



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 21. septembril 2023¹

Kohtuasi C-442/22

P sp. z o.o.
versus

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,
menetlusosaline:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 kohane isik, kes on kohustatud käibemaksu tasuma – Fiktiivse tehingu eest esitatud arve (valearve) – Arve väljastaja kindlaksmääramine – Arve väljastamine volitamata kolmanda isiku poolt – Valearve väljastamine töötaja poolt tööandja teadmata – Kolmanda isiku kriminaalse tegevuse omistamine – Heausksuse kriteerium – Maksukohustuslase süü, mis on seotud töötaja valikuga ja töötaja üle teostatava järelevalvega

I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus paigutub juba aastaid käibemaksuõiguses valitseva pettusevastase võitluse teemasse. See puudutab taas kord küsimust, milline on mingil moel teise ettevõtja käibemaksupettusega seotud „ettevõtja vastutuse“ ulatus. Teatavasti piisab niisuguse vastutuse tekkimiseks ainuüksi sellest, et ettevõtja oleks pidanud teadma, et oma tehingut tehes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega.² Sellisel juhul võib ettevõtjale keelduda mahaarvamise lubamisest või maksuvabastuse andmisest või ka mõlemast korraga³.

2. Eelnevale lisandub ka kolmas võimalus: täiendav maksukohustus, mis tuleneb sellest, et maks on ära näidatud selleks õigust omamata. Seejuures on keskne küsimus ettevõtja vastutuses oma töötajate eest, kes on ettevõtja teadmata organiseeritult ja kuritegelikult teel tahtlikult kaasa aidanud teiste maksukohustuslaste käibemaksupettuse toimepanemisele (tõenäoliselt koos

¹ Algkeel: saksa.

² 24. novembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt M (käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus) (C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 25), 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punktid 46 ja 47), 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 94), 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48), 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27), 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54), 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 39) ning 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 56).

³ Vt sellest tuleneva tekkinud kahju ülekompenseerimise probleemi kohta juba minu ettepanek kohtuasjas Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, punkt 39 jj).

tulumaksupettusega). Näiteks korjasid tankla töötajad ära visatud tšekid kokku ja esitasid teise „kandesüsteemi“ kaudu tšekidel märgitud kütuse koguste kohta uued arved ning müüsid asjaomased arved huvitatud isikutele. Nood omakorda kasutasid kütusetarnetega (mida tegelikult ei toimunud) seotud summasid mahaarvamisteks käibedeklaratsioonis ning samuti majandustegevusega seotud kulutuste mahaarvamiseks tuludeklaratsioonis. Poola riik paljastas selle pettuse, kuid ei suutnud kogu käibemaksuga seotud kahju petturitelt sisse nõuda. Seetõttu nõuab maksuamet ka lisaks kahju sisse ettevõtjalt, kes on küll oma tehingute eest maksud nõuetekohaselt tasunud, kuid kes on fiktiivsed arved näiliselt siiski ise väljastanud.

3. Seega tuleb käesolevas asjas lahendada küsimus, kas ettevõtja käibemaksukohustus muutub, kui tema töötajad on ettevõtja nimel valearvete esitamisega aidanud kaasa kolmanda isiku käibemaksupettusele. Niisiis on kõne all maksukohustustlase (tööandja) „karistamine“ käibemaksuõiguse tähenduses (vastutusele võtmisega) tema enda töötajate kriminaalse tegevuse eest, kes aitasid kaasa kolmanda isiku käibemaksupettusele. Selles osas on tegemist läbi uurimata valdkonnaga, sest vastutus valearvete esitamisest tuleneva maksukohustuse eest on olnud alati seotud ettevõtja enda rikkumistega. „Vastutus“ kolmanda isiku käibemaksupettuses osalemise eest oli seevastu seni alati seotud nõutava hoolsuse puudumisega tehingute tegemisel tehingute ahelas. Tegelikult teostatud tehingute osas ei saa aga käesoleval juhul ettevõtjale midagi ette heita.

4. Maksupettusevastane võitlus on tõepoolest üks mahaarvamistega kaudse maksustamissüsteemi suurtest väljakutsetest. Niisuguse pettusevastase võitluse olulisuse osas on kõik üksmeel. Sellest hoolimata peavad asjaomasel võitlusel olema piirid, eelkõige võttes arvesse puudutatud ettevõtjate põhiõigusi. Euroopa Kohus saab neid piire nüüd täpsemalt määratleda.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Kohtuasja raamistiku liidu õiguses määrab direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „direktiiv 2006/112/EÜ“).⁴ Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 203 käsitleb maksukohustust käibemaksu arvele märkimise kaudu ja on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.“

B. Poola õigus

6. Poola on direktiivi 2006/112/EÜ võtnud üle 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadusega (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, nr 177, jrk nr 1054, muudatustega, edaspidi „käibemaksuseadus“). Käibemaksuseaduse artikli 108 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui juriidiline isik, iseseisva õigusvõimeta üksus või füüsiline isik väljastab arve, millele märgib käibemaksusumma, on ta kohustatud seda maksma.“

⁴ Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1) vaidluse aastatel (2010–2014) kehtivas redaktsioonis.

III. Asjaolud ja eelotsusemenetlus

7. Kaebaja, äriühing P sp. z o.o. (edaspidi „P“), tegeles aastatel 2001–2015 kütuse müügi, kirjastustegevuse, kaubanduspindade rentimise ja kinnisvaraarendusega. Äriühing pidas täielikku raamatupidamisarvestust, oli registreeritud käibemaksukohustuslasena ja selle juures töötas keskmiselt 14 töötajat.

