Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
21 päivänä syyskuuta 2023 [1]

Asia C-442/22

P sp. z o.o.
vastaan
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,
jossa asian käsittelyyn osallistuu
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Direktiivin 2006/112/EY 203 artiklassa tarkoitettu veronmaksuvelvollinen – Olemattomia liiketoimia koskeva lasku (tekaistu lasku) – Laskun antajan määrittäminen – Kolmannen osapuolen luvattomasti laatima lasku – Työntekijän työnantajan tietämättä laatima tekaistu lasku – Vastuuseen joutuminen kolmannen osapuolen rikollisesta toiminnasta – Vilpittömän mielen kriteeri – Valintaan ja valvontaan perustuva verovelvollisen tuottamusvastuu

I Johdanto

1. Tämä ennakkoratkaisupyyntö liittyy petosten torjuntaan, joka on ollut jo vuosia arvonlisäverolainsäädännön keskeinen teema. Se koskee jälleen sellaisen yrityksen vastuun laajuutta, joka on jollakin tavalla osallistunut toisen verovelvollisen tekemään arvonlisäveropetokseen. Kuten tiedetään, tämän vastuun syntymiseen riittää jo se, että yrityksen olisi pitänyt tietää osallistuvansa liiketoimellaan sellaiseen liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta. [2] Tällöin siltä voidaan evätä vähennysoikeus tai vapautus, mahdollisesti myös molemmat yhdessä. [3]

2. Tähän tulee nyt lisäksi kolmas mahdollisuus: ylimääräinen veronmaksuvelvollisuus perusteettomasti mainitun veron vuoksi. Kyse on viime kädessä yrityksen vastuusta työntekijöistään, jotka ovat sen tietämättä järjestäytyneellä ja rikollisella tavalla tahallisesti myötävaikuttaneet siihen, että muut verovelvolliset saattoivat tehdä arvonlisäveropetoksen

[1] Alkuperäinen kieli: saksa.

[2] Tuomio 24.11.2022, Finanzamt M (Arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus) (C-596/21, EU:C:2022:921, 25 kohta); tuomio 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, 46 ja 47 kohta); tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 kohta); tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 kohta); tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 kohta); tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 56 kohta).

[3] Ks. tästä johtuvasta ongelmasta, joka koskee aiheutuneen vahingon ylikompensaatiota, ratkaisuehdotukseni Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

(todennäköisesti yhdessä tuloveropetoksen kanssa). Huoltoaseman työntekijät keräsivät pois heitettyjä kassakuitteja, minkä jälkeen he laativat näissä kassakuiteissa mainituista polttoainemääristä toisen ”kirjanpitojärjestelmän” avulla uusia laskuja, jotka he myivät asianomaisille. Viimeksi mainitut käyttivät polttoaineen luovutuksia (joita ei koskaan tapahtunut) koskevat määrät ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen arvonlisäveroilmoituksessa ja todennäköisesti myös tulonhankkimismenojen tai liikekulujen vähentämiseen tuloveroilmoituksessa. Puolan valtio kykeni paljastamaan tämän, mutta se ei pystynyt perimään koko arvonlisäverovahingon määrää petoksen tekijöiltä. Näin ollen veroviranomaisen on siis turvauduttava myös yritykseen, joka siitä huolimatta, että se on toteuttanut verotuksen asianmukaisesti omissa liiketoimissaan, näyttää päällisin puolin itse laatineen tekaistut laskut.

3. Käsiteltävässä asiassa on siis ratkaistava kysymys siitä, muuttuvatko yrityksen maksettavana olevat arvonlisävelat, kun sen työntekijät ovat edesauttaneet kolmannen osapuolen tekemää arvonlisäveropetosta laatimalla tekaistuja laskuja yrityksen nimissä. Kyse on siis verovelvollisen (työnantajan) ”rankaisemisesta” (siten, että se joutuu vastuuseen) sellaisten omien työntekijöiden rikollisesta toiminnasta, jotka ovat osallistuneet kolmannen osapuolen tekemään arvonlisäveropetokseen. Tämä on uutta sikäli, että vastuu väärennetyistä laskuista johtuvista veroveloista on aina koskenut yrityksen omaa virheellistä toimintaa. Sitä vastoin ”vastuu” osallisuudesta kolmannen osapuolen tekemään arvonlisäveropetokseen on tähän mennessä liittynyt aina siihen, että liiketoimien ketjussa suoritetuissa liiketoimissa ei ole noudatettu riittävää huolellisuutta. Käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaa yritystä ei kuitenkaan voida moittia mistään tosiasiallisesti suoritettujen liiketoimien osalta.

4. On totta, että veropetosten torjunta on yksi suurimmista haasteista välillisen verotuksen järjestelmässä, johon sisältyy aiemmin maksetun veron vähentäminen. Kaikki ovat yhtä mieltä siitä, että tämä petosten torjunta on tärkeää. Sillä on kuitenkin – jo pelkästään asianomaisten yritysten perusoikeuksien vuoksi – oltava rajat. Unionin tuomioistuin voi nyt täsmentää näitä rajoja.

II Oikeudellinen kehys

A Unionin oikeus

5. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettuun direktiiviin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).[4] Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa säädetään velvollisuudesta maksaa vero silloin, kun kyseinen vero mainitaan laskussa, ja se kuuluu seuraavasti:

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

[4] 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisina vuosina (2010–2014).

B Puolan oikeus

6. Puola on saattanut arvonlisäverodirektiivin osaksi kansallista lainsäädäntöään tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetulla lailla (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054, muutoksineen, jäljempänä arvonlisäverolaki). Arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan oikeushenkilö, organisatorinen yksikkö, joka ei ole oikeushenkilö, tai luonnollinen henkilö, joka mainitsee kyseisen veron määrän antamassaan laskussa.”

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisumenettely

7. Valittajana oleva yhtiö P sp. z o.o. (jäljempänä P) harjoitti vuosina 2001–2015 polttoaineen myyntiä, kustannustoimintaa sekä liiketilojen vuokrausta ja rakennuttamista. Se piti täydellistä kirjanpitoa, oli rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi ja työllisti keskimäärin 14 työntekijää.

