

Asia C-442/22**Ennakkoratkaisupyynnöstä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukaisesti laadittu tiivistelmä****Jättämispäivä:**

5.7.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

26.5.2022

Valittaja:

P. Sp. z o.o.

Vastapuoli:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Lublinissa sijaitsevan verohallinnon viraston johtaja, Puola)

Pääasian kohde

Kassaatiovalitus Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinien (Lublinissa sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) 23.2.2018 antamasta tuomiosta, jolla hylätään Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinien (Lublinissa sijaitsevan verohallinnon viraston johtaja, Puola) 31.10.2017 antama päätös, jolla pysytetään Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. (P:n verotoimiston johtaja, Puola) 15.3.2017 antama päätös, jolla määrätään P sp. z o.o:n arvonlisäveron määrä tammikuun 2010 ja huhtikuun 2014 väliseltä ajanjaksolta siksi, että kyseisen yhtiön työntekijän käytäntönä on ollut laatia virheellisiä [niin sanottuja ”tyhjiä”] arvonlisäveron sisältäviä laskuja.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin esittää SEUT 267 artiklan perusteella ennakkoratkaisukysymykset ja tiedustelee, onko tilanteessa, jossa

arvonlisäverovelvollisen työntekijä on laatinut kyseisen verovelvollisen tietämättä ja ilman verovelvollisen suostumusta virheellisen laskun, jossa mainitaan arvonlisävero, henkilönä, joka mainitsee veron laskussa, ja joka on siksi velvollinen maksamaan arvonlisäveron, pidettävä neuvoston direktiivin 2006/112/EY 203 artiklan perusteella verovelvollista, jonka tietoja on lainvastaisesti käytetty kyseisen laskun sisällössä, vaiko työntekijää, joka mainitsi lainvastaisesti tässä laskussa arvonlisäveron ja käytti sellaisen toimijan tietoja, joka on arvonlisäverovelvollinen ja hänen työnantajansa. Merkitys, joka työnantajan asianmukaisen huolellisuuden noudattamatta jättämisellä on työntekijän valvonnassa. Ankara vastuu.

Ennakkoratkaisukysymykset

1) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 203 artiklaa – – tulkittava siten, että tilanteessa, jossa arvonlisäverovelvollisen työntekijä on laatinut kyseisen verovelvollisen tietämättä tai ilman hänen suostumustaan virheellisen laskun, jossa mainitaan arvonlisävero, ja jossa työntekijä on maininnut/ilmoittanut työnantajan tiedot verovelvollisen tietoina, on henkilönä, joka mainitsee arvonlisäveroveron laskussa ja joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, pidettävä:

- arvonlisäverovelvollista, jonka tietoja on käytetty lainvastaisesti laskun sisällössä, vaiko
- työntekijää, joka on lainvastaisesti maininnut arvonlisäveron laskussa, ja käyttänyt arvonlisäverovelvollisen toimijan tietoja?

2) Onko sen vastauksen kannalta, ketä pidetään neuvoston direktiivin 2006/112/EY 203 artiklassa tarkoitettuna henkilönä, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa, ja joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron 1 kohdan kaltaisissa olosuhteissa, olennaista se, voidaanko sellaista arvonlisäverovelvollista, jonka palveluksessa on työntekijä, joka on ilmoittanut lainvastaisesti arvonlisäveron sisältävässä laskussa sen verovelvollisen tiedot, jonka palveluksessa hän on, moittia siitä, että hän ei ole noudattanut asianmukaista huolellisuutta työntekijän valvonnassa?

Unionin oikeuden säännökset, joihin asiassa viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 203 artikla:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa.”

Kansallisen oikeuden säännökset, joihin asiassa viitataan

Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annettu laki (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2011, järjestysnumero 1054 muutoksineen; jäljempänä arvonlisäverolaki):

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan oikeushenkilö, oikeushenkilöllisyyttä vailla oleva organisatorinen yksikkö tai luonnollinen henkilö, joka mainitsee kyseisen veron määrän laatimassaan laskussa.”