8. Maksuameti läbi viidud maksukontrolli käigus ilmnis, et ajavahemikus 2010. aasta jaanuarist kuni 2014. aasta aprillini esitati P nimel kokku 1679 käibemaksuga valearvet (nn tühjad arved, mis ei kajastanud tegelikku kaupade müüki) kogusummas 1 497 847 Poola zlotti (PLN) (tol ajal ligikaudu 335 000 eurot) ettevõtjatele, kes tegid nendel arvetel näidatud käibemaksu mahaarvamise. Kõnealused valearved ei kajastunud P müügiregistris. Arvetel näidatud käibemaksu ei tasutud riigieelarvesse ja P ei deklareerinud seda.

9. P juhatuse esimees korraldas seoses maksukontrolli tulemustega selles küsimuses siseuurimise. Selle tulemusena ilmnis, et nn tühje arveid esitas ja nendega kauples äriühingu juhatuse teadmata ja tema nõusolekuta äriühingu töötaja (edaspidi „P. K.“).

10. P. K. töötas P tankla juhatajana 25. novembrist 2005 kuni 24. maini 2014, mil tema tööleping lõpetati töökohustuste rikkumise tõttu. Tema töökohustuste hulka kuulus kassaaparaadiga töötamine, arvete väljastamine ja dokumentide ettevalmistamine pearaamatupidaja jaoks.

11. P. K. ütlustest ilmneb, et alates 2010. aastast esitas ta koondarveid tšekkide alusel, mille olid kokku kogunud tema alluvuses olnud tankla töötajad. Tšekid pärinesid prügikastidest. Iga arve kohta säilitati tankla katlaruumis väljastamise aastate kaupa sorteeritud tšekke. Sellega pidi tagatama, et tankla nimel fiktiivsete tehingute eest esitatud arvetel ei näidataks suuremaid kütuse koguseid kui tankla oli tegelikult müünud. P-le ei pidanud selle tegevusega mingit kahju tekkima. Valearved salvestati kontoriarvutisse (salasõnaga kaitstud faili).

12. P. K. esitas need arved teises formaadis kui õiged arved ja alati ajal, kui tema asendajat kohal ei olnud. Ta ei printinud arveid välja, et mitte luua nn paberarhiivi. Samuti ei edastanud ta neid raamatupidamisse. Ta kasutas P andmeid, märkides äriühingu arve väljastajaks ja kasutades P maksukohustuslase registreerimisnumbrit (NIP). Arvetel on P. K. allkiri ja pitsers. Alates 2014. aastast oli arvetel ainult elektrooniline allkiri ilma pitserita. Kõik pettuses osalenud töötajad, kes töötasid tanklas P. K. alluvuses, said rahalist kasu. Töötajad said raha vastavalt kütuse kogustele, mis oli näidatud tšekidel, mille nad üle andsid ja mida valearvete väljastamiseks kasutasid. Jäeb ebaselgeks, kuidas ja kus kõnealused arved täpselt koostati. P tunnistuse kohaselt ei tehtud seda arvuti teel ega tankla ruumides.

13. Maksukontrolli tulemusel tegi maksuamet P suhtes otsuse, milles tuvastas ajavahemiku jaanuar 2010 kuni aprill 2014 eest käibemaksu tasumise kohustuse. P esitas selle peale vaide. Vaideorgan (maksuameti juhataja (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej)) jättis 31. oktoobri 2017. aasta vaideotsusega maksukohustuse kindlaksmääramise muutmata.

14. Tuvastatud asjaolude alusel asusid maksuamet ja vaideorgan üksmeelselt ja poolte vastuväideteta seisukohale, et valearved dokumenteerisid kaupade tarnet ja teenuste osutamist, mida tegelikult ei toimunud. Kõnealused arved simuleerisid tegelikke tehinguid, et võimaldada kolmandatel isikutel maksutagastust välja petta.

15. Maksuamet ja vaideorgan leidsid, et P ei olnud tööandjana piisavalt hoolas, vältimaks valearvete väljastamist. P. K. töökohustused ei olnud kirjalikult täpselt määratletud. Tema laiaulatuslike töökohustuste hulka kuulus väljaspool BOS-süsteemi Exceli formaadis käibemaksuarvete esitamine tšekkide alusel ilma tööandja täiendava nõusolekuta. Kuna P juhatuses esimees teadis, et tanklas esitatakse arveid tšekkide alusel ehk ilma raamatupidamiskontrollita, sai ta ette näha ja oleks pidanud ette nägema, et see lihtsustab valearvete esitamist. Asjakohase järelevalve ja korralduse puudumise tõttu avastas äriühingu juhatuses esimees kõnealuse tegevuse alles pärast maksuhalduri maksukontrolli.

16. Haldusasutuste hinnangul ei olnud P. K. äriühingu P suhtes kolmas isik, vaid P-le kuuluva tankla juhataja ning seega töötaja, kes juhtis töötajate kollektiivi ja oli volitatud arveid esitama. Asutused tegid lisaks kindlaks, et vaatamata meetmetele, mille eesmärk oli välistada, et valearveid saanud isikud saaksid maksutagastust, toimus maksude tasumine vähendatud ulatuses, mida ei suudetud õigel ajal takistada.