8. Verotoimiston suorittamassa verotarkastuksessa kävi ilmi, että P:n nimissä oli tammikuun 2010 ja huhtikuun 2014 välisenä aikana annettu yhteensä 1 679 väärennettyä arvonlisäverolaskua (niin kutsuttuja ”tyhjiä” laskuja, jotka eivät kuvastaneet tavaroiden tosiasiallista myyntiä), joissa arvonlisäveron yhteismääräksi mainittiin 1 497 847 Puolan zlotya (PLN) (n. 335 000 euroa), yrityksille, jotka vaativat laskuissa mainitun arvonlisäveron vähentämistä. Näitä väärennettyjä laskuja ei kirjattu P:n myyntireskontraan. Arvonlisäveroa ei tilitetty veronsaajalle, eikä P ilmoittanut sitä.

9. P:n toimitusjohtaja suoritti verotarkastuksessa tehtyjen havaintojen perusteella omia tutkimuksia. Nämä tutkimukset osoittivat, että yhtiön työntekijä (jäljempänä P. K.) laati niin sanottuja ”tyhjiä” laskuja ja myi niitä yhtiön johdon tietämättä ja ilman sen suostumusta.

10. P. K. työskenteli P:n huoltoasemalla johtajana 25.11.2005 alkaen 24.5.2014 saakka, jolloin hänen työsuhteensa päätettiin työntekijän velvollisuuksien rikkomisen vuoksi. Näihin velvollisuuksiin kuuluivat kassan hoito, laskujen laatiminen ja asiakirjojen valmistelu pääkirjanpitäjälle.

11. P. K:n mukaan hän laati vuodesta 2010 lähtien kokoomalaskuja kassakuiteista, joita hänen johtamansa huoltoaseman työntekijät keräsivät. Kassakuitit olivat peräisin roskakorista. Kunkin laskun osalta huoltamon kattilahuoneessa säilytettiin laatimisvuoden mukaan lajiteltuja kassakuitteja. Tämän tarkoituksena oli varmistaa, etteivät olemattomista liiketoimista huoltoaseman nimissä annetut laskut sisältäneet suurempia polttoainemääriä kuin mitä huoltoasema oli todellisuudessa myynyt. P:lle ei pitänyt aiheutua vahinkoa tästä menettelystä. Väärennetyt laskut tallennettiin toimistossa tietokoneelle (salasanalla suojattuun tiedostoon).

12. P. K. laati nämä laskut eri muodossa kuin oikeat laskut aina varahenkilönsä poissa ollessa. Hän ei tulostanut kopioita laskuista, jotta paperiarkistoa ei syntyisi. Hän ei myöskään toimittanut laskuja kirjanpitoon. Hän käytti P:n tietoja, ilmoitti P:n laskun antajaksi ja käytti P:n verotunnistetta. Laskuissa oli P. K:n allekirjoitus ja leima. Vuodesta 2014 lähtien laskuissa oli ainoastaan sähköinen allekirjoitus ilman leimaa. Kaikki osallisina olleet työntekijät, jotka työskentelivät P. K:n alaisuudessa huoltoasemalla, saivat tästä taloudellista hyötyä. Nämä työntekijät saivat korvauksen, joka vastasi luovutetuissa ja väärennettyjen laskujen laatimiseen

käytetyissä kassakuiteissa ilmoitettua polttoainemäärää. On epäselvää, kuinka ja missä nämä laskut tarkalleen ottaen laadittiin. P:n mukaan niitä ei todennäköisesti laadittu tietokoneella eikä huoltoaseman tiloissa.

13. Verotarkastuksessa tehtyjen havaintojen perusteella veroviranomainen teki päätöksen, jossa P:lle määrättiin arvonlisäveron maksuvelvollisuus tammikuun 2010 ja huhtikuun 2014 väliseltä ajalta. P teki oikaisuvaatimuksen tästä päätöksestä. Oikaisuviranomaisena toimiva Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (verojohtaja) pysytti määrätyn veron oikaisuvaatimuksen johdosta 31.10.2017 tekemällään päätöksellä.

14. Todettujen tosiseikkojen perusteella molemmat viranomaiset katsoivat yhdenmukaisesti, eivätkä asianosaiset sitä kiistäneet, että virheellisissä laskuissa dokumentoitiin tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia, joita ei todellisuudessa tapahtunut. Nämä laskut simuloivat liiketoimien tosiasiallisia suorituksia, jotta kolmannet osapuolet saisivat veron palautuksen väärin perustein.

15. Molemmat viranomaiset katsoivat, että P ei ollut työnantajana noudattanut riittävää huolellisuutta virheellisten laskujen laatimisen estämiseksi. P. K:n vastuualuetta ei ollut täsmennetty kirjallisesti. Laajaan vastuualueeseen kuului oikeus laatia arvonlisäverolaskut kassakuiteista BOS-järjestelmän ulkopuolella Excel-muodossa ilman työnantajan erillistä suostumusta. Koska P:n toimitusjohtaja tiesi, että huoltoasemalla laaditaan laskuja kassakuiteista eli että se tapahtuu ilman kirjanpidon valvontaa, hän saattoi ja hänen olisi pitänyt ennakoida, että tämä helpottaa väärennettyjen laskujen laatimista. Asianmukaisen valvonnan ja organisaation puuttuminen johti siis siihen, että yhtiön toimitusjohtaja havaitsi kyseisen menettelyn vasta veroviranomaisen suorittaman verotarkastuksen jälkeen.

16. Veroviranomaiset katsoivat, että P. K. ei ollut kolmas osapuoli P:hen nähden vaan P:n huoltoaseman johtaja ja työntekijä, jolla oli työnjohto-oikeus huoltoaseman henkilöstöön nähden ja oikeus antaa laskuja. Nämä viranomaiset totesivat lisäksi, että vaikka väärennettyjen laskujen saajat oli yritetty sulkea palautusmenettelyn ulkopuolelle, verotuloja jäi saamatta, mitä ei olisi voitu estää ajoissa.

