

## Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

13. oktoober 2022(\*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 273 – Meetmed käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks – ELTL artikli 325 lõige 1 – Kohustus võidelda Euroopa Liidu finantshuve kahjustava õigusvastase tegevuse vastu – Maksukohustuslasest juriidilise isiku käibemaksuvõlg – Riigisisesed õigusnormid, mis näevad ette solidaarvastutuse juriidilise isiku juhatajale, kes ise ei ole maksukohustuslane – Juhataja pahauskelt tehtud tehingud – Juriidilise isiku vara vähenemine, mis viib tema maksejõuetuseni – Juriidilise isiku tasumisele kuuluva käibemaksu summa ettenähtud tähtajaks maksmata jätmine – Viivitusintress – Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-1/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus, Bulgaaria) 18. novembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. jaanuaril 2021, menetluses

## MC

*versus*

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

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: teise koja president A. Prechal (ettekandja) seitsmenda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud J. Passer ja N. Wahl,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- MC, kes esindas ennast ise,
- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: B. Nikolov,
- Hispaania valitsus, esindaja: M. J. Ruiz Sánchez,
- Euroopa Komisjon, esindajad: N. Nikolova ja V. Uher,

olles 2. juuni 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada Euroopa Liidu lepingu artikli K.3 alusel koostatud Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse konventsiooni, mis on allkirjastatud Brüsselis 26. juulil 1995 (EÜT 1995, C 316, lk 48; ELT eriväljaanne 19/08, lk 57, edaspidi „finantshuvide kaitse konventsioon“), artiklit 9, nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 273 ja proportsionaalsuse põhimõtet.

2 Taotlus on esitatud MC ja Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (riigi maksuameti Veliko Tarnovo piirkondliku vaiete ning maksustamise ja sotsiaalkindlustuse direksiooni juhataja) (edaspidi „direksiooni juhataja“) vahelises kohtuvaidluses maksuotsuse üle, milles MC määrati solidaarselt vastutavaks teatava maksuvõla osas, sealhulgas äriühingu, mille juhataja ta oli, käibemaksuvõla eest.

## **Õiguslik raamistik**

### ***Liidu õigus***

#### *Finantshuvide kaitse konventsioon*

3 Finantshuvide kaitse konventsiooni preambulis on märgitud, et selle osalised, „soovides tagada, et nende kriminaalõigusnormid aitavad tõhusalt kaitsta Euroopa ühenduste finantshuve“, on veendunud esiteks selles, „et Euroopa ühenduste finantshuvide kaitseks on vaja neid huve kahjustavate pettuste suhtes algatada kriminaalmenetlus“ ja teiseks selles, et „selliste pettuste puhul tuleb kohaldada tõhusaid, proportsionaalseid ja hoiatavaid kriminaalkaristusi, ilma et see piiraks asjakohastel juhtudel muude karistuste kohaldamist, ja et vähemalt rasketel juhtudel on vaja selliste pettuste eest karistada vabadusekaotusega“.

4 Finantshuvide kaitse konventsiooni artikli 1 lõikes 1 on määratletud mõiste „Euroopa ühenduste finantshuve kahjustav pettus“. Konventsiooni artikli 1 lõike 2 kohaselt võtab iga liikmesriik vajalikud ja asjakohased meetmed artikli 1 lõike 1 ülevõtmiseks oma riigisisesse kriminaalõigusse nii, et selles lõikes osutatud tegevust käsitatakse kuriteona.

5 Finantshuvide kaitse konventsiooni artikli 2 lõikes 1 on sätestatud, et 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.

#### *Käibemaksudirektiiv*

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 205 on sätestatud:

„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.“

7 Direktiivi artikli 273 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

### **Bulgaaria õigus**

8 Maksu- ja sotsiaalkindlustusajade menetluse seadustiku (Danachno – osiguritelen protsetsualen kodeks, edaspidi „DOPK“) artikli 19 lõikes 2 on sätestatud:

„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.“

9 DOPK artiklis 20 on sätestatud:

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

10 DOPK artikli 21 lõikes 3 on täpsustatud, et kolmandad isikud vabanevad vastutusest, kui kustutatakse maksuvõlg, mille suhtes vastutus jõustunud õigusaktiga tuvastati.

11 Maksudelt, lõivudelt ja muudelt avalik-õiguslikelt nõuetelt arvestatava viivitusintressi seaduse (Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania) (DV nr 91, 12.11.1957) põhikohtuasja suhtes kohaldatava redaktsiooni artiklis 1 on sätestatud:

„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.“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

12 Ajavahemikul 14. aprillist 2011 kuni 30. aprillini 2015 oli MC ühe äriühingu juhataja.

13 Aastal 2015 algatati selle äriühingu suhtes avalik-õigusliku nõude sundtäitmiseks täitemenetlus, mis puudutas eelkõige tasumata käibemaksu ja selle summalt maksmisele kuuluvat viivitusintressi.

14 28. augustiks 2018 oli selle menetluse tulemusena sisse nõutud vaid 287 935,35 Bulgaaria leevi (BGN) (ligikaudu 148 115 eurot). Nimetatud äriühing võlgnes avalik-õiguslike nõuetena veel kokku 3 799 590,92 leevi (ligikaudu 1 954 522 eurot).