17. 23. veebruari 2018. aasta otsusega jättis Wojewódzki Sąd Administracyjny (vojevoodkonna halduskohus, Poola) rahuldamata P kaebuse Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Lublini maksuameti juhataja) otsuse peale, nõustudes vaideorgani argumentidega. P esitas selle peale Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) kassatsioonkaebuse. Asjaomane kohus peatas menetluse ja esitas Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel kaks eelotsuse küsimust:

- „1. Kas direktiivi 2006/112/EÜ artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus käibemaksukohustuslase töötaja on tema teadmata ja nõusolekuta esitanud käibemaksuga valearve, millele on märkinud oma tööandja kui maksukohustuslase andmed, tuleb arvele käibemaksu märkinud ja seda tasuma kohustatud isikuks lugeda:
- käibemaksukohustuslane, kelle andmeid on arvel seadusvastaselt kasutatud, või
 - töötaja, kes on seadusvastaselt märkinud arvele käibemaksu, kasutades käibemaksukohustuslase andmeid?
2. Kas selleks, et vastata küsimusele, keda tuleks esimeses küsimuses kirjeldatud asjaoludel lugeda direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 tähenduses isikuks, kes märgib arvele käibemaksu ja on kohustatud käibemaksu tasuma, on oluline, kas käibemaksukohustuslasele, kes on selle töötaja tööandja, kes on käibemaksuarvele seadusvastaselt märkinud oma tööandjast käibemaksukohustuslase andmed, saab heita ette ebapiisavat hoolsust töötaja juhendamisel?“

18. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad P, Poola maksuamet, Poola väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate ombudsman ning Euroopa Komisjon. Vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 76 lõikele 2 otsustas Euroopa Kohus kohtuistungil korraldamata jätta.

IV. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimused ja menetluse käik

19. Mõlemas eelotsuse küsimuses, mida tuleb analüüsida koos, tõstatatakse sisuliselt küsimus, milliseid riske peab maksukohustuslasest ettevõtja käibemaksuõiguses kandma, kui tema töötajad on teda petnud. Käesolevas asjas esitasid töötajad ettevõtja teadmata tema nimel valearveid ning müüsid neid maksupettuse toimepanemise eesmärgil oma nimel kolmandatele isikutele.

20. Seejuures tekib uuesti⁵ küsimus, kuidas tuleb tõlgendada direktiivi 2006/112/EÜ artiklit 203. Kõnealuse artikli eesmärk on vähendada õigusvastase mahaarvamise ohtu arve saaja poolt, seades sellele vastu arve väljastaja korrespondeeruva maksukohustuse. Seepärast tuleb kõigepealt välja selgitada, kes on niisugusel juhul arve väljastaja – kas konkreetse arve väljastaja või isik, kes on arvele väljastajana märgitud (selle kohta jaotis B). Kui arve väljastaja on ainult isik, kes selle ka konkreetselt väljastas, siis tekib küsimus, millised on (kolmanda) isiku (kriminaalse) tegevuse näilisele arve väljastajale omistamise tingimused (selle kohta jaotis C).

B. Arve väljastaja direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 tähenduses

1. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 mõte ja eesmärk

21. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 kohaselt tasub käibemaksu iga isik, kes märgib arvele käibemaksu. Nagu Euroopa Kohus⁶ on antud küsimuses juba sedastanud, hõlmab direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 203 „ainult“ arvele valesti märgitud käibemaksu, st käibemaksu, mida seaduse kohaselt ei tule tasuda, kuid mis on siiski arvel ära näidatud.

22. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 eesmärk on tõkestada maksutulude saamata jäämise ohtu, mis võib tuleneda õigusvastasest⁷ mahaarvamisest arve saaja poolt, tuginedes niisugusele arvele.⁸ Seda ohtu illustreerivad käesoleva juhtumi asjaolud.

23. Mahaarvamisõigus on piiratud maksudega, mis tekivad käibemaksuga maksustatava tehingu alusel.⁹ Sellegipoolest ei ole maksutulu saamata jäämise oht kõrvaldatud, kui alusetult märgitud käibemaksuga arve saaja võib seda arvet kasutada direktiivi 2006/112/EÜ artikliga 168 ette

⁵ Euroopa Kohus käsitles direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 tõlgendamist põhjalikult hiljutises 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsuses Finanzamt Österreich (lõpptarbivate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968).

⁶ 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt Österreich (lõpptarbivate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968, punktid 21 ja 23).

⁷ Niivõrd kui Euroopa Kohus kõneleb tavapärasel tekstimoodulil sellest, et direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 eesmärk on tõkestada maksutulude saamata jäämise ohtu, mis tuleneb „mahaarvamise õigusest“, on see veidi ebatäpne; vt 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt Österreich (lõpptarbivate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 20), 29. septembri 2022. aasta kohtuotsus Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, punkt 36), 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 32), 11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 24) ja 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 32). Tegemist ei ole just nimelt mahaarvamise õigusega, vaid üksnes ohuga, mis tuleneb ebaseaduslikust mahaarvamisest. Seda mõeldaksegi alati nii, sest õiguspärane mahaarvamine ei saa endast kujutada maksutulude saamata jäämise ohtu.

⁸ Niisugust seisukohta väljendatakse selgelt 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsuses P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 27), 8. mai 2019. aasta kohtuotsuses EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 32), 11. aprilli 2013. aasta kohtuotsuses Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 24), 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsuses Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 32), 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsuses LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punktid 35 ja 36) ning 18. juuni 2009. aasta kohtuotsuses Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 28 jj).

⁹ 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 13).

nähtud mahaarvamisõiguse teostamiseks.¹⁰ Nimelt ei ole välistatud, et maksuhaldur ei saa õigel ajal tuvastada, et formaalselt olemasoleva mahaarvamisõiguse kasutamist takistavad materiaalõiguslikud kaalutlused.

24. Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 203 taotleb alusetult näidatud käibemaksu korral seega paralleelsust arve *saaja* mahaarvamisõiguse ja arve *väljastaja* maksukohustuse vahel, nagu see esineb üldjuhul õige arve puhul soorituse tegija ja selle saaja vahel.¹¹ Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 sõnastuse kohaselt ei pea arve saaja olema mahaarvamisõigust tegelikult kasutanud. Piisab sellest, kui esineb oht, et niisugune mahaarvamine võidakse (alusetult) teha.

