

Vec C-442/22

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

5. júl 2022

Vnútroštátny súd:

Naczelny Sąd Administracyjny

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

26. máj 2022

St'ážovateľka:

P Sp. z o.o.

Odporca:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

PRACOVNÝ DOKUMENT

Predmet konania

Kasačná sťažnosť podaná na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd; ďalej len „NSA“) proti rozsudku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Vojvodský správny súd Lublin) z 23. februára 2018, ktorým bola zamietnutá žaloba spoločnosti P sp. z o. o. podaná proti rozhodnutiu Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Riaditeľ Daňovej správy Lublin) z 31. októbra 2017. ktorým sa potvrdilo rozhodnutie Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. (riaditeľa Daňového úradu v P.) z 15. marca 2017 o vyrubení dane z tovarov a služieb (ďalej len „DPH“) spoločnosti P sp. z o. o. za obdobie od januára 2010 do apríla 2014 v súvislosti s praxou vystavovania nepravdivých [tzv. „prázdnych“] faktúr na DPH pracovníčkou tejto spoločnosti.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Vnútroštátny súd podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie predkladá Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky, ktorými sa pýta, či v situácii, keď pracovník osoby zdaniteľnej daňou z pridanej hodnoty vystavil falošnú faktúru s uvedením DPH bez vedomia a súhlasu tejto zdaniteľnej osoby, treba za osobu, ktorá uvádza DPH na faktúre a ktorá je preto povinná zaplatiť DPH, považovať z hľadiska článku 203 smernice Rady 2006/112/ES zdaniteľnú osobu, ktorej údaje boli neoprávnene použité v tejto faktúre, alebo pracovníka, ktorý neoprávnene uviedol DPH na tejto faktúre s použitím údajov daného subjektu, ktorý je zdaniteľnou osobou a jeho zamestnávateľom. Význam nedostatočnej starostlivosti zo strany zamestnávateľa v súvislosti s dohľadom nad pracovníkom. Objektívna zodpovednosť.

Prejudiciálne otázky

1. Má sa článok 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1)... vykladať v tom zmysle, že v prípade, že pracovník zdaniteľnej osoby podliehajúcej DPH vystavil falošnú faktúru s uvedenou DPH, na ktorej bez vedomia a súhlasu zamestnávateľa ako zdaniteľnej osoby uviedol jeho údaje, za osobu, ktorá uvedie DPH na faktúre, platiacu DPH treba považovať:

- zdaniteľnú osobu na účely DPH, ktorej údaje boli neoprávnene použité vo faktúre, alebo
- pracovníka, ktorý neoprávnene uviedol DPH na faktúre, pričom použil údaje subjektu, ktorý je zdaniteľnou osobou podliehajúcou DPH?

2. Je pre odpoveď na otázku, koho treba v zmysle článku 203 uvedenej smernice Rady 2006/112/WE považovať za osobu, ktorá uvedie DPH na faktúre, platiacu DPH za takých okolností, aké sú uvedené v prvej otázke, významné, či zdaniteľnej osobe na účely DPH zamestnávajúcej pracovníka, ktorý neoprávnene uviedol na faktúre týkajúcej sa DPH údaje zdaniteľnej osoby, ktorá ho zamestnáva, možno vytykať nedostatok náležitej starostlivosti v dohľade nad pracovníkom?

Relevantné predpisy práva Spoločenstva

Článok 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1):

„DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre.“

Relevantné vnútroštátne predpisy

Článok 108 ods. 1 ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb; Dz.U. z roku 2011, č. 177 položka 1054 v znení zmien), ďalej len „zákon o DPH“:

„Ak právnická osoba, organizačná jednotka bez právnej subjektivity alebo fyzická osoba vystaví faktúru, v ktorej uvedie výšku DPH, je povinná ju zaplatiť.“

