



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

30. jaanuar 2024*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 203 – Maksukohustus – Isik, kes märgib arvele käibemaksu – Käibemaksu tasumise eest vastutav isik – Töötaja väljastatud fiktiivsed arved, millel on märgitud tööandja andmed viimase teadmata ja nõusolekuta – Tööandja hoolsus

Kohtuasjas C-442/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 26. mai 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. juulil 2022, menetluses

P sp. z o.o.

versus

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,

menetluses osales:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president N. Piçarra, kolmanda koja president K. Jürimäe (ettekandja) ja kohtunik M. Safjan,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- P sp. z o.o., esindajad: *adwokat* B. Przecieczowski ja *doradca podatkowy* I. Skrok,
- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, esindajad: B. Kołodziej ja T. Wojciechowski,

* Kohtumenetluse keel: poola.

- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, esindaja: *radca prawny* P. Chrupek,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja M. Rynkowski,

olles 21. septembri 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 203 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud P sp. z o.o. (edaspidi „äriühing P“) ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Lublina maksukeskuse direktor, Poola) (edaspidi „maksuamet“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab äriühingu P töötaja P. K. väljastatud fiktiivsetele arvetele vastavat käibemaksuvõlga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikkel 9 sätestab:

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

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud isikutele käsitatakse maksudohustuslasena igat isikut, kes juhuti tarnib uue veovahendi, mille soetajale on lähetanud või vedanud müüja, soetaja või nende esindaja väljapoole liikmesriigi territooriumi, kuid ühenduse territooriumi siseselt.“

- 4 Selle direktiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

- 5 Direktiivi artiklis 203 on ette nähtud:

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

- 6 Nimetatud direktiivi artikkel 205 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

Poola õigus

- 7 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa o podatku od towarów i usług; *Dz. U.* 2011, nr 177, jrk nr 1054), millega võeti üle käibemaksudirektiivi artikkel 203, põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus“) sätestab artikli 108 lõige 1:

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

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 8 Aastatel 2001 kuni 2014 tegeles käibemaksukohustuslasest äriühing P peamiselt kütuse jaemüügiga tanklas, mille juhataja oli alates 2005. aasta novembrist selle äriühingu töötaja P. K.
- 9 Maksukontrolli käigus tuvastati, et ajavahemikus 2010. aasta jaanuarist kuni 2014. aasta aprillini oli nimetatud äriühing väljastanud 1679 arvet, millele märgitud käibemaks ei vastanud kaupade tegelikule müügile, kogusummas 1 497 847 Poola zlotti (PLN) (ligikaudu 319 254 eurot) ettevõtjatele, kes arvasid arvetel märgitud käibemaksu maha. Kõnealuseid arveid ei kantud äriühingu P raamatupidamisse ja vastavat käibemaksu ei kantud üle riigieelarvesse ega kajastatud selle äriühingu maksudeklaratsioonides.
- 10 Vaidlusalused arved olid näiliselt seotud P. K. juhitud tankla tegelike müügitehingutega, mis olid registreeritud äriühingu P kassadokumentides. Need arved, millele olid lisatud ehtsad kassakviitungid tehingute kohta, mis tegelikult olid tehtud muude ettevõtjatega kui need, kes olid arvetele märgitud, oli P. K. müügitehingute kohta väljastanud äriühingu juhatuse nõusolekuta ja teadmata, et nende arvete saajaks olevad ettevõtjad saaksid pettuse teel taotleda käibemaksu tagastamist.
- 11 Tankla töötajad kogusid need kassakviitungid kokku ja andsid rahalise tasu eest P. K-le. Vaidlusalused arved olid salvestatud teenindusjaama arvutisse teistsuguses formaadis kui äriühingu P väljastatud harilikud arved ning neid ei olnud võimalik ilma arvutisse sisse logimata näha. P. K. kasutas äriühingu P andmeid, märkides viimase vaidlusaluste arvete väljastajaks ja lisades neile selle äriühingu käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.
- 12 24. mail 2014 vallandati P. K. tööalase süüteo tõttu.
- 13 Pärast maksukontrolli tegi Naczelnik Urzędu Skarbowego (maksuameti direktor, Poola) otsuse, millega määrati kindlaks äriühingu P poolt ajavahemikus 2010. aasta jaanuarist kuni 2014. aasta aprillini väljastatud vaidlusaluste arvete eest tasumisele kuuluv käibemaksusumma.
- 14 Maksuamet jättis 31. oktoobri 2017. aasta otsusega eelnimetatud otsuse jõusse. Ta leidis, et äriühing P ei ole tõendanud, et ta tegutses nõutava hoolsusega, millega ära hoida vaidlusaluste arvete väljastamist. Tegelikult ei olnud üheski dokumendis täpsustatud, millised konkreetsed kohustused olid P. K-l, kes oma ülesandeid silmas pidades võis väljastada tankla tuludele vastavaid arveid väljaspool äriühingu arvutipõhist raamatupidamissüsteemi ja seda ilma juhatuse nõusolekuta. Arvestades, et nimetatud äriühingu juhatuse esimees teadis, et arveid väljastati tankla kassakviitungite kohta ilma raamatupidamisliku kontrollita, oleks ta saanud ja pidanud ette nägema, et selline töökorraldus hõlbustab arvete väljastamist pettuse eesmärgil. Just piisava