15 Kuna täitevasutus tuvastas, et neid nõudeid on äriühingult raske sisse nõuda, pöördus ta Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuamet) pädeva piirkondliku direksiooni (edaspidi „direksioon“) poole, et DOPK artikli 19 lõike 2 alusel kohaldataks MC isiklikku vastutust solidaarvastutuse alusel.

16 Viimati nimetatud menetluses viidi MC suhtes läbi kontroll, mille põhjal tuvastati järgmised asjaolud.

- 17 MC täitis eespool nimetatud äriühingus 14. aprillist 2011 kuni 30. aprillini 2015 juhtimisülesandeid. MC selgituste kohaselt oli tasu, mida ta selle eest sai, kindlaks määratud selle äriühinguga juhtimisülesannete täitmiseks sõlmitud lepingus. MC ega äriühing ei ole siiski seda lepingut käesolevas menetluses esitanud.
- 18 MC väitis, et alates 1. märtsist 2014 suurendati tema igakuist brutotasu 3000 leevilt (ligikaudu 1543 eurot) 20 000 leevini (ligikaudu 10 288 eurot). Tasu tõstmine oli põhjendatud äriühingu netotulu ja käibe suurenemisega pärast uute lepingute sõlmimist.
- 19 Direktsioon leidis, et MC netotasu tõusule vastav summa ehk 15 300 leevi (ligikaudu 7800 eurot) koos kujutab endast kasumi varjatud jaotamist või dividendide varjatud väljamakseid DOPK artikli 19 lõike 2 tähenduses 2014. aasta septembris, oktoobris, novembris ja detsembris ning 2015. aasta jaanuaris, kogusummas 76 500 leevi (ligikaudu 39 352 eurot). Samuti leidis ta, et MC tegutses pahauskselt.
- 20 Direktsioon tuvastas eelkõige, et 18. ja 23. detsembril 2014 tehti MC abikaasa pangakontole kolm makset kokku summas 53 164,08 leevi (ligikaudu 27 348 eurot). Lisaks tuvastati kohtu eelmenetluses, kus sai tutvuda pangasaladusega hõlmatud dokumentidega, et need maksed tehti veebis äriühingu, mille juhataja MC oli, esindamiseks volitatud advokaadi „kliendikontolt“.
- 21 Direktsioon leidis, et see 53 164,08 leevi suurune kogusumma, mis kanti üle MC abikaasa kontole, ületas 45 900 leevi (ligikaudu 23 611 euro) võrra MC tavalist netotasu, mis oli arvatud kolme kuu pikkuse ajavahemiku põhjal.
- 22 Direktsioon tegi DOPK artikli 19 lõike 2 alusel maksuotsuse, milles ta tunnistas MC solidaarselt vastutavaks selle äriühingu avalik-õiguslike kohustuste eest summas 45 008,25 leevi (ligikaudu 23 152 eurot). Põhikohtuasjas kõne all olevad avalik-õiguslikud nõuded hõlmasid füüsilise isiku tulumaksu, sotsiaalkindlustusmaksu ja käibemaksu, sinna hulka kuulus ka 12 837,50 leevi (ligikaudu 6604 eurot) 2014. aasta detsembris tasumata käibemaksult arvestatud intressi eest.
- 23 MC esitas selle maksuotsuse peale vaide direktiooni juhatajale, kes jättis vaide rahuldamata.
- 24 Seejärel esitas MC kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, milles ta väitis, et DOPK artikli 19 lõike 2 kohaldamise tingimused ei olnud täidetud.
- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohtus väitis direktiooni juhataja esiteks, et MC oli õigus kasutada oma abikaasa kontot, ja teiseks andis ta põhikohtuasjas kõne all oleva äriühingu pearaamatupidajale ülesande teha ülekandeid.
- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et need tingimused on täidetud ja seetõttu kohaldub MC tegevusele selles sättes ette nähtud solidaarvastutuse mehhanism. Nimetatud kohtu sõnul on tuvastatud, et MC andis kolmandale isikule juhise kanda summa, mis kuulus äriühingule, mille juhataja ta oli, temaga seotud füüsilisele isikule, või vähemalt oli ta sellest ülekandest teadlik ja tegutses seega pahauskselt DOPK artikli 19 lõike 2 tähenduses. Lisaks täpsustab see kohus, et kuna äriühingu vara vähenes maksuotsuses märgitud summa võrra, ei makstud intressi, mida oleks tulnud tasuda käibemaksult ja mis määrati kindlaks 2014. aasta detsembris.
- 27 Mis puudutab DOPK artikli 19 lõikes 2 ette nähtud solidaarvastutuse mehhanismi, siis selle kohta esitas eelotsusetaotluse esitanud kohus järgmised täpsustused.
- 28 Esiteks puudutab selles sättes ette nähtud solidaarvastutus üksnes isikut, kes on juriidilisest

isikust maksukohustuslase juhataja või juhtorgani liige.

29 Teiseks täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et see isik peab olema teinud juriidilise isiku varast pahauskvalt makseid, mida võib pidada kasumi varjatud jaotamiseks või dividendide varjatud väljamakseteks, või võõrandanud selle vara tasuta või turuhinnast oluliselt madalama hinnaga. Seevastu ei pea sellise vastutuse puhul olema tegemist juriidilise isiku enda pettuse või kuritarvitusega.

