

Kohtuasi C-442/22**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

5. juuli 2022

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

26. mai 2022

Kaebaja:

P sp. z o.o.

Teine menetluspool:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Lublini maksuameti juhataja)

Põhikohtuasja ese liikmesriigi kohtus

Kaebus Naczelny Sąd Administracyjnyle (Poola kõrgeim halduskohus) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Lublini vojevoodkonna halduskohus) 23. veebruari 2018. aasta otsuse peale, millega jäeti rahuldamata P sp. z. o.o. kaebus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Lublini maksuameti juhataja) 31. oktoobri 2017. aasta otsuse peale, millega jäeti jõusse Naczelnik Urzędu Skarbowego w P (P maksuameti juhataja) 15. märtsi 2017. aasta otsus, millega määrati P sp. z. o.o.-le ajavahemiku jaanuarist 2010 kuni aprillini 2014 eest tasumisele kuuluv käibemaks seoses valede käibemaksuarvete [nn tühjade arvete] esitamiseiga selle äriühingu töötaja poolt.

Eelotsuse küsimuste ese ja õiguslik alus

Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab ELTL artikli 267 kohaselt Euroopa Kohtule eelotsuse küsimused ja soovib kindlaks teha, kas olukorras, kus käibemaksukohustuslase töötaja on esitanud maksukohustuslase teadmata ja tema

nõusolekuta käibemaksuga vaeleard, tuleb isikuks, kes näitab arvel käibemaksu ja on seoses sellega kohustatud käibemaksu tasuma, lugeda nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 kohaselt maksukohustuslane, kelle andmeid on kõnealusel arvel seadusvastaselt kasutatud, või töötaja, kes on õigusvastaselt märkinud käibemaksu arvele, millel ta on kasutanud oma käibemaksukohustuslasest tööandja andmeid. Tööandja ebapiisava hoolsuse tähendus töötaja juhendamisel. Riskivastutus.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus käibemaksukohustuslase töötaja on esitanud käibemaksuga vaeleard, millele on märkinud oma tööandja kui maksukohustuslase andmed tema teadmata ja ilma tema nõusolekuta, siis 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 käibemaksukohustuslaseks oleva isiku andmeid?

2. Kas selleks, et vastata küsimusele, kes tuleks nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 tähenduses lugeda isikuks, kes märgib arvele käibemaksu ja on kohustatud punktis 1 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 juhendamisel.

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1) artikkel 203:

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

Liikmesriigi õigusnormid

11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, nr 177, jrk nr 1054, muudetud, edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 108 lõige 1:

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

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja, äriühing P sp. z o.o., tegeles aastatel 2001–2015 kütuse müügi, kinnisvaraarenduse, kirjastustegevuse ja kaubanduspindade rentimisega. Äriühing pidas täielikku raamatupidamisarvestust ja oli registreeritud käibemaksukohustuslasena, kelle juures töötas keskmiselt 14 töötajat ja üks isik käsunduslepingu alusel.
- 2 Maksuameti tehtud maksude riskikontrolli käigus ilmnas, et ajavahemikus jaanuarist 2010 kuni aprillini 2014 esitas äriühing 1679 käibemaksuga valearvet kogusummas 1 497 847 Poola zloti (nn tühjad arved, mis ei kajastanud tegelikku kaupade müüki) isikutele, kes tegid nendel arvetel näidatud arveldused. Kõnealused valearved ei kajastunud kaebajaks oleva äriühingu müügiregistris, neil märgitud tasumisele kuuluv käibemaks ei laekunud riigieelarvesse ja äriühing ei tasunud seda.
- 3 Valearvete esitamine oli seotud tegelike tanklas tehtud müügitehingutega, mida kaebajaks olev äriühing tõendas kassaaparaatide abil. Selleks lisati kõnealustele käibemaksuga valearvetele kassatšekid, mis pärinesid tegelikest tehingutest muude kui arvetel näidatud isikutega tehtud tehingutest.
- 4 Kaebajaks oleva äriühingu juhatuse esimees korraldas seoses maksukontrolli tulemustega selles küsimuses oma siseuurimise, mille tulemusena ilmnas, et nn tühje arveid esitas ja nendega kauples äriühingu juhatuse teadmata ja ilma juhatuse nõusolekuta äriühingu töötaja P. K.
- 5 P. K. töötas kaebajaks oleva äriühingu tankla juhatajana 25. novembrist 2005 kuni 24. maini 2014, mil tema tööleping lõpetati tööseadustiku (Kodeks pracy) artikli 52 alusel töökohustuste rikkumise tõttu. Tema töökohustuste hulka kuulus kassaaparaadiga töötamine, arvete väljastamine ja dokumentide ettevalmistamine pearaamatupidaja jaoks.
- 6 P. K. ütlustest ilmneb, et alates 2010. aastast esitas ta koondarveid tšekkide alusel, mille olid kokku kogunud tema alluvuses oleva tankla töötajad. Tšekid pärinesid prügikastidest ja kõik tšekke kogunud töötajad said sellest rahalist kasu. Iga arve kohta säilitati katlaruumis aastate kaupa sorteeritud tšekke, mis tähendas, et väljastatud arved ei olnud tühjad ja tegevuse eesmärk ei olnud tekitada kaebajaks olevale äriühingule kahju. Valearved salvestati kontoriarvutisse (faili, mis ei olnud ilma avamata nähtav). P. K. esitas need arved teises formaadis kui õiged arved ja alati ajal, kui tema asendajat kohal ei olnud, samuti ei printinud ta neid arveid välja, et mitte luua nn paberarhiivi, ning kuna tegemist oli tšekkidega seotud arvetega, ei edastanud ta neid raamatupidamisse. Ta kasutas kaebajaks oleva äriühingu andmeid, märkides äriühingu arve esitajaks ja kasutades tema maksukohustuslase registreerimisnumbrit. Arvetel on P. K. allkiri ja pitsersignatuur ning alates 2014. aastast elektrooniline allkiri ilma pitsersignatuurita. Kõik temaga koostööd teinud töötajad said rahalist kasu. Töötajad said raha nii mitme liitri kütuse eest, kui näitasid valearvete esitamiseks kasutatud tšekid.

