

Lieta C-442/22**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2022. gada 5. jūlijs

Iesniedzējtiesa:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2022. gada 26. maijs

Prasītāja:

P sp. z o. o.

Atbildētājs:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

Pamatlietas priekšmets

Kasācijas sūdzība *Naczelny Sąd Administracyjny* [Augstākajā administratīvajā tiesā] (turpmāk tekstā – “NSA”) par *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* [Vojevodistes administratīvās tiesas Lublīnā] 2018. gada 23. februāra spriedumu, ar ko noraidīta *P sp. z o. o.* sūdzība par *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie* [Nodokļu administrācijas palātas direktora Lublīnā] 2017. gada 31. oktobra lēmumu, ar kuru tika atstāts spēkā *Naczelnik Urzędu Skarbowego w P.* [Nodokļu iestādes direktora P.] 2017. gada 15. marta lēmums, ar ko sabiedrībai *P sp. z o. o.* tika noteikta pievienotās vērtības nodokļa [turpmāk tekstā – “PVN”] summa par laikposmu no 2010. gada janvāra līdz 2014. gada aprīlim saistībā ar to, ka šīs sabiedrības darbiniece ir izrakstījusi viltotus [tā dēvētos “tukšos”] PVN rēķinus.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un tiesiskais pamats

Pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu, iesniedzējtiesa uzdod Tiesai jautājumus un vēlas noskaidrot, vai situācijā, kad

PVN maksātāja darbinieks bez šā maksātāja ziņas un piekrišanas ir izrakstījis viltotu rēķinu, kurā norādīts PVN, par personu, kura norāda maksājamo PVN rēķinā un kurai tādējādi ir uzlikts pienākums norēķināties par PVN, ņemot vērā Padomes Direktīvas 2006/112/EK 203. pantu, ir uzskatāms nodokļa maksātājs, kura dati tika nelikumīgi norādīti minētā rēķina saturā, vai darbinieks, kurš ir nelikumīgi norādījis PVN šajā rēķinā, izmantojot PVN maksātāja – sava darba devēja datus. Darba devēja pienācīgas rūpības trūkuma nozīme darbinieka uzraudzībā. Atbildība neatkarīgi no vainas.

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) [..] 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja PVN maksātāja darbinieks, ir izrakstījis viltotu rēķinu, kurā norādīts PVN, un kurā viņš kā nodokļa maksātāju ir norādījis darba devēju bez viņa ziņas un piekrišanas, par personu, kura norāda PVN rēķinā un kurai ir jāmaksā PVN, ir uzskatāms:

- PVN maksātājs, kura dati tika nelikumīgi izmantoti rēķina saturā, vai
- darbinieks, kurš nelikumīgi norādīja PVN rēķinā, izmantojot PVN maksātāja datus?

2) Lai atbildētu uz jautājumu, kas Padomes Direktīvas 2006/112/EK 203. panta izpratnē ir uzskatāms par personu, kura PVN norāda rēķinā un kurai ir jāmaksā PVN tādos apstākļos, kādi aprakstīti [pirmajā jautājumā,] vai ir būtiski, vai PVN maksātājam, kas nodarbina tādu darbinieku, kurš PVN rēķinā nelikumīgi norāda datus par savu darba devēju, var pārņemt, ka viņš nav ar pienācīgu rūpību uzraudzījis darbinieku?

Atbilstošās Kopienas tiesību normas

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 203. pants:

“PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā.”

Atbilstošās valsts tiesību normas

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [2004. gada 11. marta Likuma par preču un pakalpojumu nodokli] (*Dz.U.*, 2011., Nr. 177, 1054. poz. ar grozījumiem), turpmāk tekstā – “PVN likums”, 108. panta 1. punkts:

“Ja juridiska persona, organizatoriska vienība, kam nav tiesībspējas, vai fiziska persona izsniedz rēķinu, kurā tā norāda nodokļa summu, tai ir pienākums to samaksāt.”