30 Kolmandaks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et pahauskne tegevus peab viima selleni, et juriidilisel isikul ei ole võimalik tasuta makse (sealhulgas käibemaks) või kohustuslikke sotsiaalkindlustusmakseid. Teisisõnu eeldab selle vastutuse kohaldamine põhjuslikku seost ühelt poolt pahauskse tegevuse ja teiselt poolt võimatuse vahel nõuda sellelt juriidiliselt isikult sisse avalik-õiguslikke nõudeid.

31 Neljandaks ei hõlma DOPK artikli 19 lõikes 2 ette nähtud vastutus teise isiku kohustuse eest mitte kõiki juriidilise isiku avalik-õiguslikke kohustusi, vaid see piirdub summaga, mille võrra on juriidilise isiku vara vähenenud pahauskse tegevuse tõttu.

32 Viiendaks on selline vastutus subsidiaarne, sest vastavalt DOPK artiklile 20 peaks sundtäitmine eelkõige puudutama juriidilise isiku vara. Lisaks vabaneakse DOPK artikli 21 lõikele 3 järgi sellest vastutusest, kui asjaomased avalik-õiguslikud nõuded on lõppenud.

33 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on küsimus, kas selline solidaarvastutuse mehhanism on liidu õigusega kooskõlas.

34 Esiteks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiiv ja eelkõige selle artikkel 273 lubavad liikmesriigil kehtestada solidaarvastutuse käibemaksuvõla eest isikule, kes ei ole käibemaksukohustuslane, kuivõrd selline mehhanism aitab kaitsta liidu finantshuve.

35 Juhul kui Euroopa Kohus vastab jaatavalt, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teiseks teada, kas sellise mehhanismiga on võimalik hõlmata käibemaksu hilinenud tasumise korral maksmisele kuuluv intress, võttes seejuures eelkõige arvesse proportsionaalsuse põhimõtet. Sellega seoses viitab ta vastuolulisele riigisisesele kohtupraktikale, milles esineb erinevat lähenemist DOPK artikli 19 lõike 2 osas.

36 Kui Euroopa Kohus vastab ka sellele jaatavalt, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kolmandaks teada, kas eelkõige proportsionaalsuse põhimõtet silmas pidades on maksu tasumisega viivitamise korral maksmisele kuuluva intressi hõlmamine selle vastutusega põhjendatud ka siis, kui tasumata jätmise ettenähtud tähtaja jooksul ei tinginud solidaarselt vastutava isiku pahauskne tegevus, vaid kolmanda isiku tegevus või objektiivsete asjaolude ilmumine.

37 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus, Bulgaaria) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [finantshuvide kaitse konventsiooni] artiklit 9 tuleb koosmõjus [käibemaksudirektiivi] 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 põhjendanud mitte mittemaksukohustuslasest füüsilise isiku tegevus, vaid mõne muu isiku tegevus või objektiivsete asjaolude ilmumine?“

## **Eelotsuse küsimuste analüüs**

### ***Sissejuhatavad märkused***

38 Direktsiooni juhataja vaidlustas eelotsusetaotluse vastuvõetavuse tervikuna, seades kahtluse alla esitatud küsimustes viidatud liidu õigusnormide kohaldatavuse põhikohtuasja asjaoludele.

39 Direktsiooni juhataja väitis eelkõige, et käibemaksudirektiivi ei saa kohaldada solidaarvastutuse mehhanismile, mis puudutab kõiki maksude ja sotsiaalkindlustusmaksete kategooriaid, nagu on ette nähtud DOPK artikli 19 lõikes 2.

40 Sellega seoses tuleb rõhutada, et asjaolu, et asjakohaseid riigisiseseid õigusnorme ei võetud vastu käibemaksudirektiivi ülevõtmiseks, ei saa seada kahtluse alla selle direktiivi kohaldatavust, kuna nende õigusnormide kohaldamise eesmärk on tagada nimetatud direktiivi sätete järgimine ja eelkõige rakendada ELTL artikli 325 lõikest 1 tulenevat liikmesriikide kohustust võidelda tõhusalt liidu finantshuve kahjustava tegevuse vastu (vt selle kohta 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 28).

41 Pärast seda täpsustust tuleb teha kindlaks liidu õiguse sätted, mis on kohaldatavad niisugustes olukordades nagu põhikohtuasjas.

42 Esimesena tuleb finantshuvide kaitse konventsiooni artikli 9 kohta märkida, et see konventsioon asendati Euroopa Parlamendi ja nõukogu 5. juuli 2017. aasta direktiiviga (EL) 2017/1371, mis käsitleb võitlust liidu finantshuve kahjustavate pettuste vastu kriminaalõiguse abil (ELT 2017, L 198, lk 29). Kuna see direktiiv jõustus alles 17. augustil 2017 ja põhikohtuasja asjaolud leidsid aset aastatel 2014 ja 2015, saab põhikohtuasjas kohaldada ainult finantshuvide kaitse konventsiooni.

43 Tuleb märkida, et finantshuvide kaitse konventsioon paneb liikmesriikidele kohustusi karistusõiguse valdkonnas. Nimelt nähtub eelkõige konventsiooni preambulist ning artiklitest 1 ja 2, et konventsioon kohustab liikmesriike esiteks kohaldama kriminaalkaristusi tegevuse eest, mis kujutab endast „liidu finantshuve kahjustavat pettust“, ja teiseks tagama, et sellise tegevuse suhtes kohaldatakse tõhusaid, proportsionaalseid ja hoiatavaid kriminaalkaristusi.