- 7 Maksukontrolli tulemusel tegi Naczelnik Urzędu Skarbowego w P (P maksuameti juhataja) otsuse, milles määras kaebajaks olevale äriühingule tasumisele kuuluva käibemaksu summas, mis oli seotud valearvete esitamisega ajavahemikus jaanuarist 2010 kuni aprillini 2014.
- 8 Dyrektor Izby Skarbowej w L (Lublina maksuameti juhataja) jättis oma 31. oktoobri 2017. aasta otsusega selle otsuse peale esitatud kaebuse rahuldamata.
- 9 Ilmnenud asjaolude alusel asusid mõlemad maksuhaldurid seisukohale, et valearved dokumenteerisid kaupade tarnet ja teenuste osutamist, mida tegelikult ei toimunud, ning pooled ei vaielnud sellele vastu. Kõnealused arved simuleerisid tegelikke tehinguid maksutagastuse väljapetmise eesmärgil. Maksuhaldurid leidsid, et tööandja ei olnud piisavalt hoolas, vältimaks valearvete väljastamist. P. K. töökohustuste ulatus ei olnud kirjalikul kujul täpselt määratletud. Tema laiaulatuslike töökohustuste hulka kuulus väljaspool BOS-süsteemi Exceli formaadis käibemaksuarvete esitamine tšekkide alusel ilma tööandja täiendava nõusolekuta. Kuna kaebajaks oleva äriühingu juhatuse esimees teadis, et tanklas esitatakse arveid tšekkide alusel ehk ilma raamatupidamiskontrollita, sai ta ette näha ja pidi ette nägema, et see lihtsustab ebausaldusväärsete arvete esitamist. Asjakohase järelevalve ja korralduse puudumise tõttu avastas äriühingu direktor kõnealuse tegevuse alles pärast maksuhalduri riskikontrolli.
- 10 Maksuhaldurite hinnangul ei olnud P. K. kaebajaks oleva äriühingu suhtes kolmas isik, ta oli äriühingule kuuluva tankla juhataja, töötaja, kes oli volitatud arveid esitama ja juhtis töötajate kollektiivi.
- 11 Maksuhaldurid tegid lisaks kindlaks, et vaatamata meetmetele, mille eesmärk oli välistada valearveid esitanud koostööpartnerid arveldustest, toimus maksude tasumine vähendatud ulatuses, mida õigel ajal ei takistatud, ja seega on põhjendatud käibemaksuseaduse artikli 108 lõike 1 kohaldamine käesolevas asjas.
- 12 Oma 23. veebruari 2018. aasta otsusega jättis Wojewódzki Sąd Administracyjny (vojevoodkonna halduskohus) rahuldamata äriühingu kaebuse Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Lublina maksuameti juhataja) otsuse peale, nõustudes maksuhalduri argumentidega.
- 13 Kaebajaks olev äriühing esitas 30. augusti 2002. aasta halduskohtumenetluse seadustiku (Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz. U. 2019, nr 2325, muudetud) artikli 173 lõike 1 alusel ülaltoodud otsuse peale kassatsioonkaebuse.