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 Valittajana oleva yhtiö P. Sp. z o.o. harjoitti vuosina 2001–2015 polttoaineiden myyntiä, maa-alueiden tonteiksi jakamiseen ja rakennuskelpoisiksi valmisteluun liittyvää toimintaa, julkaisutoimintaa ja liiketilojen vuokraamiseen perustuvaa toimintaa. Valittaja piti täydellistä kirjanpitoa ja oli rekisteröity arvonlisäverorekisteriin; sen palveluksessa oli keskimäärin 14 työntekijää ja yksi henkilö toimeksiantosopimuksella.
- 2 Urząd Skarbowyn suorittaman ristiintarkastuksen perusteella määritettiin, että valittajana oleva yhtiö laati tammikuun 2010 ja huhtikuun 2014 välisenä ajanjaksona 1 679 virheellistä laskua, joihin sisältyvän arvonlisäveron yhteismäärä oli 1 497 847 Puolan złoty (PLN) (niin sanottuja ”tyhjiä” laskuja, jotka eivät kuvasta tavaroiden tosiasiallista myyntiä), kyseisissä laskuissa mainitun arvonlisäveron tilittävälle toimijoille. Kyseisiä virheellisiä laskuja ei kirjattu valittajana olevan yhtiön myyntikirjanpitoon eikä laskuissa mainittua maksettavaa veroa maksettu valtiolle eikä yhtiö tilittänyt sitä.
- 3 Virheellisten laskujen laatiminen liittyi todelliseen huoltoasemalla suoritettuun myyntiin, jonka valittajana olevan yhtiön kirjasi rekisteröivillä kassakoneilla. Tätä varten kyseisten virheellisten arvonlisäveron sisältävien laskujen kopioihin liitettiin kassakuitit, jotka olivat todellisuudessa peräisin toimista, jotka oli suoritettu muiden kuin laadituissa arvonlisäveron sisältävissä laskuissa määritettyjen toimijoiden kanssa.
- 4 Valittajana olevan yhtiön hallituksen puheenjohtaja suoritti verotarkastuksessa tehtyjen toteamusten vuoksi tässä asiassa oman sisäisen tutkinnan, jonka tuloksena osoittautui, että yhtiön työntekijä P. K. laati niin sanottuja ”tyhjiä” arvonlisäveron sisältäviä laskuja ja kävi niillä kauppaa yhtiön hallituksen tietämättä ja ilman sen suostumusta.
- 5 P. K. työskenteli valittajana olevan yhtiön huoltoasemalla johtajana 25.11.2005 alkaen 24.5.2014 saakka, jolloin hänen työsuhteensa päätettiin työlain (kodeks pracy) 52 §:n perusteella työntekijän velvollisuuksien rikkomisen seurauksena. Hänen velvollisuuksiinsa kuului kassan hoito, laskujen laatiminen ja asiakirjojen valmistelu pääkirjanpitäjälle.