44 Käesoleval juhul on aga selge, et selline mehhanism, nagu on ette nähtud DOPK artikli 19 lõikes 2, ei näe esiteks ette, et tegevus, millest võib tekkida solidaarvastutus juriidilise isiku käibemaksuvõla osas, oleks kuritegu ega teiseks ka selle suhtes kriminaalkaristuse kohaldamist.

45 Järelikult, nagu direktsiooni juhataja ja Euroopa Komisjon õigesti märkisid, ei ole finantshuvide kaitse konventsioon kohaldatav sellisele solidaarvastutuse mehhanismile nagu on ette nähtud DOPK artikli 19 lõikes 2.

46 Teisena väitis direktsiooni juhataja, et DOPK artikli 19 lõikes 2 sätestatud vastutuse mehhanism kuulub käibemaksudirektiivi artikli 205 kohaldamisalasse, mille kohaselt võivad liikmesriigid teatavates olukordades ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt

mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.

47 Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 205 kohaselt võivad liikmesriigid artiklites 193–200 ja 202–204 nimetatud juhtudel ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.

48 Käibemaksudirektiivi artiklid 193–200 ja 202–204 määravad kindlaks käibemaksu tasuma kohustatud isikud selle direktiivi XI jaotise 1. peatüki 1. jao „Isikud, kes on maksuhalduri ees kohustatud käibemaksu tasuma“ eseme järgi. Kuigi nimetatud direktiivi artikkel 193 näeb põhireeglina ette, et käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, on selle artikli sõnastuses täpsustatud, et teised isikud võivad olla või peavad olema maksu tasuma kohustatud isikud sama direktiivi artiklites 194–199b ja artiklis 202 nimetatud juhtudel (20. mai 2021. aasta kohtuotsus ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, punkt 27).

49 Käibemaksudirektiivi artiklite 193–205 kontekstist nähtub, et selle direktiivi artikkel 205 kuulub selliste normide kogumisse, millega määratakse kindlaks käibemaksu tasumise eest vastutav isik erinevate olukordade põhjal. Seda tehes on nende normide eesmärk tagada riigikassale käibemaksu tõhus sissenõudmine kõnealusel olukorras kõige sobivamalt isikult, eelkõige juhul, kui lepingupooled ei asu samas liikmesriigis või kui käibemaksuga maksustatav tegevus puudutab tehinguid, mille eripärast lähtudes tuleb määrata mõni teine isik peale direktiivi artiklis 193 nimetatud isiku (20. mai 2021. aasta kohtuotsus ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, punkt 28).

50 Seega lubab käibemaksudirektiivi artikkel 205 põhimõtteliselt liikmesriikidel käibemaksu tõhusaks kogumiseks võtta meetmeid, mille kohaselt vastutab maksu tasumise eest solidaarselt mõni teine isik kui see, kes on tavaliselt kohustatud tasuma käibemaksu selle direktiivi artiklite 193–200 ja 202–204 alusel (20. mai 2021. aasta kohtuotsus ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, punkt 29).

51 Nagu Hispaania valitsus ja komisjon õigesti märkisid, tuleb käesoleval juhul siiski tõdeda, et sellise solidaarvastutuse mehhanismi eesmärk, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei ole kindlaks määrata isikut, kes peab käibemaksu tasuma teatavalt maksustatavalt tehingult käibemaksudirektiivi artikli 205 tähenduses.

52 Ühelt poolt ei ole selle mehhanismi alusel määratud isik kohustatud tasuma käibemaksu teatavalt maksustatavalt tehingult, vaid vastutab solidaarselt juriidilise isiku käibemaksuvõla eest täies ulatuses või osaliselt ja seda sõltumata asjaomastest maksustatavatest tehingutest.

53 Teiselt poolt ei laiene selle mehhanismi ulatus kogu teatavalt maksustatavalt tehingult tasumata käibemaksule, vaid piirdub summaga, mille võrra vähenes juriidilisele isiku vara põhjusel, et solidaarselt vastutavaks määratud isik tegutses pahauskselt.

54 Sellist mehhanismi tuleb eristada eelkõige nendest, mida käsitleti eelotsusetaotlustes kohtuasjades, milles tehti 11. mai 2006. aasta kohtuotsus Federation of Technological Industries jt (C?384/04, EU:C:2006:309), 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871) ja 20. mai 2021. aasta kohtuotsus ALTI (C?4/20, EU:C:2021:397). Erinevalt põhikohtuasjas vaadeldavast mehhanismist määratlesid need mehhanismid isiku, kes on käibemaksudirektiivi artikli 205 järgi solidaarselt vastutav kogu käibemaksu eest, mis kuulub tasumisele teatavalt maksustatavalt tehingult.

55 Eeltoodust nähtub, et käibemaksudirektiivi artikkel 205 ei ole põhikohtuasja asjaoludele kohaldatav.

56 Kolmandana tuleb seoses käibemaksudirektiivi artikliga 273 märkida, et selle järgi võivad liikmesriigid kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi.

