimine ning analüüsida selleks kõiki õiguslikke ja faktilisi küsimusi, mis on asjakohased talle esitatud vaidluse lahendamiseks (vt selle kohta 6. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus État luxembourgeois (kohtulik kaitse teabenõuete vastu maksuõiguses), C-245/19 ja C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 18. detsembri 2025. aasta kohtuotsus SACD jt, C-182/24, EU:C:2025:979, punkt 73).

43 Samuti tasub meenutada, et artikliga 47 tagatud kaitseõiguste järgimine tähendab, et kaebaja saab tutvuda lisaks ainult tema suhtes tehtud otsuse põhjendustele ka kõikide toimiku materjalidega, millele ametiasutus otsuse tegemiseks tugines, selleks et tal oleks võimalik tõhusalt anda nende asjaolude kohta oma seisukoht (25. aprilli 2024. aasta kohtuotsus NW ja PQ (salastatud teave), C-420/22 ja C-528/22, EU:C:2024:344, punkt 92 ning seal viidatud kohtupraktika).

44 Mis puudutab käesoleval juhul kõnealust tagatisnõude mehhanismi, siis nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et tagatisnõude saanud isiku maksualase vastutuse tekkimine sõltub tema süü olemasolust, kahju tekkimisest ning põhjuslikust seosest selle süü ja kahju vahel. See vastutus hõlmab kahju, mille suurus vastab tasumata käibemaksuvõla summale, nagu see on märgitud maksuotsuses, mis saadeti maksukohustuslasele ja mis on vahepeal muutunud lõplikuks. Ent kohaldatavad liikmesriigi õigusnormid ei luba tagatisnõude saanud isikul esitada isiklikku kaebust kõnealuse maksuotsuse peale, ning asjaolu, et see maksuotsus on muutunud lõplikuks, takistab asjaomasel isikul kõrvalküsimusena vaidlustamast tagatisnõude otsuse peale esitatud kaebuse raames eelkõige käibemaksu määramist ja selle maksukohustuslasest äriühingu maksuvõla summat, mille eest ta vastutab solidaarselt.

45 Sellega seoses – arvestades asjaolu, et tagatisnõude otsus on olemuselt haldusotsus – tuleb lisaks märkida, et kaitseõiguste järgimine peab olema tagatud mitte ainult võimaliku kohtumenetluse raames vastavalt harta artiklile 47, vaid liidu õiguse üldpõhimõtte alusel juba haldusmenetluse käigus, mille tulemusel tehti nimetatud otsus. See põhimõte on kohaldatav, kui asutus kavatseb

võtta vastu isiku suhtes ebasoodsa otsuse. Õigus olla ära kuulatud, mis on kaitseõiguste lahutamatu osa, annab niisuguse otsuse adressaadile, kelle huve otsus märkimisväärselt mõjutab, tegeliku võimaluse oma seisukoha esitamiseks nende asjaolude suhtes, millega ametiasutus oma otsust põhjendada kavatseb. Niisugune kohustus on liikmesriikide asutustel, kui nad teevad otsuseid liidu õiguse kohaldamisalas, vaatamata sellele, et kohaldatav liidu õigus seda kohustust sõnaselgelt ette ei näe (vt selle kohta 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika; 27. veebruari 2025. aasta kohtuotsus Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, punkt 51, ning 6. märtsi 2025. aasta kohtuotsus Obshtina Veliko Tarnovo ja Obshtina Belovo, C-471/23 ja C-477/23, EU:C:2025:155, punkt 74 ning seal viidatud kohtupraktika).