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja sabiedrība *P sp. z o.o.* laikposmā no 2001. līdz 2015. gadam nodarbojās ar degvielas pārdošanu, nekustamā īpašuma attīstīšanu, izdevējdarbību un komercplatību iznomāšanu. Tā kārtoja pilnu grāmatvedību un bija reģistrēta PVN maksātāja, kurā vidēji strādāja 14 darbinieki un viena persona uz uzņēmuma līguma pamata.
- 2 Pēc Nodokļu iestādes veiktās nodokļu kontrolpārbaudes tika konstatēts, ka prasītāja sabiedrība laikposmā no 2010. gada janvāra līdz 2014. gada aprīlim izrakstīja 1679 viltotus PVN rēķinus par kopējo PVN summu 1 497 847 PLN apmērā (tā dēvētos “tukšos” rēķinus, kuri nedokumentē faktiski preču pārdošanu) uzņēmumiem, kuri samaksāja šajos rēķinos norādīto PVN. Minētie viltotie rēķini netika ieģrāmatoti prasītājas sabiedrības pārdošanas reģistrā, kā arī tajos norādītais PVN netika nedz iemaksāts valsts budžetā, nedz arī ieģrāmatots.
- 3 Viltoto rēķinu sagatavošana bija saistīta ar faktisko pārdošanu degvielas uzpildes stacijās, ko prasītāja sabiedrība uzskaitīja ar kases aparātiem. Šim nolūkam šo viltoto PVN rēķinu kopijām tika pievienoti kases čeki par darījumiem, kuri faktiski tika veikti ar citiem uzņēmumiem, nevis tiem, kas bija norādīti izrakstītajos PVN rēķinos.
- 4 Saistībā ar nodokļu kontroles rezultātiem prasītājas sabiedrības valdes priekšsēdētājs šajā ziņā veica pašu iekšējo izmeklēšanu, kuras rezultātā tika konstatēts, ka ar tā dēvēto “tukšo” PVN rēķinu izrakstīšanu un to tirdzniecību bez uzņēmuma valdes ziņas un piekrišanas ir nodarbojušies sabiedrības darbiniece P. K.
- 5 P. K. bija nodarbināta prasītājas sabiedrības degvielas uzpildes stacijā vadītājas amatā laikposmā no 2005. gada 25. novembra līdz 2014. gada 24. maijam, kad darbinieka pienākumu pārkāpuma dēļ darba tiesiskās attiecības ar viņu tika izbeigtas, pamatojoties uz Darba kodeksa 52. pantu. Viņas pienākumos ietilpa kases aparāta apkalpošana, rēķinu izrakstīšana un dokumentu sagatavošana galvenajai grāmatvedei.
- 6 No P. K. teiktā izriet, ka, sākot ar 2010. gadu, viņa izrakstīja pārskata rēķinus par kases čekiem, ko bija vākuši viņas vadītās degvielas uzpildes stacijas darbinieki. Kases čeki tika iegūti no atkritumu tvertnēm, un visi darbinieki, kas tos vāca, guva finansiālu labumu. Katlu telpā katram rēķinam tika glabāti atsevišķi pa gadiem sašķiroti kases čeki, lai izsniegtie rēķini nebūtu tukši un šī prakse nekaitētu prasītājai sabiedrībai. Viltotie rēķini bija saglabāti birojā esošā datorā (datnē, kas bija neredzama bez atbloķēšanas). P. K. šos rēķinus vienmēr izrakstīja formātā, kas nav pareizu rēķinu formāts, vienmēr sava vietnieka prombūtnes laikā, un viņa nedrukāja rēķinu kopijas, lai neradītu “papīra arhīvu”, un, tā kā tie bija rēķini par kases čekiem, viņa tos nenodeva grāmatvedībai. Viņa izmantoja prasītājas sabiedrības datus, norādot sabiedrību kā rēķina sagatavotāju un izmantojot tās PVN maksātāja numuru. Uz rēķiniem ir P. K. paraksts un zīmogs, bet no

2014. gada – elektronisks paraksts bez zīmoga. Visi darbinieki, kas sadarbojās, guva finansiālu labumu. Darbinieki saņēma naudu par tik litriem degvielas, cik bija norādīts uz viņu iesniegtajiem kases čekiem, kuri tika izmantoti, lai sagatavotu viltotu rēķinu.

