

Дело C-442/22**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

5 юли 2022 г.

Запитваща юрисдикция:

Naczelny Sąd Administracyjny (Полша)

Дата на акта за преюдициално запитване:

26 май 2022 г.

Жалбоподател:

P Sp. z o.o.

Друга страна в производството:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

Предмет на главното производство

Касационна жалба до Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, наричан по-нататък „ВАС“) срещу решение на Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Областен административен съд Люблин, Полша) от 23 февруари 2018 г., с което се отхвърля жалба на дружеството P sp. z o. o. срещу решение на Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (директор на камарата на приходната администрация в Люблин) от 31 октомври 2017 г., потвърждаващо ревизионен акт на Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. (началник на приходната служба в P.) от 15 март 2017 г., с който се установява размера на данъка върху добавената стойност [наричан по-нататък „ДДС“], дължим от P sp. z o.o. за периода от януари 2010 г. до април 2014 г. във връзка с практиката на издаване от служителка на дружеството на фалшиви [т.нар. „празни“] фактури с ДДС.

Предмет и правно основание за отправяне на преюдициалното запитване

На основание член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз запитващата юрисдикция отправя запитване до Съда на ЕС, за да се установи дали, когато служител на данъчнозадължено лице по ДДС без знанието и съгласието на последното е издал фалшива фактура с начислен ДДС, съгласно член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета за лице, което начислява ДДС във фактура и съответно дължи ДДС, трябва да се счита данъчнозадълженото лице, чиито данни са използвани неправомерно в съдържанието на същата фактура, или пък това е служителят, който неправомерно е начислил ДДС в тази фактура, използвайки данните на субект, който е данъчнозадължено лице по ДДС и негов работодател. Значение на неполагането на дължимата грижа от работодателя при упражняването на надзор над служителя. Обективна отговорност.

Преюдициални въпроси

1) Трябва ли член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) [...] да се тълкува в смисъл, че когато служител на данъчнозадължено лице по ДДС е издал фалшива фактура с начислен ДДС, в която е посочил данните на работодателя като данъчнозадължено лице без негово знание и съгласие, за лице, което начислява ДДС във фактура и дължи ДДС, следва да се счита:

- данъчнозадълженото лице по ДДС, чиито данни са използвани неправомерно в съдържанието на фактурата, или
- служителят, който неправомерно е начислил ДДС във фактурата, използвайки данните на субект, който е данъчнозадължено лице по ДДС?

2) Има ли значение при определянето кой по смисъла на член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета трябва да се счита за лице, което начислява ДДС във фактура и дължи ДДС, при обстоятелства като описаните в точка 1 дали данъчнозадълженото лице по ДДС, наело на работа служителя, който неправомерно е посочил във фактурата с ДДС данните на наелото го на работа данъчнозадължено лице, може да се упрекне в неполагане на дължимата грижа при упражняването на надзор над служителя[?].

Посочени разпоредби от правото на Съюза

Член 203 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347,

2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7):

„ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура.“

Посочени разпоредби от националното право

Член 108, параграф 1 от Ustawa z dnia 11 marca 2004 г. o podatku od towarów i usług (Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите, Dz.U., 2011 г., № 177, позиция 1054, изменен), наричан по-нататък „Законът за ДДС“:

„Когато издаде фактура с начислен размер на данъка, съответното юридическо лице, организационна единица без правосубектност или физическо лице дължи внасянето му.“

Кратко представяне на фактите и главното производство

- 1 В периода 2001—2015 г. жалбоподателят, дружеството P sp. z o. o., извършва дейност по продажба на горива и застрояване на недвижими имоти, издателска дейност и отдаване под наем на търговски площи. Той води пълна счетоводна отчетност и е регистриран като данъчнозадължено лице по ДДС, наемащо на работа средно 14 служители и едно лице по договор за поръчка.
- 2 След като приходната служба извършва кръстосана данъчна ревизия, се установява, че в периода от януари 2010 г. до април 2014 г. дружеството жалбоподател е издало 1 679 фалшиви фактури с ДДС, по които общата сума на ДДС възлиза на 1 497 847 PLN (полски злоти) (т.нар. „празни“ фактури, които не отразяват действително извършени продажби на стоки), на субекти, които са използвали начисления ДДС в тези фактури. Фалшивите фактури не са регистрирани в дневника на продажбите на дружеството жалбоподател, а начисленият по тях дължим ДДС не е внесен в държавния бюджет, нито е осчетоводен.
- 3 Издаването на фалшивите фактури е било обвързано с действителни продажби на бензиностанция, осчетоводени от дружеството жалбоподател чрез касови апарати. За тази цел към копията от фалшивите фактури с ДДС са прилагани фискални бонове, произтичащи всъщност от сделки със субекти, различни от посочените в съставените фактури с ДДС.
- 4 Във връзка с констатациите, направени при данъчната ревизия, председателят на управителния съвет на дружеството жалбоподател провежда собствено вътрешно разследване в това отношение, при което се оказва, че работещата в дружеството служителка Р.К. е издавала т.нар.