Poolte peamised argumendid põhimenetluses

14 Kaebajaks olev äriühing esitas kaebuses järgmised väited:

1. Rikutud on artikli 108 lõiget 1 seoses sellega, et:

a) arveid ei esitanud mitte juriidiline isik ehk kaebajaks olev äriühing, vaid füüsiline isik, äriühingu töötaja, et luua temaga koostööd tegevatele isikutele alus käibemaksu seadusvastaseks mahaarvamiseks. Nii tehes tegutses ta kolmanda isikuna, väljaspool tema ja tööandja vahelist õigussuhet ning rikkudes „volitatud isikutele“ arvete väljastamise volituse ulatust. Ta märkis arvetele kaebajaks oleva äriühingu ilma äriühingu teadmata ja nõusolekuta;

b) arve saajatena näidatud isikud olid kohustatud tagastama käibemaksusumma, mis tulenes asjaolust, et maksukohustust näidati väiksemana, ja nii ei toimunud maksutulu saamata jäämist. Samal ajal on direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 ja seda Poola õigusesse üle võtva käibemaksuseaduse artikli 108 lõike 1 peamine eesmärk vältida arve saaja poolt maksu õigusvastasest mahaarvamisest põhjustatud maksutulude vähenemist, mitte aga selliste karistuste kehtestamine, mis seisnevad selles, et maksukohustuslane kohustatakse tasuma määratud summa seetõttu, et tema teadmata ja ilma tema nõusolekuta on esitatud valearveid.

2. Rikutud on artikli 108 lõiget 1 selle väära tõlgendamisega, kuivõrd kohtuotsuses märgiti, et:

a) „kui asuda seisukohale, et tööandja ei vastuta ülaltoodu eest, viiks see olukorrani, kus selline vastutus kandub ettevõtjatelt riigile, millega ei saa aga nõustuda“. Samas, kõnealuse õigusnormi õige keelelise tõlgenduse kohaselt juhul, kui vastutus ei lasu tööandjaks oleval juriidilisel isikul, ei kandu vastutus üle mitte riigikassale, vaid valearvete esitamise eest vastutab füüsiline isik, kes need arved esitas;

b) arve esitamine juriidilise isiku poolt on võrdsustatud tema sellise töötaja õigusvastase tegevusega, kes kasutas tööandja andmeid, märkides tööandja arve esitajaks ja rikkudes seega „volitatud isikutele“ käibemaksuarvete väljastamise volituse ulatust. Samas ei ole kaebajaks olev äriühing andnud töötajale selget või üheselt mõistetavat nõusolekut selliseks õigusvastaseks tegevuseks, mille puhul see nõusolek on selle sätte alusel äriühingule vastutuse omistamiseks vajalik tingimus;

c) juriidilise isiku vastutuse tekkimiseks selle õigusnormi alusel piisab sellest, kui juriidilise isiku organ võis teada saada oma töötaja õigusvastasest tegevusest, võttes arvesse tegevuse pikaajalisust. Samas on selle õigusnormi kohaldamiseks vajalik juriidilise isiku organi reaalne teadlikkus valearvete esitamisest ja sellega nõustumine. Juriidilise isiku juhatuse võimalik hooletus kontrolli valdkonnas ja ettevõtte töötaja kuritegeliku tegevuse tahtmatu lubamine, mis tõi kaasa riigikassa

tulude vähenemise, saab olla juriidilise isiku vastutuse aluseks kahju tekitamise eest üksnes eraldi reeglite alusel.

- 15 Teine menetlusosaline jääb menetluse varasemates etappides väljendatud seisukoha juurde.

