

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

30 päivänä tammikuuta 2024 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 203 artikla – Maksuvelvoite – Henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa – Veronmaksuvelvollinen – Työntekijän laatimat väärennetyt laskut, joissa mainitaan hänen työnantajansa tiedot tämän tietämättä ja ilman tämän suostumusta – Työnantajan huolellisuusvelvollisuus

Asiassa C-442/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelný Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 26.5.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.7.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

P sp. z o.o.

vastaa

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,

jossa asian käsittelyyn osallistuu

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja N. Piçarra, kolmannen jaoston puheenjohtaja K. Jürimäe (esittelevä tuomari) ja tuomari M. Safjan,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- P sp. z o.o., edustajinaan B. Przeciechowski, adwokat, ja I. Skrok, doradca podatkowy,
- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, edustajinaan B. Kołodziej ja T. Wojciechowski,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, edustajanaan P. Chrupek, radca prawny,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään J. Jokubauskaitis ja M. Rynkowski,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.9.2023 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 203 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat P sp. z o.o. (jäljempänä P-yhtiö) ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Lublinin veroviraston johtaja, Puola; jäljempänä verohallinto) ja joka koskee arvonlisäverovelkaa, joka johtuu P-yhtiön työntekijän P. K:n laatimista väärennetyistä laskuista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettujen henkilöiden lisäksi verovelvollisena pidetään myös henkilöä, joka satunnaisesti suorittaa uuden kulkuneuvon luovutuksen siten, että myyjä, hankkija tai joku näiden puolesta lähettää tai kuljettaa kulkuneuvon hankkijalle jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin [Euroopan] yhteisön alueen sisällä.”

4 Kyseisen direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

5 Kyseisen direktiivin 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

6 Kyseisen direktiivin 205 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat määrätä 193–200, 202, 203 ja 204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa.”

Puolan oikeus

7 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 108 §:n 1 momentissa, jolla on saatettu arvonlisäverodirektiivin 203 artikla osaksi kansallista lainsäädäntöä, säädetään seuraavaa:

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

laskussa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Vuosina 2001–2014 arvonlisäverovelvollinen P-yhtiö harjoitti muun muassa polttoaineiden vähittäismyyntiä huoltoasemalla, jota johti vuoden 2005 marraskuusta lähtien kyseisen yhtiön työntekijä P. K.

9 Verotarkastuksen jälkeen todettiin, että kyseinen yhtiö oli antanut tammikuun 2010 ja huhtikuun 2014 välisenä aikana 1 679 laskua, joissa ilmoitettu arvonlisäveron määrä ei vastannut tavaroiden todellista myyntiä ja joiden arvonlisäveron kokonaisarvo oli 1 497 847 Puolan zlotya (n. 319 254 euroa), laskunsaajille, jotka olivat vähentäneet näissä laskuissa mainitun arvonlisäveron. Mainittuja laskuja ei ollut kirjattu P-yhtiön kirjanpitoon eikä vastaavaa arvonlisäveroa ollut maksettu veronsaajalle eikä sitä ollut sisällytetty kyseisen yrityksen veroilmoituksiin.

10 Riidanalaiset laskut oli liitetty tekaistulla tavalla P. K:n johtaman huoltoaseman todellisiin myynteihin, jotka oli kirjattu P-yhtiön kassakoneilla. Näihin laskuihin oli nimittäin liitetty aitoja kassakuitteja, jotka vastasivat muiden kuin kyseisissä laskuissa ilmoitettujen yhtiöiden kanssa tosiasiallisesti toteutettuja liiketoimia ja jotka P. K. oli laatinut ja myynyt ilman kyseisen yhtiön johdon suostumusta ja sen tietämättä saadakseen vilpillisesti arvonlisäveron palautuksen kyseisten laskujen saajille.