- 6 P. K:n ilmoituksista käy ilmi, että hän laati vuodesta 2010 lähtien kokoomalaskuja kassakuitteihin, joita hänen johtamansa huoltoaseman työntekijät keräsivät. Kassakuitit olivat peräisin roskakorista ja kaikki työntekijät, jotka keräsivät kassakuitteja, saivat tästä taloudellista hyötyä. Kunkin laskun osalta kattilahuoneessa säilytettiin vuosien mukaisesti lajiteltuja kassakuitteja, minkä tarkoituksena oli, etteivät laaditut laskut olisi tyhjiä, eikä menettelyn tarkoituksena ollut aiheuttaa vahinkoa valittajana olevalle yhtiölle. Virheelliset laskut tallennettiin tietokoneelle toimistossa (näkymättömään tiedostoon lukitsematta sitä). P.K. laati nämä laskut eri muodossa kuin oikeat laskut aina varahenkilönsä ollessa poissa, eikä tulostanut laskujen kopioita, jotta ei syntyisi ”paperiarkistoa”, ja koska ne olivat kassakuitteihin tarkoitettuja laskuja, hän ei toimittanut niitä kirjanpitoon. Hän käytti valittajana olevan yhtiön tietoja, ilmoitti sen laskun laatijaksi ja käytti sen verotunnistetta. Laskuissa on P. K:n allekirjoitus ja leima sekä vuodesta 2014 alkaen sähköinen allekirjoitus ilman leimaa. Kaikki yhteistyötä tekevät työntekijät saivat taloudellista hyötyä. Työntekijät saivat rahaa niin monen polttoaineliträn edestä kuin ilmeni toimitetuista kassakuiteista, joita käytettiin virheellisen laskun laatimiseen.
- 7 Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. antoi verotarkastuksessa tehtyjen toteamusten johdosta päätöksen, jossa määritetään valittajana olevalle yhtiölle arvonlisäveron osalta veronkorotus sen johdosta, että tammikuun 2010 ja huhtikuun 2014 välisenä ajanjaksona on laadittu virheellisiä laskuja.
- 8 Dyrektor Izby Skarbowej w L. (L:n veroviraston johtaja), joka käsitteli valituksen tästä päätöksestä, pysytti 31.10.2017 tekemällään päätöksellä sen voimassa.
- 9 Todettujen tosiseikkojen perusteella molemmat viranomaiset katsoivat yhdenmukaisesti, eivätkä osapuolet tätä kiistäneet, että virheelliset laskut osoittivat tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen, joita ei todellisuudessa toteutettu. Nämä laskut simuloivat liiketoimen tosiasiallista suorittamista arvonlisäveron palautukseen kohdistuvan petoksen suorittamiseksi. Kyseiset viranomaiset katsoivat, että työnantaja ei noudattanut asianmukaista huolellisuutta virheellisten arvonlisäveron sisältävien laskujen laatimisen estämiseksi. P. K:lla ei ollut tarkasti kirjallisesti määritettyä vastuualuetta. Laajoihin oikeuksiin kuului oikeus laatia arvonlisäveron sisältäviä laskuja kassakuitteihin BOS-järjestelmän ulkopuolella Excel-muodossa ilman työnantajan erillistä suostumusta. Koska valittajana olevan yhtiön hallituksen puheenjohtaja tiesi, että huoltoasemalla laaditaan laskuja kassakuitteihin eli ilman kirjanpidon valvontaa, hän saattoi ja hänen olisi näin ollen pitänyt tietää, että se helpottaa harhaanjohtavien laskujen laatimista. Asianmukaisen valvonnan ja organisaation puuttuminen aiheutti sen, että yhtiön hallituksen puheenjohtaja havaitsi kyseisen menettelyn vasta veroviranomaisen ristiintarkastuksen jälkeen.
- 10 Viranomaiset katsoivat, että P. K. ei ollut kolmas osapuoli valittajana olevaan yhtiöön nähden, vaan yhtiölle kuuluvan huoltoaseman johtaja ja työntekijä, joka on valtuutettu laatimaan laskuja ja johtaa henkilöstöä.

- 11 Viranomaiset totesivat lisäksi, että huolimatta toimista, joiden tarkoituksena on sulkea tilityksistä sopimuskumppanit, jotka käyttävät kyseisiä virheellisiä arvonlisäveron sisältäviä laskuja, jäi saamatta sellaisia verotuloja, joiden menetystä ei estetty oikea-aikaisesti, ja näin ollen on perusteltua soveltaa asiassa arvonlisäverolain 108 §:n 1 momenttia.
- 12 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie hylkäsi 23.2.2018 antamallaan tuomiolla kanteen, jonka P.M. oli nostanut Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinien päätöksestä, ja yhtyi oikaisuviranomaisen perusteluihin.
- 13 Valittajana oleva yhtiö teki hallintotuomioistuimista 30.8.2002 annetun lain (Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz.U. 2019, järjestysnumero 2325 muutoksineen) 173 §:n 1 momentin perusteella kassaatiovalituksen edellä mainitusta tuomiosta.