- 7 Pēc nodokļu kontroles konstatējumiem Nodokļu iestādes vadītājs P. pieņēma lēmumu, ar kuru prasītājam sabiedrībai tika noteikta PVN saistību summa saistībā ar viltoto rēķinu sagatavošanu laikposmā no 2010. gada janvāra līdz 2014. gada aprīlim.
- 8 Nodokļu administrācijas palātas direktora L., kurš izskatīja apelācijas sūdzību par šo lēmumu, ar 2017. gada 31. oktobra lēmumu to atstāja spēkā.
- 9 Pamatojoties uz konstatētajiem apstākļiem, abas iestādes bija vienprātis – un puses to nenoliedza –, ka viltotie rēķini dokumentēja faktiski nenotikušu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu. Šie rēķini imitēja faktiskus darījumus, lai izkrāptu nodokļu atmaksu. Minētās iestādes uzskatīja, ka darba devējs nav ievērojis pienācīgu rūpību, lai novērstu viltoto PVN rēķinu sagatavošanu. P. K. netika rakstveidā precīzi noteikts darba pienākumu apjoms. Plašajā darba pienākumu apjomā ietilpa tiesības bez darba devēja papildu piekrišanas sagatavot PVN rēķinus par kases čekiem ārpus BOS sistēmas *Excel* formātā. Tā kā prasītājas sabiedrības valdes priekšsēdētājs zināja, ka degvielas uzpildes stacijā rēķini tiek sagatavoti par kases čekiem, proti, bez grāmatvedības kontroles, viņš varēja un viņam vajadzēja paredzēt, ka tas atvieglo neuzticamu rēķinu izrakstīšanu. Tieši pienācīgas uzraudzības un organizācijas trūkums noveda pie tā, ka sabiedrības valdes priekšsēdētājs atklāja aprakstīto praksi tikai pēc tam, kad nodokļu iestāde veica kontrolpārbaudi.
- 10 Pārvaldes iestādes uzskata, ka P. K. nebija trešā persona attiecībā pret prasītāju sabiedrību, bet gan sabiedrībai piederošās degvielas uzpildes stacijas vadītāja – darbiniece, kura bija pilnvarota izrakstīt rēķinus un bija atbildīga par darbinieku komandu.
- 11 Tāpat tās norādīja, ka, neraugoties uz pasākumiem, kuru mērķis bija izslēgt no norēķiniem tos darījumu partnerus, kuri izmantoja šos viltotos PVN rēķinus, ir radušies nodokļu zaudējumi, kuri netika laikus novērsti, tādēļ šajā lietā ir piemērojams PVN likuma 108. panta 1. punkts.
- 12 Ar 2018. gada 23. februāra spriedumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny* noraidīja prasītājas sabiedrības sūdzību par Nodokļu administrācijas palātas direktora Ūbļinā lēmumu, piekrītot pārsūdzības iestādes argumentācijai.
- 13 Prasītāja sabiedrība, pamatojoties uz *ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* [2002. gada 30. augusta Likuma par tiesvedību administratīvajās tiesās] (*Dz.U.*, 2019., 2325. poz., ar grozījumiem) 173. panta 1. punktu par minēto spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību.

Pamatlietas dalībnieku galvenie argumenti

14 Prasītāja sabiedrība savā kasācijas sūdzībā apgalvo:

1) ka ir ticis pārkāpts 108. panta 1. punkts, to nepareizi piemērojot saistībā ar to, ka:

a) rēķinus izrakstīja nevis juridiska persona, proti, prasītāja sabiedrība, bet gan fiziska persona, proti, sabiedrības darbiniece, kura to darīja ar nolūku radīt pamatojumu tam, lai tās līdzdalībnieki nelikumīgi atskaitītu nodokļus. Šādi rīkodamās, viņa darbojās kā trešā persona, ārpus starp viņu un darba devēju pastāvošajām tiesiskajām attiecībām, pārkāpjot savu pilnvarojumu izrakstīt rēķinus “personām, kurām uz to ir tiesības”. Viņa norādīja prasītāju sabiedrību rēķinos bez tās ziņas un piekrišanas.

b) uzņēmumiem, kas norādīti kā rēķinu saņēmēji, bija pienākums atmaksāt nodokļa summu, kas radusies, par zemu novērtējot nodokļu saistības, līdz ar to nodokļu saistību samazinājums neesot radies. Tomēr Direktīvas 2006/112/EK 203. panta un PVN likuma 108. panta 1. punkta, ar kuru tas ir transponēts Polijas tiesību aktos, galvenais mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zaudējumus, kas rodas, ja saņēmējs nelikumīgi ir atskaitījis rēķinā norādīto nodokli, nevis noteikt sankciju, kuras mērķis ir uzlikt nodokļu maksātājam pienākumu samaksāt noteiktu summu tāpēc, ka viltots rēķins tikai izrakstīts bez viņa ziņas vai piekrišanas.