11 Huoltoaseman työntekijät keräsivät talteen nämä kassakuitit ja luovuttivat ne P. K:lle taloudellista etua vastaan. Riidanalaiset laskut oli tallennettu huoltoaseman tietokoneelle eri muodossa kuin P-yhtiön laatimat tavalliset laskut, eivätkä ne olleet saatavilla ilman tietokoneen lukituksen poistamista. P. K. käytti P-yhtiön tietoja mainiten sen riidanalaisen laskujen antajana ja ilmoittaen niissä kyseisen yhtiön verotunnisteen.

12 P. K. irtisanottiin tästä syystä 24.5.2014.

13 Naczelnik Urz?du Skarbowego (veroviraston johtaja, Puola) teki verotarkastuksen perusteella päätöksen, jossa vahvistettiin sen arvonlisäveron määrä, joka P-yhtiön oli maksettava tammikuun 2010 ja huhtikuun 2014 välisenä aikana laadittujen riidanalaisen laskujen perusteella.

14 Verohallinto pysytti tämän päätöksen 31.10.2017 tekemällään päätöksellä. Se katsoi, ettei P-yhtiö ollut noudattanut asianmukaista huolellisuutta riidanalaisen laskujen laatimisen estämiseksi. Missään asiakirjassa ei nimittäin oltu yksilöity P. K:n tarkkoja velvollisuuksia, ja hän saattoi tehtäviensä perusteella laatia huoltoaseman tuloja vastaavia laskuja kyseisen yhtiön kirjanpitoa koskevan tietojärjestelmän ulkopuolella ilman sen johdon hyväksyntää. Kun otetaan huomioon, että kyseisen yhtiön hallituksen puheenjohtaja tiesi, että laskut laadittiin huoltoaseman antamien kassakuittien perusteella ilman kirjanpidon valvontaa, hän saattoi ja hänen olisi pitänyt ennakoita, että tämä toimintatapa helpottaa laskujen laatimista petostarkoituksiin. Juuri valvonnan ja asianmukaisen organisaation puuttumisen vuoksi P-yhtiön hallituksen puheenjohtaja havaitsi riidanalaisen menettelyn vasta verohallinnon suorittaman tarkastuksen yhteydessä. Tästä seuraa, ettei P. K:ta voida pitää P-yhtiöön nähden kolmantena tahona.

15 Lisäksi verohallinnolle aiheutuva finanssiriskiä ei ole suljettu pois, joten arvonlisäverolain 108 §:n 1 momenttia voidaan soveltaa.

16 Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Lublinin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) hylkäsi 23.2.2018 antamallaan ratkaisulla kanteen, jonka P-yhtiö oli nostanut verohallinnon päätöksestä. Kyseinen yhtiö teki tämän jälkeen kassaatiovalituksen Naczelnym S?d Administracyjnym (ylin hallintotuomioistuin, Puola), joka on nyt käsiteltävässä asiassa

ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

17 Kyseisen tuomioistuimen mukaan arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin, jolla pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 203 artikla, tulkinnasta on kaksi keskenään ristiriidassa olevaa kansallisen oikeuskäytännön linjaa.

18 Ensimmäisen tulkinnan mukaan tätä säännöstä sovellettaessa ei ole tarpeen ottaa huomioon sitä, että kyseessä on työntekijä, joka on laatinut riidanalaiset laskut käyttäen työnantajansa nimeä ja verotunnistetta. Riittää, kun todetaan, että kyseinen työntekijä oli oikeutettu laatimaan laskuja ja että näin ollen hänet palkanneen yhtiön on vastattava työntekijöidensä valintaan liittyvistä riskeistä. Työnantajan vapauttaminen tilanteessa, jossa sen työntekijä laatii laskuja, merkitsisi kyseisen vastuun siirtämistä jäsenvaltiolle, mitä ei voida hyväksyä. Tällainen tulkinta edellyttäisi kuitenkin sen määrittämistä, onko kyseinen vastuu ankaraa vai tuottamukseen perustuvaa. Viimeksi mainitussa tapauksessa yhtiö, jonka tiedot on ilmoitettu riidanalaisessa laskussa, on velvollinen maksamaan arvonlisäveron vain, jos se on toiminut tuottamuksellisesti tai huolimattomasti tai laiminlyönyt valvontavelvollisuutensa.