Krátky opis skutkového stavu a konania

- 1 Sťažovateľka P sp. z o.o. v rokoch 2001 až 2015 podnikala v oblasti predaja palív, developerskej a vydavateľskej činnosti a v oblasti prenájmu obchodných priestorov. Viedla kompletne účtovníctvo, bola registrovanou zdaniteľnou osobou na účely DPH a zamestnávala v priemere 14 pracovníkov a jednu osobu na dohodu.
- 2 Na základe krížovej daňovej kontroly vykonanej daňovým úradom bolo zistené, že sťažovateľka od januára 2010 do apríla 2014 vydala 1 679 falošných faktúr na účely DPH v celkovej výške 1 497 847 PLN (tzv. „prázdnych“ faktúr, ktoré nezodpovedajú skutočnému predaju tovaru) v prospech subjektov, ktoré si u DPH uvedenej na týchto faktúrach uplatňovali právo na odpočítanie. Tieto falošné faktúry neboli zaúčtované v evidencii tržieb spoločnosti žalobkyne a DPH, ktorá na nich bola uvedená, nebola odvedená do štátneho rozpočtu, ani daňovo vyúčtovaná.
- 3 Vystavovanie falošných faktúr bolo spojené so skutočným predajom, ktorý sťažovateľka registrovala prostredníctvom pokladne na čerpacej stanici. Na tento účel boli ku kópiám týchto falošných faktúr na účely DPH pripojené účtenky, ktoré v skutočnosti pochádzali z transakcií uskutočnených s inými subjektmi, ako boli uvedené na vystavených faktúrach s uvedenou DPH.

- 4 Konateľ sťažovateľky v súvislosti so zisteniami daňovej kontroly vykonal vlastné interné šetrenie v predmetnej veci, na základe ktorého sa ukázalo, že prax vystavovania tzv. „prázdnych“ faktúr s uvedenou DPH a obchodovania s nimi bez vedomia a súhlasu vedenia spoločnosti vykonávala pracovníčka spoločnosti P. K.
- 5 P. K. bola zamestnaná na čerpacej stanici sťažovateľky ako vedúca od 25. novembra 2005 do 24. mája 2014, kedy s ňou bol ukončený pracovný pomer na základe článku 52 zákonníka práce z dôvodu porušenia pracovných povinností. Medzi jej povinnosti patrila práca s pokladňou, vypisovanie faktúr a príprava dokumentov pre hlavnú účtovníčku.
- 6 Z vyhlásení P. K. vyplýva, že od roku 2010 vystavovala súhrnné faktúry k účtenkám, ktoré zhromaždili pracovníci čerpacej stanice, ktorú viedla. Účtenky pochádzali z odpadkových košov a všetci pracovníci, ktorí ich zbierali, mali z toho finančný prospech. Ku každej faktúre sa v kotolni uchovávali oddelené účtenky rozdelené podľa rokov, aby sa zabezpečilo, že vystavené faktúry nebudú prázdne a že tento postup nemal poškodiť sťažovateľku. Falošné faktúry boli uložené v počítači v kancelárii (v súbore viditeľnom až po odomknutí). P. K. vystavovala tieto faktúry v inom formáte ako správne faktúry vždy v neprítomnosti svojho zástupcu a netlačila kópie faktúr, aby nevznikol „papierový archív“, a pretože išlo o faktúry k účtenkám, neodovzdávala ich do účtovníctva. Používala údaje sťažovateľky identifikujúcu ju ako vystaviteľa faktúry a použila jej číslo DIČ. Na faktúrach je jej podpis a pečiatka P. K. a od roku 2014 počítačový podpis bez pečiatky. Všetci spolupracujúci pracovníci z toho mali finančný prospech. Zamestnancom bolo vyplatené toľko litrov pohonných hmôt, koľko bolo uvedených na predložených účtenkách, ktoré boli použité na vystavenie falošnej faktúry.
- 7 Na základe zistení daňovej kontroly vydal riaditeľ Daňového úradu v P. rozhodnutie, ktorým určil sťažovateľke výšku daňovej povinnosti na účely DPH v súvislosti s postupom vystavovania falošných faktúr od januára 2010 do apríla 2014.
- 8 Riaditeľ Daňovej správy v L, ktorý rozhodoval o odvolaní proti tomuto rozhodnutiu, ho potvrdil rozhodnutím z 31. októbra 2017.
- 9 Na základe zistených okolností sa oba orgány zhodli na tom, a strany to nepopreli, že falošné faktúry dokumentovali dodanie tovarov a služieb, ktoré sa v skutočnosti neuskutočnilo. Tieto faktúry simulovali skutočné transakcie na účely podvodu pri vrátení dane. Tieto orgány uznali, že zamestnávateľ nekonal s náležitou starostlivosťou tak, aby zabránil vystavovaniu falošných faktúr s uvedenou DPH. P.K. nemala riadne písomne vymedzený rozsah pracovných povinností. Široký rozsah oprávnení zahŕňal právo vystavovať faktúry na účely DPH k účtenkám mimo systému BOS vo formáte Excel bez dodatočného súhlasu zamestnávateľa. Keďže konateľ sťažovateľky vedel, že na čerpacej stanici sa vystavujú faktúry vo forme účteniek, t. j. bez účtovnej kontroly, mohol a mal preto predvídať, že to uľahčuje vystavovanie falošných faktúr. Práve nedostatočný dohľad a organizácia