25. Lõppkokkuvõttes vastutab arve väljastaja süüst sõltumatult (abstraktse) riski eest, et arve saaja võib sellele (ebaõigele) arvele tuginedes sisendkäibemaksu alusetult maha arvata. Järelikult ei ole tegemist ehtsa maksukohustusega, vaid arve väljastaja riskivastutusega, nagu Euroopa Kohus on juba sedastanud.¹²

26. Lisaks ebaõige maksumäära kohaldamise juhtudele (arvele märgitakse vähendatud maksumäära asemel harilik maksumäär) esineb see vastutus eelkõige ka näilike tehingute kohta arvete väljastamise korral.¹³

27. Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 203 on seega abstraktne ohukoosseis, mis paneb arve väljastajale tema süüst sõltumatult vastutuse tema tekitatud ohu eest, kui ta väljastab fiktiivsete tehingute eest valearveid. Selle tagajärjel peab ta ise tasuma valesti näidatud käibemaksu.

2. Ohukoosseisu olemuslikud piirid

28. Kõnealusel abstraktsel ohukoosseisul, mille kohaselt peab arve väljastaja tasuma valesti näidatud käibemaksu süüst sõltumatult, on aga piirid. Kui niisugune vastutus ei tohi asjaomase isiku põhiõigusi arvesse võttes (P tugineb mh Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklile 17) olla meelevaldne, peab sellel olema nii objektiivne alus (ehk maksutulude saamata jäämise oht – selle kohta alapunkt a) kui ka ohu subjektiivne omistatavus (selle kohta alapunkt b).

a) Ohtu seadmise nõue

29. Nagu Euroopa Kohus hiljuti leidis, ei kohaldu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 ohukoosseis juhul, kui maksude saamata jäämise oht on iseenesest välistatud.¹⁴ Euroopa Kohus kinnitas sellist lähenemist olukorras, kus oli tuvastatud, et valed arved esitati üksnes lõpptarbijatele, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata.¹⁵

¹⁰ Niisugust seisukohta väljendatakse selgelt 18. juuni 2009. aasta kohtuotsuses Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 28 jj), viidates 19. septembri 2000. aasta kohtuotsusele Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 57).

¹¹ Vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 31 jj).

¹² Niisugust seisukohta väljendatakse selgelt 19. septembri 2000. aasta kohtuotsuses Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 61).

¹³ Vt ainult 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 26) koostoimes minu ettepanekuga kohtuasjas EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 30 jj). Sellele viitab 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 30). Varasem, 15. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 41). Sarnast seisukohta väljendatakse 29. septembri 2022. aasta kohtuotsuses Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, punkt 35).

¹⁴ 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968, punktid 24 ja 25). Sarnast seisukohta väljendas Euroopa Kohus juba 11. aprilli 2013. aasta kohtuotsuses Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 24 ja 32 jj – juhuks, kui maksuhaldur on lõplikult keeldunud käibemaksu maha arvamise õigusest).

¹⁵ 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 25).

30. Selline oht on samuti iseenesest välistatud siis, kui maksuamet on niisuguse organiseeritud pettuse, nagu panid käesoleval juhul toime P töötajad, juba avastanud, mistõttu on valearvete ostjad teada ning nende puhul võis edukalt ja lõplikult käibemaksu mahaarvamise õigusest keelduda. Eelotsusetaotluse kohaselt on see Poola riigil teataval määral õnnestunud. Seega ei teki asjaomases ulatuses enam küsimust direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 kohaldatavusest, vaid parimal juhul küsimus valearvete müüjate ja ostjate karistamisest. See on aga tavapäraselt kriminaalõiguse, mitte maksuõiguse valdkonda kuuluv küsimus. Direktiivi 2006/112/EÜ artiklil 203 ei ole – nagu Euroopa Kohus on juba rõhutanud¹⁶ – karistuslikku laadi.

31. Arve väljastaja täiendav maksukohustus (olgu see siis P või P. K. oma) tooks niisugusel juhul kaasa „riigi rikastumise“ käibemaksupettuse tõttu. See läheb ilmselt kaugemale käibemaksupettusevastaseks võitluseks vajalikust tegevusest. Peale selle oleks tegemist omapärase tagajärjega, kui avastatud maksupettuse tõttu võiks õigusriik saada suuremat maksutulud kui ilma selleta. Kuivõrd mahaarvamist ei ole taotletud, tõuseks Poola käibemaksutulud, kuigi tehingut ei toimunud. Selline tulemus ei oleks kooskõlas ka vastutuse sätte laadiga (vt selle kohta põhjalik selgitus eespool punktis 22 jj).

32. Kooskõlas eeltooduga on Euroopa Kohus juba ammu sedastanud, et kuigi direktiivis 2006/112/EÜ ei ole ette nähtud ühtki sätet, mis puudutaks arve väljastaja poolt alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimist,¹⁷ on liikmesriikide ülesanne sellele olukorrale lahendus leida.¹⁸ Asjaomase lahenduse tarbeks on Euroopa Kohus välja töötanud kaks lähenemist, mida liikmesriigid peavad silmas pidama.