17. Wojewódzki Sąd Administracyjny (Lublinin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) hylkäsi 23.2.2018 antamallaan tuomiolla kanteen, jonka P oli nostanut Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinien (Lublinissa sijaitsevan verohallinnon viraston johtaja, Puola) päätöksestä, ja yhtyi oikaisuviranomaisen perusteluihin. P on valittanut tästä tuomiosta Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola). Tämä tuomioistuin on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa tulkittava siten, että tilanteessa, jossa arvonlisäverovelvollisen työntekijä on laatinut kyseisen verovelvollisen tietämättä ja ilman tämän suostumusta väärennetyn arvonlisäverolaskun ja ilmoittanut työnantajan tiedot arvonlisäverovelvollisen tietoina, on henkilönä, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa ja joka on velvollinen maksamaan kyseisen veron, pidettävä

– arvonlisäverovelvollista, jonka tietoja on oikeudetta käytetty laskussa, vai

– työntekijää, joka on arvonlisäverovelvollisen tietoja käyttämällä oikeudetta maininnut arvonlisäveron laskussa?

2) Onko sen määrittämiseksi, ketä pidetään ensimmäisessä kysymyksessä esitetyn kaltaisessa tilanteessa arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitettuna henkilönä, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa ja joka on velvollinen maksamaan kyseisen veron, merkitystä sillä, voidaanko arvonlisäverovelvollista, jonka palveluksessa on työntekijä, joka on arvonlisäverolaskussa ilmoittanut oikeudetta sen verovelvollisen tiedot, jonka palveluksessa hän on, moittia siitä, että se ei ole noudattanut riittävää huolellisuutta työntekijän valvonnassa?”

18. Unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä P, Puolan verohallinto, Puolan pienten ja keskisuurten yritysten oikeusasiamies sekä Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Unionin tuomioistuin päätti työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

IV Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymykset ja tarkastelun kulku

19. Molemmissa ennakkoratkaisukysymyksissä, joita on tarkasteltava yhdessä, on pohjimmiltaan kysymys siitä, millaisia riskejä verovelvollisen yrityksen on kannettava arvonlisäverolainsäädännön nojalla silloin, kun sen työntekijät toimivat sen selän takana. Käsiteltävässä asiassa työntekijät laativat yrityksen nimissä ja sen tietämättä tekaistuja laskuja ja myivät niitä omaan lukuunsa kolmansille veropetoksen tekemistä varten.

20. Tämä herättää jälleen[5] kysymyksen arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tulkinnasta. Kyseisellä säännöksellä pyritään poistamaan vaara siitä, että laskun saaja vähentää ostoihin sisältyvän veron perusteettomasti käyttämällä vastaavaa verovelkaa, joka on laskun antajan maksettava. Näin ollen on aluksi selvitettävä, kuka on tässä mielessä laskun antaja – henkilö, joka tosiasiassa antaa laskun, vai henkilö, joka on nimetty laskussa sen antajaksi (jäljempänä B osa). Jos laskun antajana on pidettävä vain henkilöä, joka on myös tosiasiallisesti antanut laskun, herää kysymys siitä, millä edellytyksillä laskun näennäinen antaja voi joutua vastuuseen muun (kolmannen) henkilön (rikollisesta) toiminnasta (jäljempänä C osa).

B Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitettu laskun antaja

1. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoitus

21. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa. Kuten unionin tuomioistuin on tältä osin jo todennut,[6] arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa sovelletaan ”vain” perusteettomasti laskutettuun arvonlisäveroon eli arvonlisäveroon, jota ei ole lain mukaan maksettava mutta joka on kuitenkin mainittu laskussa.

[5] Unionin tuomioistuin on viimeksi tulkinnut arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa 8.12.2022 antamassaan tuomiossa Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968).

[6] Tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968, 21 ja 23 kohta).

22. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoituksena on poistaa verotulojen menettämisen vaara, joka voi aiheutua siitä, että laskun saaja tekee perusteettoman[7] vähennyksen saamansa laskun perusteella.[8] Tämä vaarantuminen käy ilmi käsiteltävän asian tosiseikoista.

23. Vähennysoikeus tosin koskee vain veroja, jotka liittyvät arvonlisäverolliseen liiketoimeen.[9] Verotulot vaarantuvat kuitenkin niin kauan kuin laskun, jossa arvonlisävero on mainittu perusteettomasti, saaja voi tämän laskun perusteella vielä käyttää arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädettyä vähennysoikeuttaan.[10] On nimittäin mahdollista, että veroviranomainen ei voi tarpeeksi ajoissa todeta sitä, että aineellisoikeudelliset seikat estävät muodollisesti syntyneen vähennysoikeuden käyttämisen.

24. Näin ollen siinä tapauksessa, että arvonlisävero on mainittu perusteettomasti, arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoituksena on varmistaa rinnakkaisuus laskun *saajan* tekemän vähennyksen ja laskun *antajan* maksettavan verovelan välillä samalla tavoin kuin se tavallisesti on luovuttajan ja luovutuksensaajan välillä todellisessa luovutuksessa.[11] Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan sanamuodosta käy ilmi, että edellytyksenä ei kuitenkaan ole, että laskun saaja tosiasiassa tekee vähennyksen. Riittää, että on olemassa vaara siitä, että sellainen voitaisiin (perusteettomasti) tehdä.

25. Näin ollen laskun antaja vastaa tuottamuksesta riippumatta siitä (abstraktista) riskistä, että laskun saaja voi tehdä perusteettoman vähennyksen kyseisen (väärennetyn) laskun perusteella. Kyse ei siis ole aidosta veronmaksuvelvollisuudesta vaan laskun antajan vaarantamisvastuusta, kuten unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt.[12]

26. Tätä vastuuta ei sovelleta pelkästään verokantaa koskevissa virheissä (laskussa mainitaan alennetun verokannan sijaan yleinen verokanta) vaan myös olemattomien liiketoimien laskutuksessa.[13]

27. Arvonlisäverodirektiivin 203 artikla sisältää siis abstraktin vaarantamisen tunnusmerkistön, jonka perusteella laskun antaja on tuottamuksesta riippumatta vastuussa aiheuttamastaan vaarasta, jos se laatii tekaistuja laskuja olemattomista liiketoimista. Tästä seuraa, että laskun antaja on itse velvollinen maksamaan totuudenvastaisesti mainitun arvonlisäveron.