19 Toisen tulkinnan mukaan yksikköä, jonka tietoja toinen yksikkö on lainvastaisesti käyttänyt väärin, ei pidetä riidanalaisen laskun antajana eikä se siis ole velvollinen maksamaan kyseisessä laskussa ilmoitettua arvonlisäveroa arvonlisäverolain 108 §:n 1 momentin nojalla. Kyseisessä säännöksessä todetaan selvästi, että yksikkö, joka ”antaa laskun”, eikä se, jonka tietoja on käytetty väärin, on velvollinen maksamaan arvonlisäveron. Ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuin lisää, että tällainen tulkinta voidaan johtaa myös arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan sanamuodosta.

20 Tässä tilanteessa Naczelný Sąd Administracyjny on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 203 artiklaa tulkittava siten, että tilanteessa, jossa arvonlisäverovelvollisen työntekijä on laatinut kyseisen verovelvollisen tietämättä ja ilman tämän suostumusta väärennetyn laskun, jossa mainitaan arvonlisävero, 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?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kahdella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa tulkittava siten, että tilanteessa, jossa arvonlisäverovelvollisen työntekijä on laatinut väärennetyn laskun, jossa mainitaan arvonlisävero, ilmoittaen työnantajansa tiedot arvonlisäverovelvollisen tietoina työnantajan tietämättä ja ilman tämän suostumusta, kyseistä työntekijää on pidettävä kyseisessä

artiklassa tarkoitettuna henkilönä, joka mainitsee arvonlisäveron.

22 Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa säädetään, että henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa, on velvollinen maksamaan laskussa mainitun veron.

23 Ensinnäkin kyseisen 203 artiklan soveltamisalasta on todettava, että unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että laskun antajan on maksettava laskussa mainittu arvonlisävero myös silloin, kun todellinen verollinen liiketoimi puuttuu (ks. vastaavasti tuomio 31.1.2013, *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 38 kohta ja tuomio 8.12.2022, *Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero)*, C?378/21, EU:C:2022:968, 19 kohta).

24 Vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella kyseisen 203 artiklan tarkoituksena on poistaa kokonaan verotulojen menettämisen vaara, joka voi aiheutua arvonlisäverodirektiivissä säädetystä vähennysoikeudesta (tuomio 31.1.2013, *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 32 kohta ja tuomio 8.12.2022, *Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero)*, C?378/21, EU:C:2022:968, 20 kohta). Sitä on näin ollen tarkoitus soveltaa silloin, kun arvonlisävero on laskutettu virheellisesti ja kun verotulojen menettämisen vaara on olemassa sen vuoksi, että kyseessä olevan laskun vastaanottaja voi vedota oikeuteensa vähentää tällainen arvonlisävero (tuomio 8.12.2022, *Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero)*, C?378/21, EU:C:2022:968, 21 kohta).

25 Näin ollen sellaisen laskun, jossa ilmoitetaan arvonlisäveron määrä, antaja on velvollinen maksamaan tämän määrän tuottamuksesta riippumatta, jos on olemassa verotulojen menettämisen vaara. Sitä vastoin, jos tällaista menettämisen vaaraa ei ole, arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa ei voida soveltaa (ks. vastaavasti tuomio 8.12.2022, *Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero)*, C?378/21, EU:C:2022:968, 24 kohta).

26 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että riidanalaiset laskut on laadittu petostarkoituksessa. Arvonlisäveromäärät nimittäin laskutettiin tekaistusti, jotta laskujen vastaanottajat voisivat saada petoksella kyseisen arvonlisäveron vähennysoikeuden. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ettei verotulojen menettämisen vaaraa ole suljettu pois siltä osin kuin vähennysoikeutta, johon mainittujen laskujen vastaanottajat voisivat vedota, ei voida kompensoida sillä, että näiden laskujen antaja maksaa vastaavan summan. Tällainen tilanne kuuluu siis lähtökohtaisesti arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan soveltamisalaan niin kauan kuin tällainen vaara on olemassa.