33. Nii peavad liikmesriigid käibemaksu neutraalsuse tagamiseks oma riigi õiguskorras esiteks ette nägema võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud *mis takes* maksu, kui arve väljastaja tõendab oma *heausksust*.¹⁹ Teiseks nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõte, et arvele alusetult märgitud käibemaksu peab saama korrigeerida, kui arve väljastaja hoiab õigel ajal ja täielikult ära maksutulude saamata jäämise ohu, *ilma* et liikmesriigid võiksid selle parandamise seada sõltuvusse nimetatud arve väljastaja heausksusest.²⁰

34. Viimati nimetatud juhul ei ole tähtis, miks on maksutulude saamata jäämise oht välistatud – seega, kas arve väljastaja on selle ohu aktiivselt kõrvaldanud või on maksuhalduril õnnestunud see likvideerida.²¹ Meetmed, mida liikmesriigid maksu täpseks kogumiseks ja pettuse vältimiseks võtavad, ei või minna kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks. Seega

¹⁶ 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 34). Sarnast seisukohta väljendatakse 2. juuli 2020. aasta kohtuotsuses Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 37).

¹⁷ Niisugust seisukohta väljendatakse selgelt 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsuses P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 30), 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsuses Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 38) ning 19. septembri 2000. aasta kohtuotsuses Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 48).

¹⁸ 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 35), 6. novembri 2003. aasta otsus liidetud kohtuasjades Karageorgou jt (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 49), 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 49) ning 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

¹⁹ 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 31), 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 27), 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33), 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 33), 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 36) ja 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

²⁰ 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 28), 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33), 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 37), 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 37), 6. novembri 2003. aasta otsus liidetud kohtuasjades Karageorgou jt (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 50) ning 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 58).

²¹ Vt 11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 24 – maksuhalduripoolne keeldumine). Sarnast seisukohta väljendatakse ka juba 6. novembri 2003. aasta otsuses liidetud kohtuasjades Karageorgou jt (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 52 – summa, mis ei saa olla käibemaks, ei kujuta endast maksutulude saamata jäämise ohtu).

ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte.²² See kehtib eeskätt abstraktse ohukoosseisu puhul (vt selle kohta eespool punkt 26 jj).

35. Järelikult tekib küsimus P vastutusele võtmisest P. K. väljastatud valearvete eest ainult niivõrd, kui võrd ei suudetud takistada käibemaksu mahaarvamist arvete ostjate poolt, seega kui võrd Poola maksutuludele tekitatud kahju on veel olemas.

b) Subjektiivne omistamine: arve väljastaja

36. Niivõrd kui selline kahju veel eksisteerib, saaks seda omistada ka P-le, sest direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 203 kohaldub ainult selliste arvete väljastajate suhtes. Käesoleva asja eripäraks on see, et arvele märgitud kauba tarnija (praegusel juhul P), kes tavapäraselt arveid väljastab, ei ole seda arvet väljastanud. Asjaomase arve väljastas P. K., kes kasutas oma tööandja nime. Näiliselt – olgugi et kasutati teistsugust arve formaati – nägi see aga välja nii, nagu oleks arved väljastanud P. Arvel kasutati tema nime, aadressi ja maksukohustuslase identifitseerimisnumbrit.

37. Kui P. K. oleks täiesti võõras kolmas isik, kes oleks P andmeid valearvete esitamiseks ja müümiseks kasutanud juhuslikult (ka selliseid juhtumeid on juba esinenud), siis oleks vastus ühene. Niisuguse kolmanda isiku käitumise P-le omistamise võimatuse tõttu peetakse P vastutust meelevaldseks ja ebaproportsionaalseks ning seetõttu ei saaks P-d mingil juhul käsitada nende arvete väljastajana, nagu selgitab ka maksuamet.

38. Erinevalt valearvete esitamise juhtumist võõra kolmanda isiku poolt, esineb käesolevas asjas aga toonase töösuhte alusel teatav lähedus tegeliku arve väljastaja (P. K.) ja näilise arve väljastaja (P) vahel. P. K. kasutas P juures saadud teadmisi kütusekogustest, mille müügitšekid ära visati, samuti P-ga seotud arvete andmeid ja tema maksukohustuslase identifitseerimisnumbrit teadlikult.

39. Teisalt on aga selge, et valearveid (kriminaalne) müüdi P nime alt tema teadmata ja tahteta ning see ei olnud hõlmatud ka tööõiguse alusel antud töökohustustega või juriidilise volitusega.

40. Otsustav on küsimus, kes on niisugusel juhul arve väljastaja direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 tähenduses. Järelikult tuleb välja selgitada, kas ja millistel tingimustel saab tööandjale omistada tema töötaja süülise tegutsemise (käesoleval juhul organiseeritud kuritegevuse vormis) ja kas tööandja saab sellest vastutusest heausksusele tuginedes vabaneda.

41. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 sõnastuse kohaselt tasub käibemaksu iga isik, kes märgib arvele käibemaksu. Piisab, et tegemist on iga isikuga – st mitte tingimata maksukohustuslasega –, kes märgib arvele käibemaksu. Peale selle lähtub direktiiv aktiivsest tegevusest („märgib“). Käibemaksu ei märkinud arvele aga P, vaid tema tööaja P. K. Direktiivi 2006/112/EÜ sõnastuse kohaselt peab seega käibemaksu tasuma P. K., sest ta on maksu arvele valesti märkinud. P on arve väljastaja ainult näiliselt.

²² 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 39); vt ka 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

42. Seejuures ei toeta eespool (punkt 22 jj) selgitatud riskivastutuse mõte ja eesmärk lisaks arve väljastajale ka „näilise väljastaja“ vastutusele võtmist. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 eesmärk ei ole karistamine või maksutulu kahekordistamine, vaid maksutulude saamata jäämise ohu eest kaitsmine. Seega saab arve väljastajana direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 tähenduses kõne alla tulla ainult üks isik. Niisugune järeldus tuleneb ka parandamise võimalusest, mille Euroopa Kohus tagab isegi süüliselt tegutsenud arve väljastajale. Vastavalt sellele peavad liikmesriigid arve väljastajale ette nägema võimaluse *korrigeerida iga* arvele alusetult märgitud maksu, kui ta tõendab oma heausksust.²³ Asjaomane võimalus eeldab aga, et arve väljastaja on ka teadlik sellest, kellele ta valearveid esitas. Arvete ostjad ei ole aga P-le teada. Seda teab ainult P. K.