46 Reegli, mille kohaselt tuleb ebasoodsa otsuse adressaadile enne selle otsuse tegemist anda võimalus esitada oma seisukoht, mõte on anda pädevale asutusele võimalus võtta tõhusalt arvesse kõiki tähtsust omavaid asjaolusid. Selleks et tagada asjaomase isiku tõhus kaitse, on nimetatud reegli eesmärk eelkõige see, et nimetatud isik saaks parandada mõne vea või teha teatavaks niisuguseid tema isikliku olukorraga seonduvaid asjaolusid, mis mõjutavad seda, kas otsus tehakse või mitte või kas otsuse sisu on nii- või teistsugune (vt selle kohta 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika; 4. juuni 2020. aasta kohtuotsus C.F. (maksukontroll), C-430/19, EU:C:2020:429, punkt 30, ning 13. juuni 2024. aasta kohtuotsus C (pankrotihaldurid ja likvideerijad), C-696/22, EU:C:2024:499, punkt 108 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Sellegipoolest ei ole kaitseõiguste tagamine absoluutne õigus, vaid sellele võib seada piiranguid tingimusel, et need piirangud vastavad tegelikult meetmega taotletud üldise huvi eesmärkidele ega kujuta endast taotletavat eesmärki arvestades ebaproportsionaalset sekkumist (vt selle kohta 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 27. veebruari 2025. aasta kohtuotsus Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, punkt 53).

48 Euroopa Kohus on leidnud, et üldreeglina ei ole kaitseõiguste järgimisega vastuolus see, kui maksukohustuslase suhtes algatatud maksumenetluses on maksuhaldur seotud nende faktiliste asjaolude ja õigusliku kvalifikatsiooniga, mille ta on tuvastanud kolmandate isikute suhtes algatatud seotud haldusmenetluses, milles maksukohustuslane ei ole osaline (vt selle kohta 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 46).

49 Kaitseõiguste järgimiseks seotud haldusmenetlustes tuleb arvesse võtta ka õiguskindlust, mis on samuti liidu õiguse üldpõhimõte. Kuna haldusotsuse lõplikkus aitab kaasa õiguskindlusele, ei nõua liidu õigus üldjuhul, et haldusorgan on kohustatud läbi vaatama juba lõplikult jõustunud haldusakti (vt selle kohta 27. veebruari 2025. aasta kohtuotsus Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, punkt 55).

50 Küll aga ei kehti see juhul, kui asjaomane isik on tegelikult jäetud täielikult ilma õigusest teda puudutava menetluse käigus tõhusalt vaidlustada neid tuvastatud asjaolusid või õiguslikke kvalifikatsioone. Nimelt kahjustaks sellest õigusest ilma jätmine selle isiku kaitseõiguste olemust ennast (vt selle kohta 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punktid 47 ja 49, ning 27. veebruari 2025. aasta kohtuotsus Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, punkt 56).

51 Siit järeldub, et sellised liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse kõnealune tagatisnõude mehhanism, võivad kahjustada tagatisnõude saanud isiku kaitseõiguste endi olemust, kui võtta sellelt isikult täielikult ära õigus vaidlustada kasulikult ja tõhusalt lõplikuks muutunud maksuotsuses esitatud faktilisi asjaolusid ja õiguslikke kvalifikatsioone. Seotud haldusmenetluse raames tehtud maksuotsus on tagatisnõude menetluse seisukohalt tõend, mille abil tuvastada solidaarvastutuse tekkimise tingimused, mida tagatisnõude saanud isikul peab olema võimalik sellisena vaidlustada.

52 Selle kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et kaitseõiguste järgimine tagatisnõude menetluses ei nõua, et tagatisnõude saanud isik peab olema isiklikult seotud maksu määramise menetlusega, mis on algatatud juriidilise isiku vastu, kelle maksuvõla eest ta on solidaarselt vastutav (vt selle kohta 27. veebruari 2025. aasta kohtuotsus Adjak, C-277/24, EU:C:2025:130, punktid 61, 62 ja 64).