7 Unionin tuomioistuimen yleinen toteamus siitä, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoituksena on poistaa verotulojen menettämisen vaara, ”joka voi aiheutua [tässä direktiivissä säädetystä] vähennysoikeudesta”, on jossain määrin epätarkka; ks. tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968, 20 kohta); tuomio 29.9.2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, 36 kohta); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 32 kohta; tuomio 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 24 kohta) ja tuomio 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 32 kohta). Kyse ei ole varsinaisesti *oikeudesta* tehdä vähennys vaan yksinomaan *perusteettomasta* vähennyksestä aiheutuvasta vaarantumisesta. Näin on ilmeisesti aina tarkoitettukin, koska ostoihin sisältyvän arvonlisäveron perusteltu vähentäminen ei voi vaarantaa verotulojen saantia.

8 Näin nimenomaisesti tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 27 kohta); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 32 kohta); tuomio 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 24 kohta); tuomio 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 32 kohta); tuomio 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 35 ja 36 kohta) ja tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

9 Tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 13 kohta).

10 Näin nimenomaisesti tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jossa viitataan tuomioon 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 kohta).

11 Ks. tältä osin myös ratkaisuehdotukseni EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, 31 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

12 Näin nimenomaisesti tuomiossa 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 61 kohta).

13 Ks. tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 26 kohta) ja ratkaisuehdotukseni EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Tähän viitataan tuomiossa 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 30 kohta). Aiemmin tuomio 15.10.2002, komissio v. Saksa (C-427/98, EU:C:2002:581, 41 kohta). Vastaavasti tuomio 29.9.2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, 35 kohta).

2. Vaarantamisen tunnusmerkistön luontaiset rajat

28. Tällä abstraktilla vaarantamisen tunnusmerkistöllä, jonka perusteella laskun antaja vastaa tuottamuksesta riippumatta totuudenvastaisesti mainitusta arvonlisäverosta, on kuitenkin rajansa. Jotta tämä vastuu ei olisi mielivaltainen asianomaisen henkilön perusoikeuksien kannalta (P vetoaa perusoikeuskirjan muun muassa 17 artiklaan), edellytetään sekä objektiivista syytä (eli verotulojen menettämisen vaara – jäljempänä a kohta) että myös vaarantamisen subjektiivista syyksiluettavuutta (jäljempänä b kohta).

a) Vaarantumisen välttämättömyys

29. Kuten unionin tuomioistuin on hiljattain todennut, arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa olevaa vaarantamisen tunnusmerkistöä ei sovelleta, jos arvonlisäverotulojen menettämisen vaara on itsessään poissuljettu.[14] Unionin tuomioistuin katsoi asian olevan näin todetessaan, että virheelliset laskut laadittiin ainoastaan loppukuluttajille, joilla ei ollut oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.[15]

30. Tällainen vaarantuminen on itsessään poissuljettu myös siltä osin kuin – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – veroviranomainen on jo havainnut P:n työntekijöiden tekemän petoksen niin, että tekaistujen laskujen ostajat olivat tiedossa, ja ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys voitiin evätä ostajilta onnistuneesti ja lopullisesti. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Puolan valtio on tietyssä määrin onnistunut tässä. Tältä osin ei siis enää ole kysymys arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan sovellettavuudesta vaan korkeintaan tekaistujen laskujen myyjille ja ostajille määrättävistä seuraamuksista. Tämä on kuitenkin yleensä rikosoikeuden eikä vero-oikeuden alaan kuuluva kysymys. Arvonlisäverodirektiivin 203 artikla ei – kuten unionin tuomioistuin on jo korostanut[16] – ole seuraamusluonteinen.

31. Laskun antajan (olipa kyseessä P tai P. K.) ylimääräinen veronmaksuvelvollisuus johtaisi tällaisessa tapauksessa ”valtion rikastumiseen” arvonlisäveropetoksen johdosta. Tämä ylittäisi ilmeisesti sen, mikä on tarpeen petosten torjumiseksi. Lisäksi olisi outoa, jos oikeusvaltio voisi havaitun arvonlisäveropetoksen perusteella saada suurempia verotuloja kuin ilman tällaista petosta. On nimittäin niin, että jos ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei voitu vähentää, Puolan arvonlisäverotulot kasvaisivat, vaikka mitään liiketoimia ei tehty. Tämä lopputulos ei myöskään olisi sopusoinnussa vastuusäännöksen luonteen kanssa (tästä yksityiskohtaisesti edellä 22 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[14] Tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968, 24 ja 25 kohta). Vastaavasti jo tuomio 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 24 kohta sekä 32 kohta ja sitä seuraavat kohdat – siinä tapauksessa, että veroviranomainen oli jo voinut evätä vähennyksen lopullisesti).

[15] Tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero) (C-378/21, EU:C:2022:968, 25 kohta).

[16] Tuomio 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 34 kohta). Samansuuntaisesti tuomio 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, 37 kohta).

32. Näin ollen unionin tuomioistuin on jo hyvin varhaisessa vaiheessa todennut, että vaikka arvonlisäverodirektiivi ei sisällä säännöksiä siitä, että laskun antaja oikaisisi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron,[17] kyseisen tapauksen ratkaiseminen kuuluu jäsenvaltioille.[18] Unionin tuomioistuin on tätä ratkaisua varten kehittänyt kaksi lähestymistapaa, jotka jäsenvaltioiden on otettava huomioon.

33. Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on yhtäältä kansallisessa oikeusjärjestyksessään säädettävä mahdollisuudesta oikaista *kaikki* perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa *vilpittömässä mielessä*.[19] Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää toisaalta, että kun laskun antaja on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista *ilman*, että jäsenvaltiot voisivat asettaa kyseisen laskun antajan vilpittömän mielen tällaisen oikaisun edellytykseksi.[20]

34. Jälkimmäisen osalta merkitystä ei voi olla sillä, miksi verotulojen menettämisen vaara on poissuljettu, eli onko laskun antaja poistanut sen aktiivisesti vai onko veroviranomainen onnistunut poistamaan sen.[21] Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot ryhtyvät veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eivät nimittäin saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Niitä ei näin ollen saa soveltaa siten, että ne vaarantavat arvonlisäverotuksen neutraalisuuden, joka on yksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista.[22] Tämä koskee erityisesti abstraktin vaarantamisen tunnusmerkistöä (tästä jo edellä 26 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

35. Kysymys P:n joutumisesta vastuuseen P. K:n laatimista tekaistuista laskuista nousee siis esiin vain siltä osin kuin ostajien tekemiä vähennyksiä ei voitu estää eli siinä määrin kuin Puolan verotuloille aiheutunut vahinko on edelleen olemassa.

b) Subjektiivinen syyksilukeminen: laskun antaja

36. Mikäli tällainen vahinko on vielä olemassa, se pitäisi voida lukea myös P:n syyksi, koska arvonlisäverodirektiivin 203 artikla koskee vain näiden laskujen antajaa. Käsiteltävän asian erityispiirre on se, että laskussa mainittu palvelun suorittaja (tässä P), joka tavallisesti antaa

[17] Näin nimenomaisesti tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 30 kohta); tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, 38 kohta) ja tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 48 kohta).

[18] Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 35 kohta); tuomio 6.11.2003, Karageorgou ym. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49 kohta); tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 49 kohta) ja tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 kohta).

[19] Tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 31 kohta); tuomio 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, 27 kohta); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 kohta); tuomio 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 33 kohta); tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 36 kohta) ja tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 kohta).

[20] Tuomio 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, 28 kohta); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 kohta); tuomio 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 37 kohta); tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 37 kohta); tuomio 6.11.2003, Karageorgou ym. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50 kohta) ja tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 58 kohta).

[21] Ks. tuomio 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 24 kohta – veroviranomaisen kieltäytyminen). Samansuuntaisesti myös jo tuomio 6.11.2003, Karageorgou ym. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 52 kohta – määrään, joka ei voi olla arvonlisävero, ei liity verotulojen menettämisen vaaraa).

[22] Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 39 kohta); ks. vastaavasti tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

laskun, ei nimenomaan antanut kyseistä laskua. Laskun antoi P. K., joka ainoastaan käytti työnantajansa nimeä. Päällisin puolin näyttää – toisen laskumuodon käyttämisestä huolimatta – kuitenkin siltä, että P olisi laatinut nämä laskut. P:n nimeä, osoitetta ja verotunnistetta käytettiin.

37. Jos P. K. olisi täysin ulkopuolinen kolmas osapuoli, joka olisi enemmän tai vähemmän sattumalta käyttänyt P:n tietoja tekaistujen laskujen laatimiseksi ja myymiseksi (myös tällaisia tapauksia on jo ollut), vastaus olisi yksiselitteinen. Koska tällaisen kolmannen osapuolen toimintaa ei voida lukea P:n syyksi, P:n joutuminen vastuuseen olisi mielivaltaista ja suhteetonta, eikä P:tä sen vuoksi koskaan – kuten myös veroviranomainen toteaa – pidettäisi näiden laskujen antajana.

38. Toisin kuin silloin, kun ulkopuolinen kolmas osapuoli laatii tekaistuja laskuja, käsiteltävässä asiassa laskun varsinaisen antajan (P. K.) ja näennäisen laskun antajan (P) välillä on tietty läheisyys tuolloin olemassa olleen työsuhteen perusteella. P. K. hyödynsi tietoisesti P:n palveluksessa saamiaan tietoja polttoainemääristä, joiden myyntikuitit oli heitetty pois, P:hen liittyviä laskutustietoja ja P:n verotunnistetta.

39. Toisaalta on kuitenkin selvää, että tekaistujen laskujen (rikollinen) myynti P:n nimissä tapahtui P:n tietämättä ja suostumuksetta, eikä myynti myöskään sisältynyt työoikeudelliseen vastuualueeseen tai oikeustoimena toteutettuun valtuutukseen.

40. Ratkaiseva kysymys on se, kuka on tällaisessa tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitettu laskun antaja. On siis selvitettävä, voiko työnantaja joutua vastuuseen työntekijöidensä laittomasta toiminnasta (tässä tapauksessa järjestäytyneen rikollisuuden muodossa) ja millä edellytyksillä, vai voiko työnantaja vapautua tästä vastuusta vilpittömän mielen perusteella.

41. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan sanamuodon mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa. Riittää, että kuka tahansa henkilö, jonka toisin sanoen ei tarvitse olla verovelvollinen, mainitsee tämän veron laskussa. Direktiivissä edellytetään lisäksi aktiivista toimintaa (”mainitsee”). P ei kuitenkaan maininnut veroa, vaan sen mainitsi työntekijä P. K. Arvonlisäverodirektiivin sanamuodon mukaan P. K. on näin ollen velvollinen maksamaan virheellisesti mainitsemansa veron. P on vain näennäisesti laskun antaja.

42. Edellä (22 kohta ja sitä seuraavat kohdat) esitetyn vaarantamisvastuun tarkoitus puhuu sitä vastaan, että laskun ”näennäinen antaja” joutuisi vastuuseen laskun antajan lisäksi. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa ei ole kyse rankaisemisesta tai verotulojen kaksinkertaistamisesta vaan verotulojen menettämisen vaaran poistamisesta. Näin ollen vain yksi henkilö voi olla arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitettu laskun antaja. Tämä johtuu myös oikaisumahdollisuudesta, jonka unionin tuomioistuin myöntää jopa tuottamuksellisesti toimineelle laskun antajalle. Tämän mukaan jäsenvaltioiden on säädettävä mahdollisuudesta, että laskun antaja *voi oikaista kaikki* perusteettomasti laskutetut verot, kun hän osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä.[23] Tämä edellyttää kuitenkin, että kyseinen henkilö tietää myös, kenelle hän on laatinut virheelliset laskut. P ei kuitenkaan tunne laskujen ostajia. Vain P. K:lla on tämä tieto.

[23] Tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 31 kohta); tuomio 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, 27 kohta); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 kohta); tuomio 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 33 kohta); tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 36 kohta) ja tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 kohta).