43. Kuivõrd seetõttu esineb siiski Poola maksutulude saamata jäämise oht (või kahjustamine), peab arvetel alusetult näidatud käibemaksu maksma üldjuhul P. K. kui valearvete väljastaja.

C. Kolmanda isiku kriminaalse tegevuse omistamine

44. Teistsuguse tulemuseni võib jõuda ainult siis, kui maksukohustuslasele (käesolevas asjas P-le) saaks kuidagi omistada P. K. kriminaalse tegevuse. Eeskätt Poola maksuamet tugineb teatud laadi „järelevalvega seotud süüle“. Kuna P teadis, et P. K. võib väljastada arveid ka käsitsi, väljaspool tavapärast arvete esitamise süsteemi, oleks P pidanud teadma, et esitati valearveid. Vastavate järelevalvemeetmete puudumise tõttu tuleb P. K. käitumine omistada P-le.

1. Võõra isiku kriminaalse tegevuse omistamine pettuse keelu „põhimõtte“ alusel?

45. Poola asjaomane lähenemine sarnaneb mõnevõrra Euroopa Kohtu praktikale, mis on seotud mahaarvamise kasutamise keelamisega (või maksuvabastuse keelamisega või isegi mõlemaga korraga), kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ostu tehes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega.²⁴

46. Sellist maksukohustuslast, kes teadis või oleks pidanud teadma, et ostu tehes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, tuleb Euroopa Kohtu hinnangul pidada direktiivi 2006/112/EÜ seisukohalt osaliseks selles pettuses või selle toimepanemise hõlbustajaks ja see ei sõltu sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või mitte.²⁵ Seega on liikmesriigi ametiasutuste ja kohtute pädevuses keelata mahaarvamisõiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega.²⁶ Sellest on Euroopa Kohus välja arendanud isegi spetsiaalse, ilmselgelt maksuõiguslase „pettuse keelu põhimõtte“.²⁷

²³ 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 31), 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 27), 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33), 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 33), 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 36) ja 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

²⁴ Vt 24. novembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt M (käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus) (C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 25), 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punktid 46 ja 47), 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 94), 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48), 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27), 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54), 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 39) ning 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 56).

²⁵ 24. novembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt M (käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus) (C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 25) ja 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punktid 46 ja 47 ning seal viidatud kohtupraktika).

²⁶ 24. novembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt M (käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus) (C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 24) ja 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 45 ning seal viidatud kohtupraktika).

²⁷ 24. novembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt M (käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus) (C-596/21, EU:C:2022:921, punktid 20 ja 29).

47. Olenemata asjaolust, et viidatud kohtupraktika on väga laiaulatuslik ja tekitab lisaküsimusi,²⁸ ei keskendu käesolev kohtuasi sellele, et P soovib kasutada mahaarvamist või maksuvabastust ehk varalise väärtusega õigusi. P ei soovi kõigest vastutada kolmanda isiku (valeurvete ostja, kellega tal ei ole mingit seost) saadud varalise kasu eest. Seega ei ole tegemist pettusevastase võitlusega tehingute ahelas, vaid „igäühe“ täiendava vastutusega võlgniku eest, kellelt ei saa täitmist nõuda²⁹.

48. Ainuüksi teadmine (või teadma pidamine), et võõras kolmas isik väljastab ja müüb vaeleareid puudutatud isiku nime alt, ei saa direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 põhjal siiski olla vastutuse alus. Kuritegude vastase võitluse eest ei vastuta „igäüks“, vaid liikmesriik. Ilma kolmanda isiku tegevuse asjaomasele isikule omistamise konkreetse aluseta³⁰ ei saa maksukohustuslasele mis tahes „soodustuse“ (maksuvabastuse ja/või mahaarvamise) andmisest keelduda ja veelgi enam, kogu vastutust (täiendava maksukohustuse näol) „igäühe“ õlule panna.

2. Oma töötaja kriminaalse tegevuse omistamine pahauskuse kriteeriumi alusel

49. Järelikult ei tulene lahendus eespool osundatud pettusevastase võitlusega seotud kohtupraktikast, vaid neutraalsuse põhimõttest ja direktiivi 2006/112/EÜ artiklit 203 käsitlevast Euroopa Kohtu praktikast. Selle järgi peavad liikmesriigid käibemaksu neutraalsuse tagamiseks oma riigi õiguskorras ette nägema võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja – kes, nagu komisjon oma seisukohas õigesti rõhutab, ei pea olema ettevõtja – tõendab oma *heauskust*.³¹

50. Eeltoodu puudutab arve väljastajat, kelleks P-d pidada ei saa. Asjaomase lähenemise saab aga – nagu arvab ka komisjon – üle kanda isikutele, keda võib pealiskaudsel vaatlusel käsitada arve väljastajana (näiline väljastaja). Kui asjaomane arve väljastaja oli heauskne, siis on ta pigem ohver kui kurjategija ega kuulu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 kohaldamisalasse. Kui ta aga ei olnud heauskne *ja* arve väljastaja tegevuse võib talle (erilise läheduse või vastutuse alusel) omistada kui tema enda tegevuse, siis võib ka temal kui vaelearve väljastajal lasuda vastutus.