53 Samamoodi ei tähenda harta artiklis 47 sätestatud õigus tõhusale õiguskaitsevahendile tingimata seda, et selle õiguse omajal on otsene õiguskaitsevahend, mille peamine eesmärk on vaidlustada konkreetne meede, vaid üksnes seda, et asjaomase isiku puhul tunnustatakse õigust vaidlustada kohtus teda kahjustav akt, mis võib liidu õigusega tagatud õigusi ja vabadusi riivata, tingimusel et lisaks on olemas üks või mitu õiguskaitsevahendit, mis võimaldavad tal kõrvalküsimusena saavutada selle meetme kohtuliku kontrollimise, mis tagab talle liidu õigusega tagatud õiguste ja vabaduste järgimise (vt selle kohta 8. aprilli 2025. aasta kohtuotsus Euroopa Prokuratuur (menetlustoimingute kohtulik kontroll), C-292/23, EU:C:2025:255, punkt 79 ja seal viidatud kohtupraktika). Vaidlust lahendaval kohtul tuleb veenduda, et niisugused liikmesriigi õigusega ette nähtud õiguskaitsevahendid võimaldavad tagada asjaomasele isikule liidu õigusega antud õiguste tõhusa kaitse (vt selle kohta 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, punkt 60).

54 Harta artikliga 47 tagatud kohtuliku kontrolli tõhusus nõuab, et kohtul, kes kontrollib niisuguse menetluse käigus tehtud haldusotsuse õiguspärasust, mis kujutab endast liidu õiguse kohaldamist, on muu hulgas võimalik kontrollida, kas tõendite kogumine ja kasutamine, mis on saadud kolmandate isikute suhtes algatatud seotud haldusmenetluste käigus, on hartat ja liidu üldpõhimõtteid arvestades õiguspärane, tingimusel, et need tõendid on asjaomase isiku kaitsmisel tõhusad (vt selle kohta 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punktid 57 ja 63).

55 Nimelt, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 73 sisuliselt märkis, näevad harta artiklist 47 tulenevad nõuded ette kohustuse, et kohtul, kes lahendab vaidlust, mis puudutab tagatisnõude otsuse õiguspärasust, mis on tehtud sellise riigisisese õigusnormi alusel nagu kõnealune tagatisnõude mehhanism, peab olema võimalik kõrvalkontrolli raames kontrollida kõiki faktilisi asjaolusid ja õiguslikke kvalifikatsioone, millel see otsus põhineb, tingimusel, et viimased on kaebuse lahendamisel määrava tähtsusega. Käesoleval juhul kehtib see eelkõige maksuotsuse nende faktiliste asjaolude ja õiguslike kvalifikatsioonide kohta, millele pädev asutus kavatseb tugineda juhi solidaarvastutuse kindlaksmääramisel, sealhulgas need, mis puudutavad maksu määramist ja tasumata käibemaksu summat, mille eest juht vastutab solidaarselt.

56 Vastupidi Luksemburgi valitsuse väidetele ei saa tagatisnõude saanud isiku võimalus vaidlustada maksuotsus kõrvalküsimusena harta artikli 47 alusel sõltuda küsimusest, kas äriühingu juhil oli oma volituste ulatust arvestades võimalik maksukohustuslasest äriühingu suhtes algatatud maksumenetluse ajal või pärast maksuotsuse tegemist ettenähtud tähtaja jooksul tõhusalt vaidlustada kõnealuse maksuotsuse õiguspärasus selle äriühingu nimel.

57 Kaitseõigused on nimelt subjektiivse iseloomuga, mistõttu asjaomased pooled ise peavad saama neid tegelikult kasutada, olenemata selle menetluse laadist, milles nad osalevad. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 76, 77 ja 79 märkis, peab tagatisnõude saanud isik saama isiklikult, tagatisnõude subjektina tagatisnõude otsuse vastu algatatud kohtumenetluse raames vaidlustada maksuotsuses esitatud faktilised asjaolud ja õiguslikud kvalifikatsioonid, millele pädev asutus tema solidaarvastutuse kindlaksmääramisel tugines. Niisugustel asjaoludel ei saa välistada juriidilise isiku ja selle füüsilise isiku huvide lahknevust, kellel on õigus teda juhtida või esindada (vt selle kohta 9. septembri 2021. aasta kohtuotsus Adler Real Estate jt, C-546/18, EU:C:2021:711, punktid 58–60, ja analoogia alusel 10. novembri 2022. aasta kohtuotsus DELTA STROY 2003, C-203/21, EU:C:2022:865, punkt 63).