43. Siltä osin kuin Puolan verotulojen menettämisen vaara (tai verotuloille aiheutunut vahinko) on edelleen olemassa, P. K. on tekaistujen laskujen antajana lähtökohtaisesti vastuussa niissä perusteettomasti mainitusta arvonlisäverosta.

C Vastuuseen joutuminen kolmannen osapuolen rikollisesta toiminnasta

44. Toisin on vain, jos P. K:n rikollinen toiminta voidaan jollakin tavalla lukea verovelvollisen (tässä tapauksessa P) syyksi. Erityisesti Puolan veroviranomainen vetoaa eräänlaiseen ”valvontaan perustuvaan tuottamusvastuuseen”. Koska P tiesi, että P. K. saattoi laatia laskuja myös käsin tavanomaisen laskutusjärjestelmän ulkopuolella, P:n olisi pitänyt tietää, että tekaistuja laskuja laaditaan. Asianmukaisten valvontatoimenpiteiden puuttuessa P:n on katsottava olevan vastuussa P. K:n toiminnasta.

1. Vastuuseen joutuminen ulkopuolisen rikollisesta toiminnasta petoksen kieltoa koskevan ”periaatteen” mukaisesti?

45. Tämä Puolan lähestymistapa muistuttaa jossain määrin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee vähennysten (tai vapautuksen tai mahdollisesti jopa molempien samanaikaista) epäämistä silloin, kun verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta. [24]

46. Unionin tuomioistuimen mukaan tällaista verovelvollista pidetään arvonlisäverodirektiivin kannalta osallisena petokseen tai sen edesauttajana, ja näin on riippumatta siitä, saako hän tavaroiden jälleenmyynnistä tai palvelujen käyttämisestä myöhemmissä verollisissa liiketoimissaan voittoa vai ei. [25] Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että kyseiseen oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. [26] Tästä unionin tuomioistuin on jopa kehittänyt erityisen, ilmeisesti arvonlisäverotuksessa sovellettavan petoksen kieltoa koskevan periaatteen. [27]

47. Vaikka tämä oikeuskäytäntö menee hyvin pitkälle ja herättää jatkokysymyksiä, [28] käsiteltävässä asiassa ei ole kyse siitä, että P vetoaisi vähennyksiin tai vapautukseen eli varallisuusarvoisiin oikeuksiin. P ei vain halua olla vastuussa kolmannen osapuolen (tekaistujen laskujen ostaja, johon P:llä ei ole mitään suhdetta) saamasta taloudellisesta hyödystä. Näin ollen kyse ei ole liiketoimien ketjun sisäisestä petosten torjunnasta vaan siitä, että ”kuka tahansa” on toissijaisessa vastuussa. [29]

[24] Ks. tuomio 24.11.2022, Finanzamt M (Arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus) (C-596/21, EU:C:2022:921, 25 kohta); tuomio 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, 46 ja 47 kohta); tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 kohta); tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 kohta); tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 kohta); tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 56 kohta).

[25] Tuomio 24.11.2022, Finanzamt M (Arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus) (C-596/21, EU:C:2022:921, 25 kohta) ja tuomio 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, 46 ja 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[26] Tuomio 24.11.2022, Finanzamt M (Arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus) (C-596/21, EU:C:2022:921, 24 kohta) ja tuomio 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[27] Tuomio 24.11.2022, Finanzamt M (Arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus) (C-596/21, EU:C:2022:921, 20 ja 29 kohta).

[28] Tämän osoittavat aihekokonaisuutta koskevat loputtomat ennakkoratkaisupyynnöt – ks. tuomio 24.11.2022, Finanzamt M (Arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus) (C-596/21, EU:C:2022:921); tuomio 15.9.2022, HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687) ja tuomio 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910).

[29] Näin nimenomaisesti tuomiossa 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 61 kohta).

48. Pelkästään se, että henkilö on tiennyt (tai hänen olisi pitänyt tietää), että ulkopuolinen kolmas osapuoli laatii ja myy tekaistuja laskuja omaa nimeään käyttäen, ei kuitenkaan voi arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan sanamuodon mukaan johtaa vastuuseen. Rikosten torjunnasta ei vastaa ”kuka tahansa” vaan jäsenvaltio. Ilman erityistä syyksilukemisperustetta, joka liittyy tähän kolmanteen osapuoleen,[30] verovelvolliselta ei voida evätä mitään ”etua” (vapautusta ja/tai vähennystä) eikä varsinkaan ”ketä tahansa” voida asettaa vastuuseen (ylimääräisen veronmaksuvelvollisuuden muodossa).

2. Vastuuseen joutuminen oman työntekijän rikollisesta toiminnasta vilpillisen mielen perusteella

49. Ratkaisua ei näin ollen löydy edellä mainitusta petosten torjuntaa koskevasta oikeuskäytännöstä vaan neutraalisuuden periaatteesta ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, joka koskee arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa. Sen mukaan jäsenvaltioiden on arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi kansallisessa oikeusjärjestyksessään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja, jonka, kuten komissio perustellusti korostaa huomautuksissaan, ei tarvitse olla elinkeinonharjoittaja, osoittaa toimineensa *vilpittömässä mielessä*.[31]

50. Tämä koskee tosin vain laskun antajaa, joka P ei ole. Tätä lähestymistapaa voidaan kuitenkin – ilmeisesti myös komission mukaan – soveltaa henkilöön, jota on päällisin puolin pidettävä laskun antajana (näennäinen antaja). Jos viimeksi mainittu nimittäin oli vilpittömässä mielessä, hän on pikemminkin uhri kuin tekijä eikä voi kuulua arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan soveltamisalaan. Jos hän sitä vastoin ei ollut vilpittömässä mielessä *ja* jos laskun antajan toiminta voidaan (erityisen läheisyyden tai vastuun perusteella) lukea hänen omakseen, hän voi joutua vastuuseen myös väärennetyn laskun antajana.