27 Toiseksi siitä, kenelle kyseisessä 203 artiklassa säädetty velvollisuus on osoitettu, on todettava, että ilmaisun ”henkilö” käyttäminen osoittaa, ettei sitä ole välttämättä osoitettu arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettulle verovelvolliselle. Luonnollisella henkilöllä, joka ei ole verovelvollinen, voi siis lähtökohtaisesti olla kyseisen direktiivin 203 artiklassa säädetty velvollisuus, jos hän mainitsee arvonlisäveron laskussa.

28 Kyseisen 203 artiklan sanamuodon perusteella ei kuitenkaan voida vastata kysymykseen siitä, kuka on kyseisessä artiklassa tarkoitettu ”henkilö, joka mainitsee [arvonlisä]veron”, kun laskun näennäisen antajan, joka on arvonlisäverovelvollinen, tunnistetietoja on käytetty väärin arvonlisäverovelvollisen ominaisuudessa ja kun kyseisen arvonlisäverovelvollisen työntekijä on laatinut väärennetyn laskun arvonlisäveropetosta varten. Ilmaisun ”henkilö” voisi nimittäin sen yleisen ja erottelamattoman luonteen vuoksi viitata yhtä hyvin verovelvolliseen kuin työntekijään.

29 Tältä osin on korostettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan mahdollisten veropetosten ja väärinkäytösten estäminen on tavoite, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, eivätkä oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuden normeihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, *Gemeente Leusden*

ja Holin Groep, C?487/01 ja C?7/02, EU:C:2004:263, 76 kohta ja tuomio 2.7.2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, 38 kohta).

30 Olisi kuitenkin tämän tavoitteen vastaista tulkita arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa siten, että väärennetyn laskun, jossa mainitaan arvonlisävero, näennäinen antaja, jonka henkilöllisyyttä arvonlisäverovelvollisena on käytetty väärin, olisi siinä tarkoitettu henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron, kun kyseinen näennäinen antaja on vilpittömässä mielessä ja verohallinnolla on tiedossaan väärennetyn laskun tosiasiallisesti antaneen henkilön henkilöllisyys. Tällaisessa tilanteessa jälkimmäistä henkilöä on siis pidettävä kyseisessä 203 artiklassa tarkoitettuna henkilönä, joka mainitsee arvonlisäveron.

31 Nyt käsiteltävässä asiassa työntekijä on käyttänyt työnantajansa tietoja tämän tietämättä ja ilman tämän suostumusta laatiakseen väärennettyjä laskuja, joissa mainitaan arvonlisävero ja esitetään työnantaja verovelvollisena, myydäkseen ne laittomasti, jotta ostajat voisivat oikeudettomasti hyötyä perusteettomasta arvonlisäveron vähennysoikeudesta.

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää kuitenkin ennakkoratkaisupyynnössään, ettei työnantaja ole osoittanut noudattaneensa toiminnassaan kaikkea asianmukaista huolellisuutta välttääkseen väärennettyjen laskujen laatimisen. Kyseinen työntekijä oli nimittäin vastuussa laskutuksesta, ja hänellä oli ollut muun muassa valtuudet laatia arvonlisäverolaskuja tietokoneistetun laskutusjärjestelmän ulkopuolella ilman, että hänen olisi tarvinnut hankkia lisäsuostumus työnantajaltaan. Verohallinto katsoi näin ollen, että kyseinen työnantaja oli rikkonut valvontavelvollisuuttaan ja että sen laiminlyönti oli estänyt sitä paljastamasta ja estämästä työntekijänsä petollisia käytäntöjä. Verohallinto katsoi näin ollen, että työnantajaa oli pidettävä kyseisessä 203 artiklassa tarkoitettuna henkilönä, joka mainitsee arvonlisäveron, ja että se oli näin ollen velvollinen maksamaan riidanalaisissa laskuissa mainitun arvonlisäveron sen kansallisen lainsäädännön nojalla, jolla pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 203 artikla.