2. ka ir ticis pārkāpts 108. panta 1. punkts, to nepareizi interpretējot, jo spriedumā tika pieņemts:

a) ka “darba devēja atbildības neesamības atzīšana šajā sakarā novestu pie uzņēmēju atbrīvošanas no šādas atbildības un tās uzgrūšanas valstij, kas ir nepieņemami”. Tomēr, atbilstoši šīs tiesību normas pareizai gramatiskajai interpretācijai, ja darba devējs – juridiska persona nav atbildīga, atbildība netiek uzgrūsta Valsts kasei, bet atbildība par viltotu rēķinu izrakstīšanu ir tai fiziskajai personai, kura tos ir faktiski ir izrakstījusi.

b) ka par to, ka juridiska persona ir izrakstījusi rēķinu, tika uzskatīta tās darbinieka nelikumīgā rīcība, kurš ir izmantojis darba devēja datus, norādot darba devēju kā rēķina izrakstītāju, un tādējādi pārkāpjot pilnvarojumu izrakstīt PVN rēķinus “personām, kurām uz to ir tiesības”. Tomēr prasītāja sabiedrība nav devusi darbiniekam skaidru vai netiešu piekrišanu šādai nelikumīgai rīcībai, kas ir obligāts nosacījums, lai konstatētu sabiedrības atbildību saskaņā ar šo tiesību normu.

c) ka tam, lai juridiskajai personai rastos atbildība saskaņā ar šo tiesību normu, pietiek ar to, ka tās struktūra varēja uzzināt par tās darbinieka nelikumīgo rīcību, ņemot vērā šīs rīcības ilgumu. Tomēr, lai piemērotu šo tiesību normu, ir nepieciešams, lai juridiskās personas pārvaldes institūcija faktiski zinātu par viltotu rēķinu sagatavošanu un piekristu tam. Iespējama juridiskās personas vadības nolaidība uzraudzībā un sabiedrības darbinieka netīša noziedzīgas rīcības

pieļaušana, kā rezultātā tika samazināti Valsts kases ieņēmumi, var vienīgi būt pamats juridiskās personas atbildībai par zaudējumu atlīdzību saskaņā ar atsevišķiem noteikumiem.

- 15 Otrais lietas dalībnieks uztur nostāju, kas pausta iepriekšējos tiesvedības posmos.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izklāsts

- 16 *Naczelny Sąd Administracyjny* ieskatā šīs kasācijas sūdzības izlemšanai ir nepieciešama Eiropas Savienības Tiesas atbilde uz jautājumu par Direktīvas 2006/112/EK 203. panta, kas Polijas tiesību aktos tika transponēts ar PVN likuma 108. panta 1. punktu, interpretāciju un piemērošanas noteikumiem.
- 17 Strīds starp lietas dalībniekiem koncentrējas uz atbildi uz jautājumu, vai situācijā, kad PVN maksātāja darbinieks, bez šī maksātāja ziņas un piekrišanas, ir izrakstījis viltotu rēķinu, kurā norādīts PVN, par personu, kura norāda PVN rēķinā un kurai ir jāmaksā PVN, ņemot vērā Direktīvas 2006/112/EK 203. pantu, ir uzskatāms nodokļa maksātājs, kura dati tika nelikumīgi norādīti rēķinā, vai darbinieks, kurš ir nelikumīgi norādījis PVN rēķinā, izmantojot PVN maksātāja datus.
- 18 Lietās, kurās ir līdzīgi fakti kā šajā lietā, valsts administratīvās tiesas pauž divas nostājas par šīs tiesību normas interpretāciju.
- 19 Atbilstoši pirmajai nostājai “nav pamata, lai uz šā pamata noteiktu nodokļa maksāšanas pienākumu darbiniekam, kas vainojams strīdīgo rēķinu izrakstīšanā, jo tiesību norma attiecas uz personu, kas rēķinā ir norādīta kā tā izrakstītājs, tas ir, personu, kas veic pārdošanu” (skat., piemēram, NSA 2013. gada 10. aprīļa spriedumu lietā I FSK 362/12). Šīs nostājas piekritēji norāda uz rēķinus izrakstošā darbinieka lomu. Darba tiesiskās attiecības un tam piešķirtās pilnvaras nozīmē, ka viņa piedalīšanās viltotu rēķinu izrakstīšanā nevar tikt ignorēta. Uzņēmējs uzņemas risku, kas saistīts ar uzņēmējdarbības veikšanu, darbinieku atlasī, kontroli pār viņu pienākumu izpildi. Ja uz šā pamata tiktu atzīta darba devēja atbildības neesamība, tas nozīmētu, ka šāda atbildība par uzņēmējdarbību tiktu uzgrūsta valstij, kas ir nepieņemami. Šādu nostāju šajā lietā ir paudusi pirmās instances tiesa.
- 20 Savukārt otrās nostājas piekritēji apgalvo, ka par rēķina izrakstītāju, kuram ir pienākums maksāt nodokli saskaņā ar PVN likuma 108. panta 1. punktu, nav uzskatāma persona, kuras dati tika nelikumīgi izmantoti rēķina saturā un par kuru nelikumīgi “uzdevās” cita persona. Tas attiecas arī uz gadījumiem, kad ir nelikumīgi izmantoti tādas personas dati, kas ir PVN maksātāja (skat. NSA 2017. gada 27. jūnija spriedumu lietā Nr. I FSK 1459/15). Tiek pieņemts, ka PVN likuma 108. panta 1. punkta interpretācija nedrīkst novest pie tā, ka pienākums maksāt rēķinā norādīto nodokli tiek uzlikts tai personai, kurai nav nekāda sakara ar rēķina izrakstīšanu. Šajā tiesību normā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājs ir persona, kas “ir izrakstījusi rēķinu”, nevis persona, kuras dati ir norādīti rēķinā kā rēķina izrakstītāja.