järelevalve ja korralduse puudumise tõttu avastas äriühingu P juhatuse esimees vaidlusaluse tegevuse alles siis, kui maksuamet viis läbi maksukontrolli. Sellest tulenevalt ei saa P. K-d pidada äriühingu P suhtes kolmandaks isikuks.

- 15 Lisaks ei ole välistatud maksuameti eelarvekahju oht, mistõttu tuleb kohaldada käibemaksuseaduse artikli 108 lõiget 1.
- 16 23. veebruari 2018. aasta otsusega jättis Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Lublini vojevoodkonna halduskohus, Poola) rahuldamata äriühingu P kaebuse maksuameti otsuse peale. Nimetatud äriühing esitas seejärel kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus).
- 17 Viimati nimetatud kohtu arvates on käibemaksuseaduse artikli 108 lõike 1, millega võetakse üle käibemaksudirektiivi artikkel 203, tõlgendamisel kaks vastandlikku riigisisest kohtupraktika suunda.
- 18 Esimesena nimetatud tõlgenduse järgi ei ole selle sätte kohaldamiseks vaja arvesse võtta asjaolu, et töötaja on see, kes on vaidlusalused arved väljastanud, kasutades oma tööandja nime ja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Nimelt piisab sellest, kui töötaja on volitatud arveid väljastama ning seega tuleb teda palganud äriühingul kanda oma töötajate valikuga seotud riske. Tööandja vastutusest vabastamine tema töötaja poolt arvete väljastamise korral tähendaks selle vastutuse ülekandmist liikmesriigile, mis ei ole aga lubatud. Niisugune tõlgendus kätkeb endas muu hulgas selle kindlaks tegemist, kas see vastutus on objektiivne vastutus või süüline vastutus. Viimati nimetatud juhul on äriühing, kelle andmed on märgitud vaidlusalusele arvele, kohustatud käibemaksu tasuma üksnes siis, kui ta on toime pannud süüteo või hooletuse või ei ole täitnud oma järelevalvekohustust.
- 19 Teisena nimetatud tõlgenduse kohaselt ei käsitata ettevõtjat, kelle andmeid on seadusvastaselt kasutanud teine isik, arve väljastajana ning ta ei ole seega vastavalt käibemaksuseaduse artikli 108 lõikele 1 kohustatud vastaval arvel märgitud käibemaksu tasuma. See säte näitab selgelt, et käibemaksu on kohustatud tasuma isik, kes „väljastab arve“, ja mitte see, kelle andmeid on seadusvastaselt kasutatud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et niisugune tõlgendus võib tuleneda ka käibemaksudirektiivi artikli 203 sõnastusest.
- 20 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus käibemaksukohustuslase töötaja on tema teadmata ja nõusolekuta esitanud fiktiivse käibemaksuarve, 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 määrata kindlaks, keda tuleks [käibemaksudirektiivi] artikli 203 tähenduses lugeda isikuks, kes märgib arvele käibemaksu ja on kohustatud [esimeses küsimuses] kirjeldatud asjaoludel käibemaksu tasuma, on oluline, kas käibemaksukohustuslasele, kes on selle töötaja tööandja, kes on käibemaksuarvele seadusvastaselt märkinud oma tööandja andmed, saab heita ette ebapiisavat hoolsust töötaja üle järelevalve teostamisel?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, selgitada sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et kui käibemaksukohustuslasest äriühingu töötaja on väljastanud fiktiivse käibemaksuarve, kasutades oma tööandja kui maksukohustuslase andmeid viimase teadmata ja tema nõusolekuta, tuleb seda töötajat pidada isikuks, kes märgib arvele käibemaksu nimetatud artikli tähenduses.
- 22 Käibemaksudirektiivi artikkel 203 sätestab, et iga isik, kes märgib arvele käibemaksu, on kohustatud arvele märgitud maksu tasuma.
- 23 Mis puudutab artikli 203 kohaldamisala, siis selle kohta on Euroopa Kohus esiteks täpsustanud, et isik, kes märgib arvele käibemaksu, on kohustatud seda tasuma, sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus (vt selle kohta 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 38, ja 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus *Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks)*, C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 19).
- 24 Nimelt tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et viidatud artikli 203 eesmärk on ära hoida maksutulude saamata jäämise ohtu, mis võiks kaasneda selles direktiivis ette nähtud mahaarvamisoigusega (31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus *Stroy Trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 32, ja 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus *Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks)*, C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 20). Seega kohaldatakse seda juhul, kui käibemaks on arvele valesti märgitud ja kui esineb maksutulude saamata jäämise oht, sest kõnealuse arve saaja võib tugineda õigusele käibemaksu maha arvata (vt selle kohta 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus *Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks)*, C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 21).
- 25 Seega on käibemaksu kohustatud tasuma arve väljastaja, kes selle maksu on arvele märkinud, olenemata tema süüst, kui esineb maksutulude saamata jäämise oht. Seevastu, kui niisugune oht on kõrvaldatud, siis puudub käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaldamiseks alus (vt selle kohta 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus *Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks)*, C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 24).
- 26 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et vaidlusalused arved väljastati pettuse eesmärgil. Nimelt märgiti käibemaksusummad arvele fiktiivselt selleks, et arve saajad saaksid pettuse teel käibemaksu mahaarvamise õiguse. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et maksutulude saamata jäämise oht ei ole kõrvaldatud, kui vastukaaluks mahaarvamisoigusele, millele nende arvete saajad võivad tugineda, ei kannu nende arvete väljastaja vastavat summat üle. Selline olukord kuulub niisiis üldjuhul käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaldamisalasse niipea, kui selline oht esineb.