57 ELTL artikli 325 lõige 1 kohustab liikmesriike võitlema pettuste ja muu liidu finantshuve kahjustava ebaseadusliku tegevuse vastu tõhusate ja hoiatavate meetmetega (5. juuni 2018. aasta kohtuotsus Kolev jt, C?612/15, EU:C:2018:392, punkt 50, ning 8. märtsi 2022. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik (võitlus väärtuse alahindamises seisnevate pettuste vastu), C?213/19, EU:C:2022:167, punkt 209).

58 Nõukogu 26. mai 2014. aasta otsuse 2014/335/EL, Euratom Euroopa Liidu omavahendite süsteemi kohta (ELT 2014, L 168, lk 105) kohaselt hõlmavad liidu omavahendid muu hulgas tulused, 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 (5. detsembri 2017. aasta kohtuotsused M.A.S. ja M.B., C?42/17, EU:C:2017:936, punkt 31, ning 17. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Dzivev jt, C?310/16, EU:C:2019:30, punkt 26).

59 Liikmesriigid on liidu finantshuvide kaitse tagamiseks kohustatud eelkõige võtma vajalikud meetmed, et tagada omavahendite – milleks on tulu ühtse määra kohaldamisest ühtlustatud käibemaksubaasi suhtes – tegelik ja terviklik kogumine (21. detsembri 2021. aasta kohtuotsus Euro Box Promotion jt, C?357/19, C?379/19, C?547/19, C?811/19 ja C?840/19, EU:C:2021:1034, punkt 182).

60 Nii tuleneb eelkõige käibemaksudirektiivi artiklitest 2 ja 273 koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3 ja ELTL artikli 325 lõikega 1, 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 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 47; 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, punkt 18, ja 17. mai 2018 kohtuotsus Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, punkt 37).

61 Käesoleval juhul aitab DOPK artikli 19 lõikega 2 kehtestatud solidaarvastutuse mehhanism kaasa selliste käibemaksu summade sissenõudmisel, mida maksukohustuslasest juriidiline isik ei ole tasunud käibemaksudirektiivi sätetega kehtestatud kohustuslike tähtaegade jooksul. Selline mehhanism aitab tagada käibemaksu nõuetekohast kogumist ja/või maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmist käibemaksudirektiivi artikli 273 tähenduses vastavalt ELTL artikli 325 lõikes 1 sätestatud kohustusele.

62 Seda järeldust ei muuda asjaolu, et isikud, kes määrati solidaarselt vastutavaks põhikohtuasjas kõne all oleva mehhanismi alusel, st juriidilise isiku juhataja või juhtorgani liige, ei ole ise sellisena käibemaksukohustuslased.

63 Sellega seoses on kõigepealt oluline öelda, et käibemaksudirektiivi artikli 273 sõnastusest ei nähtu kuidagi, et selle sätte alusel liikmesriikide kehtestatud kohustused võivad puudutada üksnes käibemaksukohustuslasi.

64 Mis puudutab seejärel nimetatud sätte konteksti, siis tuleb märkida, et see kuulub käibemaksudirektiivi XI jaotisesse, mille pealkirjas nimetatakse sõnaselgelt „maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustusi“.



65 Lõpuks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikliga 273 taotletavaid eesmärke, siis võib liikmesriikide kohustus võtta kõik vajalikud meetmed, et tagada käibemaksu kogumine täies ulatuses ja võidelda maksudest kõrvalehoidmisega, mida on meelde tuletatud käesoleva kohtuotsuse punktis 60, teatud asjaoludel nõuda, et liikmesriik sanktsioneeriks mittemaksukohustuslastest isikuid, kes osalevad maksukohustuslasest juriidilise isiku otsuste tegemisel, vastasel juhul oleks ohustatud nende meetmete tõhusus.

66 Eeltoodust nähtub, et selline solidaarvastutuse mehhanism, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuulub käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaldamisalasse, tõlgendatuna lähtuvalt ELTL artikli 325 lõikest 1.

67 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi mõista nii, et nendega palutakse tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 273 ja proportsionaalsuse põhimõtet.

### ***Esimene küsimus***

68 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 273 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisese õigusnormid, mis näevad ette solidaarvastutuse mehhanismi juriidilise isiku käibemaksuvõla eest järgmistel asjaoludel:

- solidaarselt vastutav isik on juriidilise isiku juhataja või juhtorgani liige;
- solidaarselt vastutav isik tegi juriidilise isiku varast pahauskselt makseid, mida võib pidada kasumi varjatud jaotamiseks või dividendide varjatud väljamakseteks, või võõrandas selle vara tasuta või turuhinnast oluliselt madalama hinnaga;
- pahauskse tegevuse tagajärjel ei ole juriidiline isik suuteline maksma täies ulatuses või osaliselt käibemaksu, mida ta on kohustatud tasuma;
- solidaarne vastutus piirdub summaga, mille võrra on juriidilise isiku vara vähenenud pahauskse tegevuse tõttu, ja
- solidaarvastutus tekib üksnes teise võimalusena, kui osutub võimatuks nõuda juriidiliselt isikult sisse tasumisele kuuluvat käibemaksusummat.

69 Euroopa Kohtul on juba olnud võimalus täpsustada, et väljaspool käibemaksudirektiivi artiklis 273 sätestatud piire ei ole selles sättes täpsustatud tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha, ja seega annab see säte neile kaalutlusruumi meetmete osas, millega soovitakse saavutada nende territooriumil tasumisele kuuluva käibemaksu täies ulatuses kogumise ja maksupettuste vastu võitlemise eesmärke (vt eelkõige 17. mai 2018. aasta kohtuotsus Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, punkt 38, ja 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana, C?648/16, EU:C:2018:932, punkt 35).