„празни“ фактури с ДДС и е търгувала с тях без знанието и съгласието на управителния съвет.

- 5 Р.К. е работела на бензиностанцията на дружеството жалбоподател на длъжността управител от 25 ноември 2005 г. до 24 май 2014 г., когато поради неизпълнение на трудовите ѝ задължения трудовото правоотношение с нея е прекратено на основание член 52 от Kodeks pracy (Кодекс на труда). Сред нейните задължения е било обслужването на фискална каса, изготвянето на фактури и подготвянето на документи за главния счетоводител.
- 6 От изявленията на Р.К. следва, че от 2010 г. нататък тя е издавала сборни фактури по фискални бонове, събирани от служителите на управляваната от нея бензиностанция. Фискалните бонове са събирани от кошчетата за боклук, а всички служители, събирали фискални бонове, са извличали от това финансова полза. За всяка фактура в котелното помещение са съхранявани подредени фискални бонове, описани по години, което е трябвало да гарантира, че съставените фактури не са „празни“, като с тази практика не е трябвало да се нанасят вреди на дружеството жалбоподател. Фалшивите фактури са били записани на компютър в офиса (във файл, който без разблокиране е недостъпен). Р.К. съставя тези фактури във формат, различен от този на истинските фактури, винаги в отсъствие на своя заместник и не разпечатва копия на фактурите, за да не създава „хартиен архив“, а тъй като са фактури по фискални бонове, не ги изпраща на счетоводството. Тя използва данните на дружеството жалбоподател, посочвайки го като издател на фактурите и използвайки неговия [данъчен идентификационен номер]. Върху фактурите Р.К. полага подпис и печат, а от 2014 г. компютърен подпис без печат. Всички оказали съдействие служители са получили финансова облага. Служителите получават пари според литрите гориво по фискалните бонове, послужили за издаването на фалшиви фактури.
- 7 Въз основа на констатациите от финансова ревизия началникът на приходната служба в Р. издава ревизионен акт, с който се установява размерът на ДДС, дължим от дружеството жалбоподател във връзка с практиката на издаване на фалшиви фактури в периода от януари 2010 г. до април 2014 г.
- 8 След като разглежда жалбата срещу този акт, със свое решение от 31 октомври 2017 г. директорът на камарата на приходната администрация в Л[юблин] го потвърждава.
- 9 Въз основа на установените обстоятелства и двата органа приемат, без страните да възразяват в това отношение, че с фалшивите фактури са документирани доставки на стоки и услуги, които в действителност не са извършвани. С тези фактури било симулирано действително извършване на сделки с цел измама при възстановяването на данъка. Според тези органи

работодателят не е положил дължимата грижа, за да предотврати издаването на фалшиви фактури с ДДС. Р.К. нямала точно определен обхват на задълженията в писмена форма. Широките ѝ правомощия включвали право да издава фактури с ДДС по фискални бонове извън системата BOS във формат Excel без допълнително съгласие от работодателя. Тъй като председателят на управителния съвет на дружеството жалбоподател знаел, че на бензиностанцията се издават фактури по фискални бонове, тоест без счетоводен контрол, той трябвало да предвиди, че така се улеснява издаването на нередовни фактури. Именно липсата на контрол и организация довела до разкриването на тази практика от председателя на управителния съвет на дружеството едва след извършването на кръстосана ревизия от данъчния орган.

- 10 Според административните органи Р.К. не се явява трето лице спрямо дружеството жалбоподател, а е управител на принадлежащ на дружеството обект, оправомощен да издава фактури служител и ръководител на екип от служители.
- 11 Те освен това приемат, че въпреки действията, насочени към изключване от сметките на контрагентите, използвали тези фалшиви фактури с ДДС, са настъпили данъчни загуби, които не са били предотвратени своевременно, поради което е основателно в случая да се приложи член 108, параграф 1 от Закона за ДДС.
- 12 С решение от 23 февруари 2018 г. областният административен съд отхвърля жалбата на дружеството жалбоподател срещу решението на директора на камарата на приходната администрация в Люблин, приемайки доводите на последния.
- 13 На основание член 173, параграф 1 от Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Закон от 30 август 2002 г. за производството пред административните съдилища, Dz.U., 2019 г., позиция 2325, изменен) дружеството жалбоподател подава касационна жалба срещу посоченото съдебно решение.