- 27 Teiseks, mis puudutab artiklis 203 väljendatud kohustuse adressaadi isikut, siis tuleb märkida, et mõiste „iga isik“ kasutamine näitab, et see adressaat ei pruugi olla maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses. Mittemaksukohustuslasest füüsilise isiku suhtes võib seega üldjuhul kohaldada käesoleva direktiivi artiklis 203 sätestatud kohustust, kui ta on märkinud arvele käibemaksu.
- 28 Artikli 203 sõnastus ei võimalda siiski vastata küsimusele, kes on „isik, kes märgib arvele käibemaksu“ selle artikli tähenduses, kui arve näilise väljastaja, kes on käibemaksukohustuslane, andmeid tema käibemaksukohustuslase staatuse kohta on seadusvastaselt kasutatud ja kui arve on fiktiivne arve, mille on käibemaksupettuse eesmärgil väljastanud selle maksukohustuslase töötaja. Nimelt võib väljend „iga isik“ oma üldise ja ühetaolise olemuse tõttu viidata sama hästi nii maksukohustuslasele kui ka töötajale.
- 29 Sellega seoses tuleb rõhutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on võitlus pettuste ja võimalike kuritarvituste vastu käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatav eesmärk ning õigussubjektid ei tohi pettuse teel või kuritarvitavalt liidu õigusnormidele tugineda (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Gemeente Leusden ja Holin Groep, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 76, ning 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 38).
- 30 Selle eesmärgiga oleks aga vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 203 tõlgendamine nii, et fiktiivse käibemaksuarve näiline väljastaja, kelle käibemaksukohustuslase staatust on seadusvastaselt kasutatud, on „isik, kes märgib [arvele] käibemaksu“ artikli 203 tähenduses, kui näiline väljastaja tegutseb heauskselt ja maksuametile on teada, kes fiktiivse arve tegelikult esitas. Niisuguses olukorras tuleb seega pidada viimati nimetatud isikut „isikuks, kes märgib [arvele] käibemaksu“ eespool viidatud artikli 203 tähenduses.
- 31 Käesoleval juhul kasutas töötaja oma tööandja andmeid tema teadmata või nõusolekuta, et väljastada fiktiivseid käibemaksuarveid, näidates viimast maksukohustuslasena, et kasutada neid õigusvastaselt selleks, et ostjad saaksid alusetult kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust.
- 32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis aga oma eelotsusetaotluses, et tööandja ei olnud rakendanud kogu vajalikku hoolsust, et hoida ära fiktiivsete arvete väljastamist. Kõnealune töötaja vastutas arvete esitamise eest ja tal oli õigus väljastada käibemaksuarveid väljaspool arvutipõhist arvete esitamise süsteemi, ilma et ta oleks pidanud saama oma tööandjalt täiendava nõusoleku. Seetõttu leidis maksuamet, et tööandja ei täitnud oma järelevalvekohustust ja et tema hooletus takistas teda avastamast ja ennetamast oma töötaja pettust. Maksuamet leidis seega, et nimetatud tööandjat tuleb käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses käsitada isikuna, kes märkis arvele käibemaksu, ning et vastavalt riigisisestele sätetele, millega see artikkel on üle võetud, on ta seetõttu kohustatud tasuma vaidlusalustel arvetel märgitud käibemaksu.
- 33 Sellega seoses tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt, mis on kujundatud teistsuguste asjaolude pinnalt kui need, mis on arutusel põhikohtuasjas, ei ole liidu õigusega vastuolus nõue, et ettevõtja võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses (27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 65, ja 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 54).