Eelotsusetaotluse esitamise põhjuste lühikokkuvõte

- 16 Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) hinnangul on käesoleva asja lahendamiseks vaja Euroopa Kohtu vastust küsimusele direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203, mis võeti Poola õigusesse üle käibemaksuseaduse artikli 108 lõikega 1, tõlgendamise ja selle rakendamise põhimõtete kohta.
- 17 Vaidlus menetlusosaliste vahel sõltub vastusest küsimusele, kas olukorras, kus käibemaksukohustuslase töötaja on esitanud selle maksukohustuslase teadmata ja tema nõusolekuta käibemaksuga valearved, tuleb isikuks, kes näitab arvel käibemaksu ja on seoses sellega kohustatud käibemaksu tasuma, lugeda nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 kohaselt maksukohustuslane, kelle andmeid on kõnealusel arvel seadusvastaselt kasutatud, või töötaja, kes on õigusvastaselt märkinud arvele käibemaksu, kasutades käibemaksukohustuslaseks oleva isiku andmeid.
- 18 Käesoleva asjaga sarnaste asjaoludega kohtuasjades on liikmesriigi kohtud asunud selle õigusnormi tõlgendamisel kahele seisukohale.
- 19 Esimese seisukoha järgi „puudub alus määrata selle õigusnormi kohaselt maksu tasumise kohustus vaidlusaluste arvete väljastamises süüdi olevale töötajale, sest õigusnorm puudutab isikut, kes on arvele märgitud arve väljastajana ehk müügi teostajana (vt nt Naczelny Sąd Administracyjny’ (Poola kõrgeim halduskohus) 10. aprilli 2013. aasta kohtuotsus nr I FSK 362/12). Selle seisukoha pooldajad juhivad tähelepanu rollile, mida täidab arveid esitav töötaja. Töösuhe ja töötajale antud pädevus toovad kaasa selle, et tema osalust valearvete väljastamises ei saa tähelepanuta jätta. Ettevõtja kannab riski, mis on seotud tema äritegevusega, töötajate valimisega ja nende täidetavate kohustuste kontrollimisega. Kui asuda seisukohale, et tööandjal puudub nendel alustel vastutus, kanduks see vastutus äritegevuse eest üle riigile, millega ei saa nõustuda. Sellise seisukoha võttis käesolevas asjas esimese astme kohus.
- 20 Teise seisukoha pooldajad väidavad aga, et isik, kelle andmeid on arvel õigusvastaselt kasutatud ja kelle nimel on teine isik selleks õigust omamata esinenud, ei ole arve väljastaja, kes on kohustatud käibemaksuseaduse artikli 108 lõike 1 alusel käibemaksu tasuma. See puudutab ka olukorda, kus on õigusvastaselt kasutatud käibemaksukohustuslaseks oleva isiku andmeid (vt Naczelny Sąd Administracyjny’ (Poola kõrgeim halduskohus) 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus nr I FSK 1459/15). Teise seisukoha pooldajad leiavad, et käibemaksuseaduse artikli 108 lõike 1 tõlgendus ei saa viia olukorrani, kus arvele märgitud käibemaksu tasumise kohustus pannakse isikule, kes ei ole arve

esitamisega kuidagi seotud. Viidatud õigusnormis on sätestatud, et käibemaksu on kohustatud tasuma isik, kes „arve väljastab“, mitte aga isik, kelle andmed on märgitud arvele arve väljastajana.

Teisisõnu, kui teise isiku õigusvastase tegevuse tulemusena märgitakse arvele arve esitajana isik, kes ei olnud teadlik arve esitamisest, ei andnud nõusolekut arve esitamiseks, ei esitanud reaalselt arvet ega tellinud selle esitamist, samuti ei kasutanud arvet oma tehingutes, siis sellist isikut ei saa lugeda arve väljastajaks käibemaksuseaduse artikli 108 lõike 1 tähenduses.

- 21 Asumine esimesele seisukohale, et neil asjaoludel on arvele käibemaksu märkivaks isikuks ja seega ka direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 kohaselt käibemaksu tasuma kohustatud isikuks isik, kes on märgitud arvele arve väljastajana, ka juhul, kui töötaja petab tööandjat, kes ei ole teadlik valearvete esitamisest, nõuab vastust küsimusele, kas see isik vastutab valearvete esitamise eest riskivastutuse põhimõttel ainult selle alusel, et arve esitas tema töötaja, või ka järelevalvega seotud süü tõttu, mis tuleneb ettevõtte korraldamisel hoolsuskohustuse täitmata jätmisest, sh oma töötajatele arvete esitamise ülesande usaldamise eest. Teisel juhul võiks kõnealune tööandja vastutusest vabaneda, kui talle ei saaks ette heita piisava hoolsuse puudumist. Tekib aga küsimus, kas sellises olukorras ei ole keegi kohustatud arvele õigusvastaselt märgitud käibemaksu tasuma või kandub vastutus üle töötajale, kes selle käibemaksu seadusvastaselt arvele märkis.
- 22 Omakorda seisukoht, et käibemaksu tasumise eest vastutab isik (töötaja), kes selle reaalselt arvele märkis, kasutades tööandja andmeid tööandja teadmata ja ilma tema nõusolekuta, tekitab riski, et direktiivi artiklis 203 sätestatud kohustus jääb täitmata selle isiku varalise olukorra tõttu. Ei ole aga kahtlust, et just see isik märkis reaalselt käibemaksu õigusvastaselt esitatud arvele. Seetõttu esitatakse kriminaalmenetluses süüdistus kõige sagedamini just sellele isikule, nagu juhtus ka käesolevas asjas, mis annab tunnistust, et õiguskaitseorganid panevad vastutuse isikule, kes reaalselt arve esitab, mitte aga maksukohustuslasele, kelle andmeid see isik seadusvastaselt kasutab. Niisugune praktika räägib selle kasuks, et ka maksude kontekstis on direktiivi 2006/112/EÜ artikli 203 alusel maksu kohustatud tasuma see isik (töötaja), kes käibemaksuga valearve esitamisega paneb reaalselt maksupettuse toime, mitte aga maksukohustuslane, kelle andmeid see isik seadusvastaselt kasutas.