51. On otettava huomioon, että käsiteltävässä asiassa työntekijän rikollisella toiminnalla eli tekaistujen laskujen laatimisella ja myynnillä ei ollut suoraa yhteyttä asemaan, joka työntekijällä oli työoikeuden perusteella yrityksessä P. Tämä asema pikemminkin tarjosi hänelle ainoastaan tilaisuuden toimintaan, joka kuitenkin oli häneltä kielletty työoikeuden mukaan. Sen vuoksi näiden laskujen laatimista – toisin kuin silloin, kun työntekijät laativat tavanomaisen toiminnan yhteydessä (mahdollisesti virheellisiä) laskuja polttoainetoimituksista –, ei voida ilman muuta lukea P:n syyksi. Tältä osin on erotettava toisistaan *laskujen laatiminen P:n nimissä* (työoikeudellisten toimivaltuuksien puitteissa) ja *laskujen laatiminen P:n nimellä* (nähtävästi järjestäytyneen rikollisuuden yhteydessä ja P:n tietämättä).

52. Kuten veroviranomainen perustellusti korostaa, tietty läheisyys tai työnantajan vastuu työntekijöistään on kuitenkin olemassa. Ratkaisevaa on siis se, millaisin perustein voidaan puhua vilpittömässä mielessä olevasta työnantajasta.

[30] Unionin tuomioistuin näyttää petosten torjuntaa koskevassa oikeuskäytännössään sijoittavan tämän olemassa olevaan liiketoimien ketjuun ja ”edun” vaatimiseen tämän liiketoimien ketjun yhteydessä.

[31] Tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 31 kohta); tuomio 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, 27 kohta); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 kohta); tuomio 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 33 kohta); tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 36 kohta) ja tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 kohta).

3. Vilpittömän mielen kriteeri arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan yhteydessä

53. Vilpitön mieli on poissuljettu, jos työnantaja tiesi työntekijänsä toiminnasta eikä puuttunut siihen, vaikka se oli mahdollista. Tällaisessa tapauksessa työnantaja tunnustaa työntekijän toiminnan tietoisesti omakseen. Koska työnantaja sallii tietoisesti vaikutelman, joka tekaistuista laskuista syntyy, häntä on pidettävä ainoana laskujen ainoana antajana. Käsiteltävässä asiassa tilanne ei kuitenkaan ole tämä.

54. Unionin tuomioistuin on jo kehittänyt syyksilukemisperusteita tilanteessa, jossa maataloustukia pienennettiin siksi, että kolmas osapuoli (sopimuspuoli) rikkoi tukisääntöjä. Se katsoi, että jos töitä tuensaajan toimeksiannosta toteuttava kolmas osapuoli syyllistyy rikkomiseen, kyseisen tuensaajan voidaan katsoa olevan vastuussa tästä rikkomisesta, jos hän on toiminut tahallisesti tai tuottamuksellisesti kyseisen kolmannen osapuolen valinnan, tähän kohdistetun valvonnan tai tälle annettujen ohjeiden osalta. Tämä pätee riippumatta siitä, onko kolmas osapuoli itse toiminut tahallisesti tai tuottamuksellisesti.[32] Tätä ei kuitenkaan voida soveltaa sellaisenaan nyt käsiteltävään tilanteeseen. P ei ensinnäkään ollut antanut P. K:n tehtäväksi laatia tekaistuja laskuja, vaan P. K. toimi tahallisesti ”tehtävänsä” tai ”toimeksiantonsa” ulkopuolella. Toiseksi P ei ole myöskään rikastunut valtion varoilla, jotka P:n on tarkoitus menettää tarkoituksen toteutumatta jäämisen vuoksi.

55. Edellä mainitussa tuomiossa esitettyyn ajatukseen valintaan ja valvontaan perustuvasta omasta (käsiteltävässä asiassa työnantajan) tuottamusvastuusta voidaan kuitenkin tukeutua, kun kyseessä on arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettu verovelvollinen. Verovelvollisilla on nimittäin erityinen asema arvonlisäverojärjestelmän toiminnan kannalta. Tämän vuoksi unionin tuomioistuin luonnehtii niitä myös valtion lukuun toimiviksi veronkerääjiksi.[33]

56. Välilliseksi suunniteltu arvonlisäverojärjestelmä on erityisen altis väärinkäytöksille juuri siksi, että verosta vastaava taho ja veronmaksuvelvollinen eivät ole samoja. Se, että verovelvollinen vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron liiketoimien ketjussa, lisää entisestään tätä riskiä. Tämän järjestelmälle ominaisen petosriskin ehkäiseminen on kuitenkin ensisijaisesti lainsäätäjän vastuulla.

57. Tämä pätee erityisesti unionissa, jossa oikeusvaltiolla on erityinen arvo. Unionin tuomioistuin korostaakin yhä enemmän, että unioni koostuu valtioista, jotka kunnioittavat SEU 2 artiklassa tarkoitettuja arvoja ja jakavat ne.[34] SEU 2 artiklassa ilmaistuihin arvoihin, joihin unioni perustuu, kuuluu erityisesti oikeusvaltioperiaate. Näin ollen jäsenvaltio ei voi yksipuolisesti vyöryttää tätä itse aiheuttamaansa riskiä yksityisille oikeussubjekteille. Veropetosten torjunta on ensisijaisesti valtion eikä yksityisen tehtävä. Kuten komissio perustellusti korostaa huomautuksissaan, myöskään verotulojen turvaaminen ei voi johtaa siihen, että arvonlisävero kannetaan verovelvolliselta, jolla ei ole mitään tekemistä petoksen (tässä tapauksessa tekaistujen laskujen myynti) kanssa.

58. Valtio on välillisen verotuksen järjestelmän verovelkojana tosin välttämättä riippuvainen verovelvollisten, jotka ovat veron kerääjiä, yhteistyöstä. Vaikka niiden on pakollisesti ja vastikkeettomasti osallistuttava arvonlisäveron keräämiseen, ei ole suhteetonta edellyttää tässä

[32] Tuomio 27.2.2014, van der Ham ja van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98, 53 kohta). Ks. tältä osin myös ratkaisuehdotukseni van der Ham ja van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, 73 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[33] Tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta) ja tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta).