33 Täältä osin on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön, joka on tosin kehitetty pääasian olosuhteista poikkeavissa olosuhteissa, mukaan ei ole unionin oikeuden vastaista edellyttää, että toimija toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu arvonlisäveropetokseen (tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C?409/04, EU:C:2007:548, 65 kohta ja tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, 54 kohta).

34 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on jo todennut, että jos on syytä epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta, huolellinen toimija voi tapauksessa vallitsevien olosuhteiden mukaan joutua hankkimaan tietoja toimijasta, jolta se aikoo ostaa tavaroita tai palveluja, varmistuakseen tämän luotettavuudesta (tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, 60 kohta).

35 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 29 kohdassa mainittu tavoite, on kuitenkin katsottava, että työnantajalla on arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisesti oltava samankaltainen huolellisuusvelvollisuus työntekijäänsä nähden erityisesti silloin, kun kyseisen työntekijän tehtävänä on työnantajansa nimissä ja tämän lukuun laatia laskuja, joissa mainitaan arvonlisävero. Näin ollen tällaisen työnantajan, joka on arvonlisäverovelvollinen, ei voida katsoa toimineen vilpittömässä mielessä, jos se ei ole osoittanut sellaista huolellisuutta, jota siltä voidaan kohtuudella edellyttää, työntekijänsä toiminnan valvomiseksi ja näin estänyt tätä käyttämästä arvonlisäverovelvollisen tunnistetietojaan väärennettyjen laskujen laatimiseen petostarkoituksessa. Tällaisessa tilanteessa työntekijän petollinen toiminta voidaan lukea hänen työnantajansa syyksi siten, että tätä on pidettävä kyseisessä 203 artiklassa tarkoitettuna henkilönä, joka mainitsee arvonlisäveron riidanalaisissa laskuissa.

36 Tällaisessa tilanteessa verohallinnon tai asiaa käsittelevän tuomioistuimen on arvioitava kokonaisvaltaisesti kaikkia merkityksellisiä seikkoja sen määrittämiseksi, onko verovelvollinen, jonka tunnistetietoja sen työntekijä on käyttänyt väärin väärennettyjen laskujen laatimiseen petostarkoituksessa, osoittanut sellaista huolellisuutta, jota siltä voidaan kohtuudella edellyttää, kyseisen työntekijän toiminnan valvomiseksi. Jos näin ei ole, kyseinen verovelvollinen on arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla velvollinen maksamaan kyseisissä laskuissa mainitun arvonlisäveron.

37 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa arvonlisäverovelvollisen työntekijä on laatinut väärennetyn laskun, jossa mainitaan arvonlisävero, ilmoittaen työnantajansa tiedot arvonlisäverovelvollisen tietoina työnantajan tietämättä ja ilman tämän suostumusta, kyseistä työntekijää on pidettävä kyseisessä artiklassa tarkoitettuna henkilönä, joka mainitsee arvonlisäveron, paitsi jos kyseinen verovelvollinen ei ole osoittanut sellaista huolellisuutta, jota siltä voidaan kohtuudella edellyttää, kyseisen työntekijän toiminnan valvomiseksi.

Oikeudenkäyntikulut

38 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 203 artiklaa

on tulkittava siten, että

tilanteessa, jossa arvonlisäverovelvollisen työntekijä on laatinut väärennetyn laskun, jossa mainitaan arvonlisävero, ilmoittaen työnantajansa tiedot arvonlisäverovelvollisen tietoina työnantajan tietämättä ja ilman tämän suostumusta, kyseistä työntekijää on pidettävä kyseisessä artiklassa tarkoitettuna henkilönä, joka mainitsee arvonlisäveron, paitsi jos kyseinen verovelvollinen ei ole osoittanut sellaista huolellisuutta, jota siltä voidaan kohtuudella edellyttää, kyseisen työntekijän toiminnan valvomiseksi.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.