Основни доводи на страните в главното производство

- 14 В касационната жалба дружеството жалбоподател твърди следното:
 - 1) Член 108, параграф 1 [от Закона за ДДС] е нарушен поради неправилното му прилагане, тъй като:
 - а) фактурите са издавани не от юридическото лице, тоест дружеството жалбоподател, а от физическо лице, което е негов служител, с намерение да се създадат предпоставки за незаконно приспадане на данъка чрез сътрудничащи с него субекти. Постъпвайки по този начин, физическото лице е действало в качеството на трето лице извън обвързващото го

правоотношение с работодателя и в нарушение на обхвата на упълномощаването да издава фактури на „оправомощени за това лица“. Същото лице посочва във фактурите дружеството жалбоподател без знанието и съгласието на последното.

б) субектите, посочени като получатели по фактурите, са били задължени да върнат сумата на данъка, формирана при занижаването на данъчното задължение, поради което не се е стигнало до намаляване на данъчните вземания. Същевременно основната цел на член 203 от Директива 2006/112/ЕО и член 108, параграф 1 от Закона за ДДС, с който първата разпоредба е транспонирана в полското право, е да се предотврати намаляването на данъчни приходи чрез незаконосъобразно приспадане на начислен във фактура данък от получателя по нея, а не да се въведат санкции с цел задължаване на данъчнозадължено лице да заплати определена сума поради издаването на фалшиви фактури без неговото знание и съгласие.

2. Член 108, параграф 1 [от Закона за ДДС] е нарушен поради неправилното му тълкуване, тъй като в съдебното решение се приема:

а) че „признаването на липсата на отговорност на работодателя в това отношение би довело до прехвърляне на тази отговорност от предприятията към държавата, а това е неприемливо“. Същевременно, съгласно правилното лексикално тълкуване на тази разпоредба, ако юридическото лице, което е работодател, не носи отговорност, не се стига до прехвърляне на отговорност към държавната хазна, а отговорността за издаването на фалшиви фактура се носи от физическото лице, което фактически ги е издало.

б) че издаването на фактура от юридическо лице било неправомерно деяние на негов служител, който си послужил с данните на работодателя, посочвайки го като издател на фактурата и нарушавайки в същото време обхвата на упълномощаването да издава фактури с ДДС на „оправомощените за това лица“. Дружеството жалбоподател обаче не е давало на служителя изрично или мълчаливо съгласие за извършването на такова неправомерно деяние, което съгласие е необходима предпоставка за търсенето на отговорност от дружеството въз основа на тази разпоредба.

в) че за възникването на отговорността на юридическо лице въз основа на тази норма било достатъчно неговият ръководен орган да е могъл да узнае за незаконосъобразното деяние на неговия служител предвид дългата продължителност на извършването на деянието. За прилагането на тази разпоредба обаче е необходимо органът на юридическото лице наистина да е узнал за практиката на издаване на фалшиви фактури и да я е приел. Евентуалната небрежност при надзора, упражняван от управителния съвет на юридическото лице, и неволното допускане на престъпната практика на служител на дружеството, довели до намаляване на приходите на

държавната хазна, могат да бъде само основание за търсене на отговорност от юридическото лице за вреди по отделни правила.

- 15 Другата страна в производството застъпва становището, изразено на предходните етапи от производството.