70 Käesoleval juhul tuleb märkida, et selline solidaarvastutuse mehhanism nagu põhikohtuasjas aitab kaasa nende käibemaksu summade sissenõudmisele, mida maksukohustuslasest juriidiline isik ei ole tasunud käibemaksudirektiivi sätetega kehtestatud kohustuslike tähtaegade jooksul, mistõttu aitab see tagada käibemaksu nõuetekohast kogumist ja/või vältida maksudest kõrvalehoidmist käibemaksudirektiivi artikli 273 esimese lõigu tähenduses. Järelikult kuulub selline mehhanism põhimõtteliselt kaalutlusruumi, mis on liikmesriikidel käibemaksudirektiivi artikli 273 rakendamisel.

71 Tuleb lisada, et selline mehhanism aitab täita käesoleva kohtuotsuse punktis 60 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.

72 Liikmesriigid on siiski kohustatud nimetatud pädevust teostama liidu õigust ja selle aluspõhimõtteid ning seega proportsionaalsuse põhimõtet järgides (vt eelkõige 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 35, ja 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, punkt 26).

73 Mis puudutab proportsionaalsuse põhimõtet, siis selle kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et liikmesriigid peavad võtma meetmeid, mis võimaldades küll saavutada riigisisese õigusega taotletud eesmärgi, kahjustavad võimalikult vähe asjasse puutuvates liidu õigusaktides seatud eesmärgi ja põhimõtteid. Kuigi on õiguspärane, et liikmesriigi võetud meetmed kaitsevad parimal võimalikul moel riigikassa õigusi, ei või need siiski minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punktid 21 ja 22, ning 20. mai 2021. aasta kohtuotsus ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 33).

74 Selles osas on Euroopa Kohus juba otsustanud, et riigisisised meetmed, mis *de facto* kehtestavad süüst sõltumatu solidaarvastutuse süsteemi, lähevad kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste tagamiseks. Seega tuleb pidada proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus olevaks seda, kui käibemaksu tasumise kohustus pannakse muule isikule kui maksukohustuslasele, võimaldamata sellel isikul maksu tasumise kohustusest vabaneda, kui ta tõendab, et ei ole kuidagi seotud maksukohustuslase tegevusega. Nimelt on ilmselgelt ebaseaduslik pidada seda isikut tingimusteta vastutavaks maksutulu laekumata jäämise eest, mille on põhjendanud maksukohustuslasest kolmanda isiku tegevus, millele tal ei olnud mingit mõju (21. detsembri 2011. aastakohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 24).

75 Neil asjaoludel peab see, kuidas liikmesriigid kasutavad võimalust määrata maksu tõhusa kogumise tagamiseks mõni teine solidaarne võlgnik peale maksu tasuma kohustatud isiku, olema põhjendatud kahe asjaomase isiku vahelise faktilise ja/või õigussuhtega, arvestades õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtet. Eelkõige tuleb liikmesriikidel täpsustada konkreetseid asjaolusid, mille esinemisel tuleb sellist isikut nagu maksustatava tehingu saaja pidada solidaarselt vastutavaks teise lepingupoole poolt tasumisele kuuluva maksu tasumise eest, samas kui ta on selle maksu tasunud tehingu hinda makstes (20. mai 2021. aasta kohtuotsus ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 34).

76 Euroopa Kohus on ühtlasi leidnud, et asjaolu, et muu kui maksu tasumise eest vastutav isik tegutses heas usus ja kogu pädevalt ettevõtjalt nõutava hoolsusega, et ta võttis kõik tema käsutuses olevad mõistlikud meetmed ja et tema osalemine kuritarvituses või pettuses on välistatud, tuleb arvesse võtta selle kindlaks tegemisel, kas seda isikut on võimalik kohustada tasumisele kuuluvat käibemaksu solidaarselt maksuma (21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 26, ja 20. mai 2021. aasta kohtuotsus ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 37).

77 Käesoleval juhul tuleb tõdeda, et selline solidaarvastutuse mehhanism, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksu nõuetekohase kogumise ja maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks tagamiseks.

78 Täpsemalt ei saa sellist mehhanismi selle tunnuseid arvestades samastada süüst sõltumatu

solidaarvastutuse süsteemiga eespool käesoleva kohtuotsuse punktides 74–76 viidatud kohtupraktika tähenduses, mis oleks vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega.

79 Esimesena peab solidaarselt vastutavaks määratud isik olema selle juriidilise isiku juhataja või juhtorgani liige, kellel on tekkinud käibemaksuvõlg, ning teda võib seega pidada selles äriühingus otsuste tegemises osalejaks.

80 Teisena peab solidaarselt vastutavaks määratud isik olema teinud pahauskselt makseid juriidilise isiku varast, mida võib pidada kasumi varjatud jaotamiseks või dividendide varjatud väljamakseteks, või olema võõrandanud kogu vara või osa sellest tasuta või turuhinnast oluliselt madalama hinnaga.

81 Kolmandana peab esinema põhjuslik seos nende tegude, mida solidaarselt vastutavaks määratud isik pahauskselt tegi, ja juriidilise isiku võimetuse vahel maksta tema poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu.