Citiem vārdiem sakot, ja citas personas nelikumīgas rīcības rezultātā kā rēķina izrakstītājs rēķinā ir norādīta persona, kura nezināja par tā izrakstīšanu, nepiekrita tā izrakstīšanai un kura faktiski nav izrakstījusi rēķinu vai nav uzdevusi to izrakstīt, kā arī nav to ieviesusi aprītē, šāda persona nav uzskatāma par rēķina izrakstītāju PVN likuma 108. panta 1. punkta izpratnē.

- 21 Ja tiek atbalstīta pirmā nostāja, proti, ka persona, kas šajos apstākļos rēķinā norāda PVN, un tādējādi persona, kurai tas jāmaksā saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 203. pantu, ir persona, kas rēķinā ir norādīta kā izrakstītāja, arī tad, kad darbinieks maldina darba devēju, kurš nezina par viltotu rēķinu izrakstīšanas praksi, būs jāatbild uz jautājumu, vai šī persona ir atbildīga par viltotu rēķinu izrakstīšanu neatkarīgi no vainas, pamatojoties tikai uz to, ka rēķinu ir izrakstījusi tās nodarbināta persona, vai uz vainu uzraudzībā saistībā ar to, ka tā nav ievērojusi pienācīgu rūpību uzņēmuma organizācijā, tostarp ir uzticējusi saviem darbiniekiem rēķinu izrakstīšanu. Pēdējā gadījumā šis darba devējs varētu atbrīvoties no atbildības, ja uz to nevar attiecināt pienācīgas rūpības trūkumu. Tad rodas jautājums, vai šādā situācijā nevienam nebūs pienākuma samaksāt rēķinā nelikumīgi norādīto PVN, vai arī atbildība tiks uzgrūsta darbiniekam, kurš nelikumīgi ir norādījis šo PVN.
- 22 Savukārt, ja tiek atzīts, ka persona, kas norāda PVN rēķinā un ir atbildīga par tā samaksu, ir persona (darbinieks), kas faktiski norādīja PVN rēķinā, izmantojot darba devēja datus bez darba devēja ziņas un piekrišanas, tas rada risku, ka netiks izpildīts Direktīvas [2006/112/EK] 203. pantā noteiktais pienākums šīs personas finansiālā stāvokļa dēļ. Tomēr nav apstrīdams, ka tieši šī persona faktiski norādīja PVN nelikumīgi izrakstītajā rēķinā. Šā iemesla dēļ šai personai, kā tas ir arī šajā lietā, visbiežāk tiek izvirzītas apsūdzības kriminālprocesā, kas liecina par to, ka tiesībsargsardzības iestādes atbildību attiecina uz personu, kas faktiski izrakstījusi PVN rēķinu, nevis uz nodokļa maksātāju, kura datus šī persona ir nelikumīgi izmantojusi. Tas liecinātu par to, ka arī nodokļu jomā tieši tai personai (darbiniekam), kas faktiski ir izdarījusi noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā, izrakstot nepatiesu rēķinu, kurā ir norādīts PVN, tas bija jāmaksā, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112/EK 203. pantu, nevis subjektam, kuras datus šī persona izmantoja bez viņa ziņas.