51. Tuleb silmas pidada, et käesolevas asjas ei olnud töötaja kriminaalne tegevus, st vaelearvete väljastamine ja müük, otseses seoses talle tööõiguse alusel antud positsiooniga P ettevõttes. Pigem andis see positsioon talle võimaluse niisuguseks tegevuseks, mis oli tööõiguse alusel siiski keelatud. Seetõttu ei saa asjaomaste arvete väljastamist – erinevalt olukorrast, kus töötajad väljastavad töö käigus kütusetarnete eest (mõnikord valesid) arveid – automaatselt P-le omistada. Selles osas tuleb eristada *arvete väljastamist P nimel* (tööõiguse alusel antud pädevuse raames) ja *arvete väljastamist P nime alt* (nagu organiseeritud kuritegevuse raames ja P teadmata).

52. Sellest hoolimata esineb – nagu maksuamet õigesti rõhutab – teatav lähedus ehk tööandja vastutus oma töötaja eest. Seetõttu on määrav, millistele kriteeriumidele tuginedes saab kõneleda heausksest tööandjast.

²⁸ Seda näitavad asjakohased eelotsusetaotlused, mis ei näi lõppevat – vt hiljutine 24. novembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt M (käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus) (C-596/21, EU:C:2022:921), 15. septembri 2022. aasta kohtuotsus HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687) ja 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910).

²⁹ Niisugust seisukohta väljendatakse selgelt 19. septembri 2000. aasta kohtuotsuses Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 61).

³⁰ Seda alust näib Euroopa Kohus oma pettusevastase võitlusega seotud kohtupraktikas küll käsitlevat olemasolevas tehingute ahelas ning „soodustuse“ kasutamist selle tehingute ahela raames.

³¹ 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 31), 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 27), 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33), 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 33), 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 36) ja 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

3. Heausksuse kriteerium direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 raames

53. Heausksus on välistatud, kui tööandja teadis oma töötaja tegevusest ega sekkunud sellesse, kuigi ta sai seda teha. Niisugusel juhul võttis tööandja töötaja tegevuse teadlikult omaks. Seetõttu käsitatakse tööandjat tema poolt teadlikult talutud mulje tõttu, mis tekkis valearvetest tulenevalt, selliste arvete ainuväljastajana. Käesolevas asjas ei ole aga tegemist niisuguse olukorraga.

54. Seoses põllumajandustoetuste vähendamisega, mis tulenes kolmandate isikute (töövõtjad) poolt toime pandud toetuseeskirjade rikkumisest, on Euroopa Kohus juba välja töötanud omistamise kriteeriumid. Euroopa Kohus leidis, et juhul, kui nõudeid rikub kolmas isik, kes teostab toetuse saaja ülesandel teatud töid, võib seda rikkumist toetuse saajale süüks panna, kui ta käitus kolmanda isiku valikul, tema üle järelevalve teostamisel või talle korralduste andmisel tahtlikult või hooletult. Seda hoolimata sellest, kas kõnealuse kolmanda isiku käitumine oli tahtlik või hooletu.³² Seda lähenemist ei saa siiski niisugusena käesolevale olukorrale üle kanda. Esiteks ei olnud P volitanud P. K-d valearveid esitama, vaid P. K tegutses ise tahtlikult väljaspool oma „volitusi“. Teiseks ei ole P rikastunud riiklike vahendite arvelt, mis tuleb temalt eesmärgi saavutamata jätmise tõttu taas ära võtta.

55. Sellest hoolimata saab tugineda viidatud kohtupraktikas käsitletud isikliku (käesoleval juhul tööandja) valiku ja järelevalve teostamisega seotud süüle, kui isik on maksukohustuslane direktiivi 2006/112/EÜ tähenduses. Nimelt on maksukohustuslastel käibemaksusüsteemi toimimises eriline roll. Euroopa Kohus kirjeldab neid seetõttu ka kui maksukogujaid riigile.³³

56. Kaudsena kujundatud käibemaksusüsteem on just tänu maksukoormuse kandjate ja maksukohustuslaste eraldatusele kuritarvituste suhtes eriti aldis. Maksukohustuslase mahaarvamisoiguse tõttu tehingute ahelas kasvab see risk veelgi. Niisuguse süsteemile omase pettuse ohu tõkestamine on aga esmajoonel seadusandja ülesanne.

57. Liidus, milles õigusriiklusel on eriline väärtus, kehtib see veelgi rohkem. Nii rõhutab Euroopa Kohus aina enam, et liit koondab endasse riike, kes austavad ja jagavad ELL artiklis 2 nimetatud ühiseid väärtusi.³⁴ ELL artiklis 2 loetletud väärtuste hulka, millel liit põhineb, kuulub eeskätt õigusriikluse põhimõte. Seetõttu ei saa liikmesriik seda enda loodud riski ühepoolselt eraõiguslike isikute kaela veeretada. Maksupettusevastane võitlus on esmajoonel riigi, mitte eraisikute ülesanne. Nagu komisjon oma seisukohtades õigesti rõhutab, ei tohi ka maksutulude kaitse tuua endaga kaasa olukorda, kus maksukohustuslasele, kellel ei ole pettusega (käesolevas asjas valearvete müük) mingit pistmist, pannakse käibemaksu tasumise kohustus.