spôsobili, že konateľ spoločnosti zistil predmetný postup až po krížovej kontrole daňového úradu.

- 10 Podľa správnych orgánov P. K. nebola tretou osobou vo vzťahu k sťažovateľke, ale vedúcou čerpacej stanice patriacej spoločnosti, pracovníkom oprávneným vystavovať faktúry a zodpovedným za tím pracovníkov.
- 11 Ďalej uviedli, že aj napriek opatreniam zameraným na vylúčenie daných subjektov používajúcich tieto falošné faktúry na odpočítanie si DPH, dochádzalo k daňovým únikom, ktorým sa nepodarilo včas zabrániť, a preto je uplatnenie článku 108 ods. 1 zákona o DPH v danom prípade opodstatnené.
- 12 V rozsudku z 23. februára 2018 Wojewódzki Sąd Administracyjny (Vojvodský správny súd) zamietol žalobu sťažovateľky proti rozhodnutiu Riaditeľa Daňovej správy Lublin), pričom uznal argumentáciu odvolacieho orgánu.
- 13 Sťažovateľka na základe článku 173 § 1 ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (zákon z 30. augusta 2002 o konaní pred správnymi súdmi; Dz. u. z roku 2019, položka 2325, v znení zmien) podala proti uvedenému rozsudku kasačnú sťažnosť.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 14 Žalobkyňa vo svojej kasačnej sťažnosti uvádza:
 1. Porušenie článku 108 ods. 1 z dôvodu jeho nesprávneho uplatnenia, keďže:
 - a) Faktúry nevystavila právnická osoba, t. j. sťažovateľka, ale fyzická osoba, jej pracovníčka, ktorá tak urobila s úmyslom vytvoriť podklady na nelegálne odpočítanie dane prostredníctvom osôb, ktoré s ňou spolupracovali. Týmto konaním konala ako tretia osoba, mimo jej právneho vzťahu so sťažovateľkou a v rozpore s rozsahom jej oprávnenia vystavovať faktúry „oprávneným osobám“. Na faktúrach uviedla sťažovateľku bez jej vedomia a súhlasu.
 - b) subjekty uvedené ako príjemcovia faktúr boli povinné vrátiť sumu dane vyplývajúcu zo zníženia daňovej povinnosti, čím nedošlo ku kráteniu dane. Pritom hlavným cieľom článku 203 smernice 2006/112/ES a článku 108 ods. 1 zákona o DPH, ktorým sa tento článok preberá do poľského práva, je zabrániť strate daňových príjmov v dôsledku neoprávneného odpočítania dane uvedenej na faktúre príjemcom, a nie zaviesť sankciu, ktorej cieľom je uložiť zdaniteľnej osobe povinnosť zaplatiť určitú sumu z dôvodu vystavenia falošnej faktúry bez jej vedomia alebo súhlasu.
 2. Porušenie článku 108 ods. 1 z dôvodu jeho nesprávneho výkladu, keď sa v rozsudku konštatovalo:

a) že „uznanie neexistencie zodpovednosti zamestnávateľa z vyššie uvedeného dôvodu by malo za následok presunutie tejto zodpovednosti z podnikateľov na štát, čo je neprijateľné“. Pritom podľa správneho jazykového výkladu tohto ustanovenia v prípade neexistencie zodpovednosti právnickej osoby ako zamestnávateľa nedochádza k prenosu zodpovednosti na štátnu pokladnicu, ale zodpovednosť za vystavenie nepravdivých faktúr nesie fyzická osoba, ktorá ich skutočne vystavila.

b) že za vystavenie faktúry právnickou osobou sa považuje protiprávne konanie jej pracovníka, ktorý použil údaje zamestnávateľa na to, aby ho označil za vystaviteľa faktúry, a tým porušil rozsah oprávnenia vystavovať faktúry na účely DPH „oprávneným osobám“. Sťažovateľka však nedala pracovníkovi výslovný ani konkludentný súhlas s takýmto protiprávnym konaním, čo je nevyhnutnou podmienkou vyvodenia zodpovednosti voči spoločnosti podľa tohto ustanovenia.

c) Na vyvodenie zodpovednosti právnickej osoby podľa tejto normy postačuje, že sa jej orgán mohol dozvedieť o protiprávnom konaní svojho pracovníka z dôvodu dlhšieho trvania tohto konania. Pritom na uplatnenie tohto ustanovenia je potrebné, aby orgán právnickej osoby skutočne vedel o praxi vystavovania falošných faktúr a akceptoval ju. Prípadná kontrolná nedbanlivosť vedenia právnickej osoby a neúmyselné dopustenie trestného konania zo strany pracovníka, ktoré viedlo ku kráteniu príjmov štátnej pokladnice, môže byť dôvodom zodpovednosti právnickej osoby za škodu len podľa osobitných predpisov.

15 Druhý účastník konania trvá na svojom stanovisku vyjadrenom v predchádzajúcich štádiách konania.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu

16 Podľa názoru Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) je pre rozhodnutie o tejto kasačnej sťažnosti potrebná odpoveď Súdneho dvora Európskej únie na otázku týkajúcu sa výkladu a pravidiel uplatňovania článku 203 smernice 2006/112/ES, ktorý bol prebratý do poľského práva článkom 108 ods. 1 zákona o DPH.

17 Spor medzi účastníkmi konania spočíva v otázke, či v prípade, že pracovník zdaniteľnej osoby podliehajúcej DPH vystavil falošnú faktúru bez vedomia a súhlasu tejto zdaniteľnej osoby, sa za osobu, ktorá uvedie DPH na faktúre a je povinná zaplatiť DPH, z hľadiska článku 203 smernice 2006/112/ES má považovať zdaniteľná osoba, ktorej údaje boli neoprávnene použité na faktúre, alebo pracovník, ktorý neoprávnene uviedol DPH na faktúre s použitím údajov zdaniteľnej osoby podliehajúcej DPH.

18 Vo veciach s podobnými skutkovými okolnosťami ako v tomto prípade zaujali vnútroštátne správne súdy dve stanoviská k výkladu tohto ustanovenia.

19 Podľa prvého stanoviska „nie je dôvod na určenie povinnosti zaplatiť daň na tomto základe voči pracovníkovi vinnému za vystavenie sporných faktúr, pretože ustanovenie sa vzťahuje na osobu, ktorá je uvedená na faktúre ako jej vystaviteľ, t. j. na osobu, ktorá uskutočňuje predaj“ (pozri napr. rozsudok NSA z 10. apríla 2013, sp. zn. I FSK 362/12). Zástancovia tohto názoru poukazujú na úlohu, ktorú zohráva pracovník vystavujúci faktúry. Pracovný pomer a právomoci, ktoré mu boli zverené, znamenajú, že jeho účasť na vystavovaní falošných faktúr nemožno ignorovať. Podnikateľ nesie riziko spojené s riadením podniku, výberom zamestnancov a kontrolou ich povinností. Ak by sa rozhodlo, že zamestnávateľ nie je zodpovedný na tomto základe, malo by to za následok prenesenie takejto zodpovednosti za podnikanie na štát, čo nemožno akceptovať. Takýto postoj zaujal súd prvého stupňa v predmetnej veci.