- 34 Sellest vaatepunktist lähtudes leidis Euroopa Kohus, et niisuguste asjaolude olemasolu korral, mille puhul võib kahtlustada rikkumist või pettust, võib teadlikku ettevõtjat tõesti pidada juhtumi asjaoludest lähtuvalt kohustatuks küsima teavet teiselt ettevõtjalt, kellelt ta kavatseb kaupa või teenuseid osta, veendumaks, et viimane on usaldusväärne (21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 60).
- 35 Võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktis 29 nimetatud eesmärki, peab aga tööandjal olema käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaldamisel samasugune hoolsuskohustus oma töötaja suhtes, eelkõige juhul, kui see töötaja vastutab oma tööandja nimel ja eest käibemaksuarvete väljastamise eest. Seega ei saa sellist käibemaksukohustuslasest tööandjat pidada heauskselt tegutsevaks, kui ta ei ole rakendanud mõistlikult vajalikku hoolsust, et jälgida oma töötaja tegevust ja sellega takistada viimasel kasutada oma käibemaksukohustuslase isikuandmeid pettuse eesmärgil fiktiivsete arvete väljastamiseks. Sellises olukorras on tõenäoline, et töötaja pettus pannakse süüks tööandjale, mistõttu tuleb tööandjat käsitada artikli 203 tähenduses isikuna, kes märkis vaidlusalustele arvetele käibemaksu.
- 36 Neil asjaoludel on maksuameti või kohtu ülesanne hinnata kõiki asjakohaseid tegureid, et teha kindlaks, kas maksukohustuslane, kelle töötaja kasutas tema käibemaksukohustuslase andmeid pettuse eesmärgil fiktiivsete arvete väljastamiseks, on rakendanud hoolsust, mida võib temalt selle töötaja tegevuse kontrollimisel mõistlikult nõuda. Kui see nii ei ole, siis vastutab maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt nendel arvetel märgitud käibemaksu tasumise eest.
- 37 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et kui käibemaksukohustuslasest äriühingu töötaja on väljastanud fiktiivse käibemaksuarve, kasutades oma tööandja kui maksukohustuslase andmeid viimase teadmata ja tema nõusolekuta, tuleb seda töötajat pidada isikuks, kes märgib arvele käibemaksu artikli 203 tähenduses, välja arvatud juhul, kui see maksukohustuslane ei tegutsenud oma töötaja tegevuse kontrollimisel temalt nõutava hoolsusega.

Kohtukulud

- 38 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 (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 203

tuleb tõlgendada nii, et

kui käibemaksukohustuslasest äriühingu töötaja on väljastanud fiktiivse käibemaksuarve, kasutades oma tööandja kui maksukohustuslase andmeid viimase teadmata ja tema nõusolekuta, tuleb seda töötajat pidada isikuks, kes märgib arvele käibemaksu artikli 203 tähenduses, välja arvatud juhul, kui see maksukohustuslane ei tegutsenud oma töötaja tegevuse kontrollimisel temalt nõutava hoolsusega.

Allkirjad