82 Neljandana piirdub solidaarvastutuse ulatus summaga, mille võrra on juriidilise isiku vara pahauskselt toime pandud tegude tõttu vähenenud.

83 Lõpuks viiendana tekib see vastutus üksnes teise võimalusena, kui osutub võimatuks nõuda sisse juriidiliselt isikult tasumisele kuuluvat käibemaksusummat.

84 Käesoleva kohtuotsuse punktides 72–76 viidatud kohtupraktikat arvestades tuleb tõdeda, et sellise mehhanismi kehtestamine ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise ja maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmise tagamiseks.

85 Eeltoodut arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 273 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus riigisiseseid õigusnormid, mis näevad ette solidaarvastutuse mehhanismi juriidilise isiku käibemaksuvõla eest järgmistel asjaoludel:

- solidaarselt vastutav isik on juriidilise isiku juhataja või juhtorgani liige;
- solidaarselt vastutav isik tegi juriidilise isiku varast pahauskselt makseid, mida võib pidada kasumi varjatud jaotamiseks või dividendide varjatud väljamakseteks, või võõrandas selle vara tasuta või turuhinnast oluliselt madalama hinnaga;
- pahauskse tegevuse tagajärjel ei ole juriidiline isik suuteline maksma täies ulatuses või osaliselt käibemaksu, mida ta on kohustatud tasuma;
- solidaarne vastutus piirdub summaga, mille võrra on juriidilise isiku vara vähenenud pahauskse tegevuse tõttu, ja
- solidaarvastutus tekib üksnes teise võimalusena, kui osutub võimatuks nõuda juriidiliselt isikult sisse tasumisele kuuluvat käibemaksusummat.

### ***Teine küsimus***

86 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 273 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis näevad ette sellise solidaarvastutuse mehhanismi, nagu on kirjeldatud esimeses küsimuses ja mis hõlmab viivitusintressi, mida juriidiline isik peab maksma käibemaksu tasumata jätmise eest selle direktiivi sätetega kehtestatud kohustuslike tähtaegade jooksul.

87 Selle kohta nähtub eelotsusetaotluses sisalduvatest andmetest, et esimeses küsimuses nimetatud solidaarvastutuse mehhanism kui selline on piiratud juriidilise isiku vara vähenemisega pahauskse tegevuse tõttu. Riigisisestest õigusnormides on siiski veel sätestatud, et ette nähtud tähtajaks tasumata maksud nõutakse sisse „koos intressiga“, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 11, ja eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sisuliselt teada, kas seda sätet saab aktsessoorselt kohaldada kõnealusele solidaarvastutuse mehhanismile.

88 Kõigepealt tuleb rõhutada, et viivitusintressi kogumine käibemaksudirektiivi sätetega kehtestatud kohustuslike tähtaegade jooksul käibemaksu tasumata jätmise korral aitab tagada selle maksu nõuetekohast kogumist vastavalt direktiivi artiklile 273.

89 Viivitusintresside kogumine võimaldab nimelt hüvitada riigikassale tekkinud kahju, mis on tingitud hilinenult tasutud käibemaksusummade kasutamise võimatusest ajavahemikul nende summade tasumise kohustuse tekkimise kuupäevast kuni tegeliku tasumiseni (vt analoogia alusel 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Littlewoods Retail jt, C?591/10, EU:C:2012:478, punktid 25 ja 26, ning 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nidera, C?387/16, EU:C:2018:121, punkt 25).

90 Lisaks sunnib viivitusintresside kogumine tagant ka asjaomaseid isikuid selleks, et nad tasuksid käibemaksu käibemaksudirektiivi sätetega kehtestatud kohustuslike tähtaegade jooksul või võimalikult kiiresti pärast nende tähtaegade möödumist.

91 Nii on Euroopa Kohus otsustanud, et viivitusintresside maksmine võib endast kujutada kohast sanktsiooni käibemaksu tasumata jätmise eest määratud tähtaja jooksul, kui see ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksu nõuetekohase kogumise ja maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmise eesmärgi saavutamiseks (vt selle kohta 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 75, ja 17. juuli 2014. aasta kohtuotsus Equoland, C?272/13, EU:C:2014:2091, punkt 46).

92 Seega aitab viivitusintresside kogumine võidelda deklareeritud käibemaksusummade tasumata jätmise vastu selleks ette nähtud tähtaja jooksul vastavalt liikmesriikide kohustusele, mis tuleneb eelkõige käibemaksudirektiivi artiklist 273 ja ETL artikli 325 lõikest 1, võtta kõik sobivad meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu.

93 Lõpuks on käesoleva kohtuotsuse punktides 77–84 esitatud põhjustel viivitusintressi lisamine sellisesse solidaarvastutuse mehhanismi, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega, kui intressi tuleb maksta seetõttu, et käibemaksu tasumise eest vastutav juriidiline isik ei ole maksu käibemaksudirektiivi sätetega kehtestatud kohustuslike tähtaegade jooksul tasunud solidaarselt vastutavaks määratud isiku pahauskse tegevuse tõttu (vt analoogia alusel 20. mai 2021. aasta kohtuotsus ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, punktid 43 ja 44).