Asianosaisten keskeiset perustelut kansallisessa tuomioistuimessa

- 14 Valittajana oleva yhtiö väittää kassaatiovalituksessa, että:
 1. on rikottu arvonlisäverolain 108 §:n 1 momenttia soveltamalla sitä virheellisesti, koska:
 - a) laskuja ei laatinut oikeushenkilö eli valittajana oleva yhtiö, vaan sen teki luonnollinen henkilö, yhtiön työntekijä tarkoituksenaan luoda perusteet sille, että hänen kanssaan yhteistyössä olevat toimijat vähentävät veron lainvastaisesti. Näin tehdessään hän toimi kuin kolmas osapuoli hänet työnantajaan yhdistävän oikeussuhteen ulkopuolella ja rikkoi sen valtuutuksen ulottuvuutta, joka koskee arvonlisäveron sisältävien laskujen laatimista ”tähän oikeutetuille henkilöille”. Hän ilmoitti laskuissa valittajana olevan yhtiön sen tietämättä ja ilman sen suostumusta.
 - b) laskujen saajiksi ilmoitetut toimijat veloitettiin palauttamaan veron määrä, joka perustui liian pienenä ilmoitettuun verosaatavaan, joten ei aiheutunut verotulojen menetystä. Direktiivin 2006/112/EY 203 artiklan ja arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin, jolla direktiivin 2006/112/EY 203 artikla on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä, pääasiallinen tavoite on kuitenkin estää verotulojen menetys siten, että laskun vastaanottaja vähentää lainvastaisesti laskussa mainitun veron, ei se, että otetaan käyttöön seuraamus, jonka tarkoituksena on asettaa verovelvolliselle velvollisuus maksaa tietty määrä, koska hänen tietämättään ja ilman hänen suostumustaan on laadittu virheellinen lasku.
 2. on rikottu arvonlisäverolain 108 §:n 1 momenttia tulkitsemalla sitä virheellisesti, sillä tuomiossa on katsottu, että:
 - a) ”työnantajan vastuun puuttumisen toteamisesta tällä perusteella seuraisi, että elinkeinonharjoittajat siirtäisivät tällaisen vastuun valtiolle, mitä ei voida hyväksyä”. Kyseisen säännöksen oikean sanamuodon mukaisen tulkinnan mukaan

siinä tapauksessa, että oikeushenkilö, joka on työnantaja, ei ole vastuussa, vastuuta ei siirretä valtiolle, vaan vastuu virheellisten laskujen laatimisesta on luonnollisella henkilöllä, joka on tosiasiallisesti laatinut laskut.

b) se, että oikeushenkilö laati laskun, on oikeushenkilön työntekijän lainvastaista toimintaa, joka työntekijä on käyttänyt työnantajan tietoja ja ilmoittanut työnantajan laskun laatijaksi ja rikkonut siten sen valtuutuksen ulottuvuutta, joka koskee arvonlisäveron sisältävien laskujen laatimista ”tähän oikeutetuille henkilöille”. Valittajana oleva yhtiö ei kuitenkaan antanut työntekijälle selvää tai implisiittistä suostumusta tällaiseen lainvastaiseen toimintaan, joka suostumus on välttämätön edellytys vastuun asettamiselle yhtiölle tämän säännöksen perusteella.

c) kyseisen säännöksen perusteella oikeushenkilön vastuun syntymiselle riittää, että sen elin voi olla tietoinen työntekijänsä lainvastaisesta toiminnasta kyseisen toiminnan pitkään jatkuneen keston vuoksi. Oikeushenkilön elimen todellinen tietoisuus virheellisten laskujen laatimisesta ja sen hyväksyminen on kuitenkin tarpeen kyseisen säännöksen soveltamiseksi. Oikeushenkilön hallituksen mahdollinen valvonnan laiminlyönti ja yhtiön työntekijän rikollisen menettelyn tahaton salliminen, mistä seurasi valtion tulojen saamatta jääminen, voivat olla ainoastaan oikeushenkilön vahingonkorvausvastuun perusta erillisin periaattein.