58. Mõistagi sõltub riik maksusaajana kaudse maksusüsteemi puhul igal juhul maksukohustuslaste kui maksukogujate kaasabist. Isegi kui viimased peavad käibemaksu kogumisele tingimata ja tasuta kaasa aitama, ei ole ebaproportsionaalne, kui seejuures nõutakse teatavat, kuid mitte liialdatud hoolsust. Seega ei või maksukohustuslane riigi maksukogujana silmi sulgeda ja teadlikult käibemaksupettust aktsepteerida. See mõjutab ka oma töötajate petturliku tegevuse tööandjale omistamist liidu õiguse alusel.

³² 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus van der Ham ja van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98, punkt 53). Vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas van der Ham ja van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, punkt 73 jj).

³³ 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25) ja 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21).

³⁴ 24. juuni 2019. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola (kõrgeima kohtu sõltumatus) (C-619/18, EU:C:2019:531, punktid 42 ja 43).

59. Nagu ma oma ettepanekus põllumajandustoetuste tagasinõudmist käsitlevas ettepanekus juba selgitasin, ei tunne mõne liikmesriigi õigus lepinguvälise kahju valdkonnas põhimõtet, mille kohaselt omistatakse ettevõtjat kohustuste täitmisel abistavate isikute toimepandud rikkumine ettevõtjale sõltumata tema enda süüst.³⁵ Ettevõtte omanik ei vastuta seega võimaliku kirjutamata õiguspõhimõtte järgi liidu õiguse kohaselt automaatselt teda abistava isiku toime pandud rikkumise eest samamoodi kui enda toimepandud rikkumise eest, vaid vastutab äärmisel juhul ainult osas, milles tal on isiklik süü seoses abistava isiku valiku või tema üle teostatava järelevalvega.

60. Seoses direktiivi 2006/112/EÜ artikliga 203 tähendab see, et P-d tuleb käsitada heausksena nii kaua, kui talle ei saa ette heita *isiklikku* süüd. Ainult üldine „teadma pidamine“ ei ole seega veel isikliku süü aluseks, vaid põhjendab alles siis, kui tal on isiklik süü seoses abistava isiku valiku või tema üle teostatava järelevalvega. Käesoleval juhul ei ole töötaja valikuga seotud süü ilmne, mistõttu võib kõne alla tulla ainult töötaja üle teostatava järelevalvega seotud süü.

61. Selle üle, kas tegemist on niisuguse süüga, saab otsustada ainult eelotsusetaotluse esitanud kohus. Siin tuleb aga kohaldada teistsugust standardit kui see, mille Euroopa Kohus on oma praktikas välja arendanud mahaarvamisest või maksuvabastusest keeldumise puhul „pettusega seotud“ tehingute ahelas. Eeskätt võib heausksuse tõendina käsitada seda, kas ja kuidas maksukohustuslane organiseeritud kuritegevuse ulatuse uurimisel (kahju tekitasid peamiselt valearvete ostjad) maksuametiga koostööd tegi.

62. Erinevalt maksuameti ilmselgest seisukohast ei ole siinjuures oluline, et P. K. töökohustused ei olnud kirjalikult fikseeritud. See, kas tööülesannete kirjalik määratlus oli olemas või mitte, vähendab töötaja kriminaalse tegevuse ohtu parimal juhul väga vähe. Seetõttu ei ole – erinevalt ombudsmani seisukohas väljendatust – otsustav, kas arvete väljastamine kuulus põhimõtteliselt töötaja ülesannete hulka või mitte. Isik, kes soovib töötajana valearveid väljastada, saab seda teha mis tahes ajal, olenemata sellest, kas õigete arvete väljastamine kuulub tema töökohustuste hulka või mitte.

63. Lisaks ei tähenda asjaolu, et P. K. võis tavalisi arveid väljastada ja väljastas neid ka väljaspool BOS-süsteemi, et tööandja oleks pidanud ette nägema, et tema töötajad väljastavad ja müüvad valearveid. Kuivõrd arvepidamise (BOS-süsteemis ja sellest väljaspool) ei ilmnenu seni mingeid rikkumisi, ei tulene maksuameti esitatud punktidest järelevalvega seotud süüd. Nagu P oma seisukohtades õigesti märgib, on eraisikul (tööandjana) suhteliselt võimatu takistada seda laadi „organiseeritud kuritegevust“, millega tegelesid P. K., teised töötajad ja arvete ostjad.

64. Siinkohal tuleb küll vahet teha, kas esines konkreetne põhjus või konkreetsed pidepunktid – nagu komisjon õigesti märgib –, miks eriline järelevalve oleks olnud vajalik. Konkreetse ajendita võiks maksukohustuslaselt äärmisel juhul nõuda lihtsa ettevõttesisese riskihalduse süsteemi sisseadmist – maksukohustuslane ei tohi oma töötajaid pimesi usaldada. Niipea kui maksukohustuslasel tekivad aga konkreetsed põhjused, võib temalt nõuda ka konkreetsete järelevalvemeetmete võtmist, mis võivad hõlmata ka uurimisasutuste kaasamist. Seda peab kokkuvõttes analüüsima üksikjuhtumi kõiki asjaolusid hinnates, mis on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

³⁵ Vt minu ettepanek kohtuasjas van der Ham ja van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, punkt 76).

V. Ettepanek

65. Seetõttu teen ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et fiktiivseid tehinguid kajastava arve näiline väljastaja peab tasuma arvel näidatud maksu ainult siis, kui 1) arve saajale ei ole veel mahaarvamisõigust keelatud, 2) arve väljastamise kolmanda isiku poolt saab talle omistada erilisest vastutusest (nt lähedusest) tulenevalt, ja 3) ta ei olnud heauskne. Heausksuse saab välistada ainult siis, kui tegemist on näilise väljastaja enda süüga. Maksukohustustlase puhul võib niisugune süü seisneda ka tema töötajate süüliselt vales valikus või järelevalves.