58 See kaalutlus on seda veenvam, et – nagu Euroopa Komisjon oma kirjalikes märkustes ja kohtuistungil rõhutas – praktikas võib asjaolu, kas juht, kelle suhtes hiljem esitatakse tagatisnõue seoses maksukohustuslasest äriühingu tasumata käibemaksuga, saab vaidlustada viimase suhtes tehtud maksuotsuse, sõltuda paljudest faktilistest ja õiguslikest asjaoludest, mis on seotud eelkõige äriühingu vormide mitmekesisuse ja neile omaste otsustusprotsessidega eri liikmesriikides. Seega võib mitmel juhul osutuda võimatuks kontrollida, kas konkreetse maksuotsuse puhul oli selle saajaks oleva maksukohustusliku äriühingu juht ainus, kes oli tegelikult pädev vaidlustama selle õiguspärasust kõnealuse äriühingu nimel.

59 Lisaks, seoses Luksemburgi valitsuse väitega, et kui tunnustada tagatisnõude saanud isiku õigust vaidlustada maksuotsus kõrvalküsimusena, tähendaks see nimetatud maksuotsuse lõplikuks muutumise eiramist ja sellele isikule otsuse vaidlustamiseks teise võimaluse andmist, on oluline märkida eelkõige seda, et niisuguse õiguse tunnustamine ei mõjuta maksuotsuse siduvat jõudu selle äriühingu suhtes, kelle suhtes see oli tehtud. Seejärel ei saa pelgalt asjaolu, et selline solidaarvastutuse kord nagu käesoleval juhul käsitletav tagatisnõude mehhanism võib aidata – teatud juhtudel eriti tõhusalt – kaasa tasumata käibemaksuvõlgade sissenõudmisele, tulemuseks olla, et tagatisnõude saanud isik jääb täielikult ilma võimalusest oma kaitseõigusi tõhusalt teostada.

60 Lõpuks, nagu nähtub käesoleva otsuse punktist 55, on tagatisnõude saanud äriühingu juhi õigus vaidlustada kõrvalküsimusena maksuotsuses esitatud faktilisi asjaolusid ja õiguslikke kvalifikatsioone piiratud vahenditega, mis on vajalikud selleks, et asjaomane juht saaks oma solidaarvastutuse olemasolu tõhusalt vaidlustada.

61 Igal juhul nõuab harta artiklis 47 tagatud kaitseõiguste järgimine, et tagatisnõude saanud isikul peab tagatisnõude otsuse kohtuliku vaidlustamise raames olema võimalik tugineda oma põhiõiguste võimalikele rikkumistele, mis on toime pandud maksukohustusliku äriühingu suhtes läbiviidava maksumenetluse käigus.

62 Mis puutub aga Luksemburgi valitsuse väitesse, et tagatisnõude saanud isiku kaitseõigused peaksid olema piiratud, et tagada maksuasutuste konfidentsiaalsuse ja ametisaladuse kaitse, siis tuleb meenutada, et kohtumenetluses tähendab harta artikliga 47 tagatud kaitseõiguste järgimine seda, et kaebaja saab tutvuda lisaks ainult tema suhtes tehtud otsuse põhjendustele ka kõikide toimiku materjalidega, millele ametiasutus nende asjaolude kohta tõhusalt otsuse tegemiseks tugines, et ta saaks nende asjaolude suhtes tõhusalt seisukohta võtta (vt selle kohta 12. märtsi 2026. aasta kohtuotsus Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

63 Kaitseõiguste tagamine kui liidu õiguse üldpõhimõte ei ole siiski absoluutne õigus, vaid sellele võib seada piiranguid tingimusel, et need piirangud vastavad tegelikult meetmega taotletud üldise huvi eesmärkidele ega kujuta endast taotletavat eesmärki arvestades ülemäärast ja lubamatut sekkumist, mis kahjustab tagatud õiguste sisu Need piirangud võivad muu hulgas olla kehtestatud eesmärgiga kaitsta konfidentsiaalsuse või ametisaladuse nõudeid (vt selle kohta 12. märtsi 2026. aasta kohtuotsus Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, punktid 65 ja 66 ning seal viidatud kohtupraktika).