- 15 Vastapuoli pitäytyy menettelyn aiemmissa vaiheissa ilmaisemassa näkemyksensä.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteista

- 16 Naczelny Sąd Administracyjny katsoo käsiteltävän kassaatiovalituksen ratkaisun edellyttävän, että unionin tuomioistuin vastaa arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentilla osaksi Puolan oikeutta saatetun direktiivin 2006/112/EY 203 artiklan tulkintaa ja soveltamisen periaatteita koskevaan kysymykseen.
- 17 Asianosaisten välisessä riita-asiassa on kysymys lähinnä siitä, onko tilanteessa, jossa arvonlisäverovelvollisen työntekijä on laatinut kyseisen verovelvollisen tietämättä ja ilman verovelvollisen suostumusta virheellisen arvonlisäveron sisältävän laskun henkilönä, joka mainitsee veron laskussa, ja joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, pidettävä neuvoston direktiivin 2006/112/EY 203 artiklan perusteella verovelvollista, jonka tietoja on lainvastaisesti käytetty laskun sisällössä, vaiko työntekijää, joka mainitsi lainvastaisesti tässä laskussa arvonlisäveron ja käytti sellaisen toimijan tietoja, joka on arvonlisäverovelvollinen.
- 18 Kansalliset hallintotuomioistuimet ovat omaksuneet kaksi näkemystä tämän säännöksen tulkinnasta asioissa, joiden tosiseikat ovat samankaltaiset kuin nyt käsiteltävässä asiassa.

19 Ensimmäisen näkemyksen mukaan ”ei ole perusteita määrittää tällä perusteella veron maksuvelvollisuutta sellaiselle työntekijälle, joka on syyllistynyt riidanalaisten laskujen laatimiseen, koska säännös koskee henkilöä, joka on merkitty laskuun sen laatijaksi eli myynnin toteuttajaksi” (ks. Naczelný Sąd Administracyjny tuomio 10.4.2013, numero I FSK 362/12). Tämän näkemyksen kannattajat kiinnittävät huomiota rooliin, joka laskun laatineella työntekijällä oli. Työsuhde ja hänelle annetut toimivaltuudet aiheuttavat sen, että hänen osuuttaan virheellisten laskujen laatimisessa ei voida jättää huomiotta. Elinkeinonharjoittaja kantaa riskin, joka liittyy liiketoiminnan harjoittamiseen, työntekijöiden valintaan ja hänen hoitamiensa tehtävien valvontaan. Työnantajan vastuun puuttumisen toteamisesta tällä perusteella seuraisi tällaisen liiketoiminnan harjoittamista koskevan vastuun asettaminen valtiolle, mitä ei voida hyväksyä. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin omaksui nyt käsiteltävässä asiassa tällaisen näkemyksen.

20 Toisen näkemyksen kannattajat sen sijaan toteavat, että arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin perusteella veroa ei ole velvollinen maksamaan sellainen laskun laatija, jonka tietoja on käytetty lainvastaisesti laskun sisällössä ja joksi toinen toimija lainvastaisesti ”tekeytyi”. Tämä koskee myös tilannetta, jolloin on lainvastaisesti käytetty arvonlisäverovelvollisen toimijan tietoja (ks. Naczelný Sąd Administracyjny tuomio 27.6.2017, numero I FSK 1459/15). Katsotaan nimittäin, että arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin tulkinta ei voi johtaa siihen että laskussa mainitun veron maksamisvelvollisuus asetetaan toimijalle, jolla ei ole mitään yhteistä laskun laatimisen kanssa. Kyseisessä säännöksessä todetaan, että veron on velvollinen maksamaan toimija, joka ”laatii laskun”, ei sen sijaan toimija, jonka tiedot on merkitty laskuun laatijan tietoina.