Кратко представяне на мотивите за отправяне на преюдициалното запитване

- 16 Според ВАС за разрешаването на разглеждания касационен спор е необходимо Съдът на Европейския съюз да отговори на въпрос относно тълкуването и правилата за прилагане на член 203 от Директива 2006/112/ЕО, който е транспониран в полското право с член 108, параграф 1 от Закона за ДДС.
- 17 Спорът между страните в производството се свежда до това дали, когато служител на данъчнозадължено лице по ДДС без знанието и съгласието на последното е издал фалшива фактура с начислен ДДС, предвид член 203 от Директива 2006/112/ЕО за лице, което начислява ДДС във фактура и съответно дължи ДДС, трябва се счита данъчнозадълженото лице, чиито данни са използвани неправомерно в съдържанието на същата фактура, или пък това е служителят, който неправомерно е начислил ДДС в тази фактура, използвайки данните на субект, който е данъчнозадължено лице по ДДС.
- 18 В случаите, по които фактите са подобни на тези по настоящото дело, националните административни съдилища следват две виждания при тълкуването на тази разпоредба.
- 19 Според първото виждане „няма причини служителят, виновен за издаването на спорните фактури, да бъде задължаван да внесе данъка на това основание, тъй като разпоредбата се отнася за лицето, което фигурира на фактурата като неин издател, тоест лицето, извършило продажбата“ (вж. например решение на ВАС от 10 април 2013 г., дело I FSK 362/12). Поддръжниците на това виждане обръщат внимание на функцията, която изпълнява служителят, издаващ фактури. Поради трудовото му правоотношение и предоставените му правомощия неговото участие в практиката на издаване на фалшиви фактури не може да се пренебрегне. Предприятието носи риска, свързан с извършването на стопанска дейност, подбора на служителите и упражняването на надзор върху изпълняваните от тях задължения. Признаването, че работодателят не носи отговорност на това основание, би довело до прехвърляне на отговорността за извършване на стопанска дейност към държавата, а това е неприемливо. Това виждане застъпва първоинстанционният съд в настоящия случай.
- 20 Поддръжниците на второто виждане обаче твърдят, че субект, чиито данни неправомерно са използвани в съдържанието на фактура и за който неправомерно „се е представил“ друг субект, не е издател на фактура,

дължащ внасянето на данъка на основание член 108, параграф 1 от Закона за ДДС. Това е така и когато неправомерно са използвани данните на субект, който е данъчнозадължено лице по ДДС (вж. решение на ВАС от 27 юни 2017 г., дело I FSK 1459/15). Приема се всъщност, че тълкуването на член 108, параграф 1 от Закона за ДДС не може да води до задължаване на субект, който няма нищо общо с издаването на фактурата, да внесе начисления по фактурата данък. В тази разпоредба се посочва, че длъжен да внесе данъка е субектът, който „издава фактурата“, а не субектът, чиито данни са вписани във фактурата като данни на издателя.

С други думи, ако поради неправомерно деяние на друго лице като издател на фактурата е посочен субект, който не е знаел за издаването ѝ, не е бил съгласен с нейното издаване и фактически не я е издал, нито пък е възложил нейното издаване и не е я включвал в правния оборот, този субект не може да се счита за издател на фактурата по смисъла на член 108, параграф 1 от Закона за ДДС.

- 21 Ако се приеме първото виждане — а именно, че субектът, начислил при тези обстоятелства ДДС във фактурата, и съответно субектът, който е длъжен да го внесе на основание член 203 от Директива 2006/112/ЕО, е субектът, посочен на фактурата като издател, включително когато служител мами работодателя, който не знае за практиката на издаване на фалшиви фактури — ще трябва да се даде отговор на въпроса дали този субект понася обективна отговорност за издаването на фалшиви фактури, само защото наетото от него лице е издало фактура, или понася отговорност въз основа на вината му за упражнявания надзор, защото не е положил дължимата грижа в организацията на предприятието, включително поради възлагането на неговия служител на задачата да издава фактури. В тази втора хипотеза работодателят би могъл да се освободи от отговорност, ако не може да бъде упрекван за неполагането на дължимата грижа. Тогава възниква въпросът дали в тази хипотеза никой няма да е длъжен да внесе ДДС, начислен неправомерно във фактурите, или пък отговорността преминава върху служителя, който е начислил този ДДС неправомерно.
- 22 Ако пък се приеме, че лицето, което е начислило ДДС във фактурата и е отговорно за неговото внасяне, е лицето (служителят), което фактически е начислило ДДС във фактурата, използвайки данните на работодателя без негово знание и съгласие, се създава риск задължението по член 203 от Директивата да остане неизпълнено предвид имущественото положение на това лице. Няма обаче съмнения, че именно това лице фактически е начислило ДДС в неправомерно издадената фактура. Ето защо в наказателното производство именно срещу това лице най-често се повдига обвинение, както в разглеждания случай, а това свидетелства, че правоохранителните органи считат за отговорно лицето, което фактически е издало фактурата с ДДС, а не данъчнозадълженото лице, чиито данни това лице е използвало неправомерно. Това подкрепя виждането, че и от данъчна гледна точка именно лицето (служителят), което фактически извършва

данъчна измама чрез издаването на фалшиви фактури с начислен ДДС, е длъжно да го внесе на основание член 203 от Директива 2006/112/ЕО, а не субектът, чиито данни това лице е използвало без негово знание.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