64 Kui satuvad vastuollu ühelt poolt aktist kahjustatud isiku huvi saada enda kaitseõiguste täielikuks kasutamiseks teavet ja teiselt poolt huvid, mis on seotud konfidentsiaalsuse või ametisaladuse hoidmisega, siis on pädevate kohtute ülesanne iga juhtumi asjaolusid arvestades leida tasakaal vastandlike huvide vahel (vt selle kohta 13. septembri 2018. aasta kohtuotsus UBS Europe jt, C-358/16, EU:C:2018:715, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 12. märtsi 2026. aasta kohtuotsus Deldwyn, C-477/24, EU:C:2026:182, punkt 67).

65 Käesoleval juhul tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul asjaomaste huvide kaalumisel võtta arvesse eelkõige asjaolu, et maksuotsuses, mis tehti maksukohustuslasest äriühingu suhtes ja mille põhjendatust tagatisnõude saanud isik kavatseb vaidlustada, sisalduvad andmed on seotud faktiliste ja õiguslike asjaoludega, millest viimasel oli võimalik teada tänu ülesannetele, mida ta täitis asjaomase maksustamisperioodi jooksul selles äriühingus.

66 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba isikul, kelle vastu on esitatud tagatisnõue käibemaksuvõla tasumiseks, mida käibemaksukohustuslasest äriühing ei ole tasunud, vaidlustada kõrvalküsimusena oma tagatisnõude otsuse peale esitatud kaebuse raames sellele äriühingule varem tehtud maksuotsus, mis on muutunud lõplikuks. Selle sätte alusel peab niisugusel isikul olema võimalus oma kaebuse põhjendamiseks vaidlustada faktilised asjaolud ja õiguslikud kvalifikatsioonid, millele pädev asutus tugines tema solidaarvastutuse kindlaksmääramisel, sealhulgas need, mis puudutavad tema suhtes kohaldatud tasumata käibemaksu määramist ja summat, tingimusel, et need asjaolud ja kvalifikatsioonid on tema kaitse seisukohalt tõhusad, ning tugineda maksustamismenetluse käigus toime pandud tema põhiõiguste rikkumisele.

Kohtukulud

67 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse sama kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 47 ja artikli 51 lõike 1 esimest lauset

tõlgendada nii, et

artiklis 47 sätestatud õigusest tõhusale õiguskaitsevahendile tulenevad nõuded on kohaldatavad kohtumenetluse raames, mille on algatanud tagatisnõude otsuse saanud äriühingu juht selle otsuse vastu, mis on tehtud selliste liikmesriigi õigusnormide alusel, mille kohaselt on see juht äriühingu seadusest tulenevate käibemaksualaste

kohustuste täitmata jätmisel kohustatud nimetatud äriühingu poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu tasuma vastavalt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, sätetele solidaarselt.

2. Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 47

tuleb tõlgendada nii, et

sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba isikul, kelle vastu on esitatud tagatisnõue käibemaksuvõla tasumiseks, mida käibemaksukohustuslasest äriühing ei ole tasunud, vaidlustada kõrvalküsimusena oma tagatisnõude otsuse peale esitatud kaebuse raames sellele äriühingule varem tehtud maksuotsus, mis on muutunud lõplikuks. Selle sätte alusel peab niisugusel isikul olema võimalus oma kaebuse põhjendamiseks vaidlustada faktilised asjaolud ja õiguslikud kvalifikatsioonid, millele pädev asutus tugines tema solidaarvastutuse kindlaksmääramisel, sealhulgas need, mis puudutavad tema suhtes kohaldatud tasumata käibemaksu määramist ja summat, tingimusel, et need asjaolud ja kvalifikatsioonid on tema kaitse seisukohalt tõhusad, ning tugineda maksustamismenetluse käigus toime pandud tema põhiõiguste rikkumisele.

Allkirjad