Toisin sanoen, jos toisen toimijan lainvastaisen toiminnan vuoksi laskussa ilmoitetaan sen laatijaksi sellainen toimija, joka ei tiennyt laskun laatimisesta, ei ole antanut suostumusta sen laatimiselle eikä tosiasiallisesti ole laatinut laskua eikä ole antanut tehtäväksi sen laatimista eikä myöskään ole sisällyttänyt sitä oikeustoimeen, ei tällaista toimijaa voida pitää arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentissa tarkoitettuna laskun laatijana.

21 Jos omaksutaan ensimmäisen näkemys, jonka mukaan toimija, joka mainitsee tällaisessa tilanteessa arvonlisäveron laskussa ja on siten direktiivin 2006/112/EY 203 artiklan perusteella sen maksamiseen velvollinen toimija, on laskussa laatijaksi ilmoitettu toimija myös silloin, kun työntekijä petkuttaa työnantajaa, joka ei tiedä virheellisten laskujen laatimisesta, on vastattava kysymykseen siitä, onko tämä toimija vastuussa virheellisten laskujen laatimisesta ankaran vastuun nojalla ainoastaan sillä perusteella, että toimijan palveluksessa oleva henkilö on laatinut laskun vaiko valvontaa koskevan tuottamusvastuun nojalla, koska yrityksen organisaatiossa ei ole noudatettu asianmukaista huolellisuutta mukaan lukien uskottaessa työntekijöille laskujen laatimista koskevia tehtäviä. Tässä toisessa tapauksessa kyseinen työnantaja voisi vapautua vastuusta, jos hänen syykseen ei voisi lukea asianmukaisen huolellisuuden noudattamatta jättämistä. Tällöin tulee esiin kysymys, eikö tällaisessa tilanteessa kukaan ole velvollinen

maksamaan laskussa lainvastaisesti mainittua arvonlisäveroa, vai siirtyykö vastuu työntekijälle, joka on maininnut kyseisen arvonlisäveron lainvastaisesti.

- 22 Jos puolestaan katsotaan, että henkilö, joka on maininnut arvonlisäveron laskussa ja on vastuussa sen maksamisesta, on henkilö (työntekijä), joka tosiasiallisesti on maininnut arvonlisäveron laskussa, ja käyttänyt työnantajan tietoja hänen tietämättään ja ilman hänen suostumustaan, syntyy vaara, että direktiivin 203 artiklassa vahvistettu velvollisuus jätetään täyttämättä kyseisen henkilön varallisuustilanteen vuoksi. On kuitenkin selvää, että juuri kyseinen henkilö tosiasiallisesti mainitsi arvonlisäveron lainvastaisesti laaditussa laskussa. Tämän johdosta kyseistä henkilöä vastaan esitetyt vaatimukset käsitellään useimmiten rikosoikeudellisessa menettelyssä kuten myös nyt käsiteltävässä asiassa, mikä osoittaa, että oikeusviranomaiset asettavat vastuuseen henkilön, joka on arvonlisäveron sisältävän laskun tosiasiallinen laatija, ei verovelvollista, jonka tietoja kyseinen henkilö on käyttänyt lainvastaisesti. Tämä puhuisi sen puolesta, että myös verotuksen näkökulmasta henkilö (työntekijä), joka tosiasiallisesti tekee veropetoksen laatimalla virheellisen laskun, jossa mainitaan arvonlisävero, olisi velvollinen maksamaan arvonlisäveron direktiivin 2006/112/EY 203 artiklan perusteella, eikä toimija, jonka tietoja kyseinen henkilö käytti toimijan tietämättä.