94 Nimelt, nagu on sisuliselt meelde tuletatud käesoleva kohtuotsuse punktis 74, tuleb proportsionaalsuse põhimõtet tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui muu isik kui käibemaksukohustuslane loetakse vastutavaks maksutulu saamata jäämise eest, mille on põhjustanud kolmanda isiku tegevus, millele tal ei ole mingit mõju.

95 Järelikult saab viivitusintressi arvamist solidaarvastutuse mehhanismi, nagu see on sätestatud DOPK artikli 19 lõikes 2, pidada proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas olevaks üksnes siis, kui intress on seotud käibemaksu tasumata jätmisega käibemaksudirektiivi sätetega kehtestatud kohustuslike tähtaegade jooksul selle maksu tasumisel solidaarselt vastutavaks määratud isiku pahauskse tegevuse tõttu.

96 Eeltoodut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 273 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mis näevad ette sellise solidaarvastutuse mehhanismi, nagu on kirjeldatud esimeses küsimuses ja mis hõlmab viivitusintressi, mida juriidiline isik peab maksma käibemaksu tasumata jätmise eest selle direktiivi sätetega kehtestatud kohustuslike tähtaegade jooksul solidaarselt vastutavaks määratud isiku pahauskse tegevuse tõttu.

### ***Kolmas küsimus***

97 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis näevad ette sellise solidaarvastutuse mehhanismi, nagu on kirjeldatud esimeses küsimuses ja mis hõlmab viivitusintressi, mida juriidiline isik peab maksma käibemaksu tasumata jätmise eest käibemaksudirektiivi sätetega kehtestatud kohustuslike tähtaegade jooksul, kui hilinenud tasumine ei ole tingitud mitte solidaarselt vastutava isiku tegevusest, vaid teise isiku tegevusest või objektiivsete asjaolude ilmnemisest.

98 Tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamise küsimused, mille liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavust Euroopa Kohus ei pea kontrollima, on asjakohased. Euroopa Kohus võib liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotlusele vastamast keelduda vaid siis, kui on ilmne, et taotletav liidu õiguse tõlgendus ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja tegelike asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (vt eelkõige 6. novembri 2008. aasta kohtuotsus *Trespa International*, C?248/07, EU:C:2008:607, punkt 33, ja 22. veebruari 2022. aasta kohtuotsus *Stichting Rookpreventie Jeugd jt*, C?160/20, EU:C:2022:101, punkt 82).

99 DOPK artikli 19 lõikes 2 ette nähtud solidaarvastutuse mehhanismi, nagu seda kirjeldab eelotsusetaotluse esitanud kohus, kohaldatakse käesoleval juhul siis, kui juriidiline isik ei suuda tasuda täies ulatuses või osaliselt avalik-õiguslikku nõuet ja selle suutmatuse on põhjustanud solidaarselt vastutava isiku pahauskne tegevus. Järelikult on sellise mehhanismi kohaldamine välistatud juhul, kui käibemaksu tasumata jätmine käibemaksudirektiivi sätetega kehtestatud kohustuslike tähtaegade jooksul on tingitud teise isiku käitumisest või objektiivsete asjaolude ilmnemisest.

100 Lisaks, mis puudutab põhikohtuasja, siis ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus viidanud teise isiku käitumisele ega selliste objektiivsete asjaolude ilmnemisele, mis oleksid kaasa toonud käibemaksu tasumata jätmise ettenähtud tähtaja jooksul.

101 Järelikult tuleb tõdeda, et taotletud liidu õiguse tõlgendus ei ole seotud põhikohtuasja

faktiliste asjaolude ega esemega käesoleva kohtuotsuse punktis 98 viidatud kohtupraktika tähenduses ja seega on esitatud kolmas küsimus vastuvõetamatu.

## **Kohtukulud**

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

**1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 273 ja proportsionaalsuse põhimõtet**

**tuleb tõlgendada nii, et**

**nendega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mis näevad ette solidaarvastutuse mehhanismi juriidilise isiku käibemaksuvõla eest järgmistel asjaoludel:**

- solidaarselt vastutav isik on juriidilise isiku juhataja või juhtorgani liige;**
- solidaarselt vastutav isik tegi juriidilise isiku varast pahauskselt makseid, mida võib pidada kasumi varjatud jaotamiseks või dividendide varjatud väljamakseteks, või võõrandas selle vara tasuta või turuhinnast oluliselt madalama hinnaga;**
- pahauskse tegevuse tagajärjel ei ole juriidiline isik suuteline maksuma täies ulatuses või osaliselt käibemaksu, mida ta on kohustatud tasuma;**
- solidaarne vastutus piirdub summaga, mille võrra on juriidilise isiku vara vähenenud pahauskse tegevuse tõttu, ja**
- solidaarvastutus tekib üksnes teise võimalusena, kui osutub võimatuks nõuda juriidiliselt isikult sisse tasumisele kuuluvat käibemaksusummat.**

**2. Direktiivi 2006/112 artiklit 273 ja proportsionaalsuse põhimõtet**

**tuleb tõlgendada nii, et**

**nendega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mis näevad ette sellise solidaarvastutuse mehhanismi, nagu on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse resolutsiooni punktis 1 ja mis hõlmab viivitusintressi, mida juriidiline isik peab maksuma käibemaksu tasumata jätmise eest selle direktiivi sätetega kehtestatud kohustuslike tähtaegade jooksul solidaarselt vastutavaks määratud isiku pahauskse tegevuse tõttu.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.