[34] Tuomio 24.6.2019, komissio v. Puola (Ylimmän tuomioistuimen riippumattomuus) (C-619/18, EU:C:2019:531, 42 ja 43 kohta).

yhteydessä tiettyä mutta ei kuitenkaan liiallista huolellisuutta. Valtion lukuun toimivana veron kerääjänä verovelvollinen ei erityisesti saa sulkea silmiään ja hyväksyä tietoisesti arvonlisäveropetosta. Tämä vaikuttaa myös vastuuseen joutumiseen omien työntekijöiden petollisesta toiminnasta unionin oikeuden nojalla.

59. Kuten olen jo todennut maataloustukien takaisinperintää koskevassa menettelyssä esittämässäni ratkaisuehdotuksessa, muutamien jäsenvaltioiden oikeudessa ei lähtökohtaisesti tunneta periaatetta, jonka mukaan toimeksiantaja joutuu deliktivastuuseen toimeksisaajien sääntöjenvastaisesta toiminnasta riippumatta omasta tuottamuksestaan.[35] Näin ollen toimeksiantaja ei ole myöskään mahdollisen kirjoittamattoman unionin oikeuden periaatteen mukaan automaattisesti vastuussa toimeksisaajan sääntöjenvastaisesta toiminnasta samalla tavalla kuin omasta sääntöjenvastaisesta toiminnastaan, vaan hänellä on tässä yhteydessä korkeintaan valintaan tai valvontaan perustuva tuottamusvastuu.

60. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan yhteydessä tämä tarkoittaa, että P:n on katsottava toimineen vilpittömässä mielessä niin kauan kuin sitä ei voida moittia *omasta* tuottamuksesta. Pelkkä yleinen ilmaisu ”olisi pitänyt tietää” ei näin ollen riitä luomaan omaa tuottamusta, ennen kuin työnantajalla katsotaan olevan valintaan tai valvontaan perustuva tuottamusvastuu työntekijöistään. Käsiteltävässä asiassa valintaan perustuva tuottamusvastuu ei ole nähtävissä, joten tarkasteltavaksi tulee ainoastaan valvontaan perustuva tuottamusvastuu.

61. Ainoastaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi ratkaista, onko käsiteltävässä asiassa kyse tällaisesta tuottamuksesta. Tässä on kuitenkin kyse erilaisesta mittapuusta kuin siitä, jonka unionin tuomioistuin on kehittänyt oikeuskäytännössään, joka koskee vähennyksen tai vapautuksen epäämistä ”vilpillisessä” liiketoimien ketjussa. Osoituksena vilpittömästä mielestä voidaan erityisesti ottaa huomioon se, onko verovelvollinen tehnyt yhteistyötä veroviranomaisen kanssa järjestäytyneen rikollisuuden laajuuden selvittämisessä (vahingon ovat ensisijaisesti aiheuttaneet tekaistujen laskujen ostajat) ja millä tavalla se on tapahtunut.

62. Toisin kuin verotoimisto ilmeisesti katsoo, tältä osin on merkityksetöntä, että P. K:n vastuualuetta ei ollut täsmennetty kirjallisesti. Se, onko työtehtävä määritelty kirjallisesti vai ei, vähentää korkeintaan marginaalisesti työntekijän rikollisen toiminnan riskiä. Tästä syystä – toisin kuin oikeusasiamies väittää huomautuksissaan – merkitystä ei ole sillä, kuuluuko laskujen laatiminen lähtökohtaisesti työntekijän tehtäviin vai ei. Työntekijä, joka haluaa laatia tekaistuja laskuja, voi tehdä sen milloin tahansa riippumatta siitä, kuuluuko paikkansapitävien laskujen laatiminen hänen vastuualueeseensa vai ei.

63. Lisäksi se, että P. K. saattoi laatia ja hän laati tavanomaisia laskuja myös BOS-järjestelmän ulkopuolella, ei merkitse sitä, että työnantajan olisi pitänyt ennakoida, että sen työntekijät laativat ja myyvät tekaistuja laskuja. Siltä osin kuin kirjanpidossa (BOS-järjestelmässä ja sen ulkopuolella) ei ollut siihen mennessä ilmennyt sääntöjenvastaisuuksia, verotoimiston mainitsemat seikat eivät johda valvontaan perustuvaan tuottamusvastuuseen. Kuten P aivan oikein huomauttaa, yksityisen (työnantajan) on vaikea estää tällaista ”järjestäytynyttä rikollisuutta”, johon P. K., muut työntekijät ja laskujen ostajat ovat syyllistyneet.

64. Tältä osin on ilmeisesti tarpeen tehdä ero sen mukaan, oliko erityiselle valvonnalle olemassa konkreettinen syy tai konkreettisia viitteitä, kuten komissio perustellusti toteaa. Konkreettisen syyn puuttuessa, ja koska verovelvollinen ei voi luottaa sokeasti työntekijöihinsä, verovelvolliselta

[35] Ks. ratkaisuehdotukseni van der Ham ja van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, 76 kohta).

voidaan korkeintaan vaatia yksinkertaista sisäistä riskinhallintajärjestelmää. Heti kun verovelvollisen tiedossa kuitenkin on konkreettisia viitteitä, häntä voidaan vaatia toteuttamaan myös konkreettisempia valvontatoimenpiteitä aina lainvalvontaviranomaisten kanssa tehtävään yhteistyöhön asti. Kyse on viime kädessä kaikkien seikkojen kokonaisarvioinnista, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä.

V Ratkaisuehdotus

65. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Naczelny Sąd Administracyjnyn esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 203 artiklaa on tulkittava siten, että olemattomia liiketoimia koskevan laskun näennäinen antaja vastaa laskussa mainitusta verosta vain, kun 1) laskun saajan tekemää vähennystä ei ole vielä voitu evätä, 2) kolmannen laatima lasku voidaan lukea tämän näennäisen antajan syyksi erityisen vastuun (tai läheisyyden) perusteella, ja 3) antaja ei ollut vilpittömässä mielessä. Vilpitön mieli voidaan sulkea pois vain silloin, kun kyseessä on laskun näennäisen antajan oma tuottamus. Tällaisena tuottamuksena voidaan verovelvollisen tapauksessa pitää myös tuottamuksellista virhettä sen työntekijöiden valinnassa tai valvonnassa.