20 Na druhej strane zástancovia druhého stanoviska tvrdia, že subjekt, ktorého údaje boli nezákonne použité na vystavenej faktúre a za ktorý sa nezákonne „schováva“ iný subjekt, nie je vystaviteľom faktúry povinným platiť daň na základe článku 108 ods. 1 zákona o DPH. To platí aj v prípade, ak boli údaje subjektu, ktorý je platiteľom DPH, použité nezákonne (pozri rozsudok NSA z 27. júna 2017, sp. zn. I FSK 1459/15). Vychádza sa totiž z toho, že výklad článku 108 ods. 1 zákona o DPH nemôže viesť k uloženiu povinnosti zaplatiť daň uvedenú na faktúre subjektu, ktorý s vystavením faktúry nemá nič spoločné. V tomto ustanovení sa uvádza, že osobou povinnou platiť daň je osoba, ktorá „vystavuje faktúru“, a nie osoba, ktorej údaje sú uvedené na faktúre ako údaje vystaviteľa.

Inými slovami, ak je v dôsledku protiprávneho konania inej osoby na faktúre ako vystaviteľ faktúry uvedený subjekt, ktorý o jej vystavení nevedel, s jej vystavením nesúhlasil a ktorý faktúru v skutočnosti nevystavil, ani ju nedal vystaviť, ani ju neuviedol do právneho obehu, nemožno takýto subjekt považovať za vystaviteľa faktúry v zmysle článku 108 ods. 1 zákona o DPH.

21 Ak sa zaujme prvé stanovisko, že osobou, ktorá za týchto okolností uvedie DPH na faktúre, a teda osobou povinnou zaplatiť ju podľa článku 203 smernice 2006/112/ES, je subjekt uvedený na faktúre ako vystavovateľ, a to aj v prípade, že pracovník podvádza zamestnávateľa, ktorý o praxi vystavovania falošných faktúr nevie, bude potrebné odpovedať na otázku, či tento subjekt zodpovedá za vystavovanie falošných faktúr na základe objektívnej zodpovednosti len na základe toho, že faktúru vystavila osoba, ktorú zamestnáva, alebo na základe zavinenia z dôvodu absencie náležitej starostlivosti pri výkone dohľadu tým, že nezabezpečil náležitú starostlivosť pri organizácii podnikania, vrátane poverenia svojich pracovníkov úlohou vystavovať faktúry. V druhom prípade by sa tento zamestnávateľ mohol zbaviť zodpovednosti, ak by mu nebolo možné pripísať nedostatok náležitej starostlivosti. Vzniká teda otázka, či v takejto situácii nebude nikto povinný zaplatiť DPH neoprávnene uvedenú na faktúre, alebo či zodpovednosť prejde na pracovníka, ktorý túto DPH neoprávnene uviedol.

22 Na druhej strane uznanie, že osobou, ktorá uviedla DPH na faktúre a zodpovedá za jej zaplatenie, je osoba (pracovník), ktorá skutočne uviedla DPH na faktúre,

pričom použila údaje zamestnávateľa bez jeho vedomia a súhlasu, zvyšuje riziko nedodržania povinnosti stanovenej v článku 203 smernice z dôvodu finančnej situácie tejto osoby. Je však nesporné, že to bola práve táto osoba, ktorá skutočne vykázala DPH na nezákonne vystavenej faktúre. Z tohto dôvodu je táto osoba, ako je tomu aj v tomto prípade, najčastejšie obvinená v trestnom konaní, čo svedčí o tom, že orgány činné v trestnom konaní pripisujú zodpovednosť osobe, ktorá faktúru na DPH skutočne vystavila, a nie daňovému subjektu, ktorého údaje táto osoba neoprávnene použila. To by hovorilo v prospech skutočnosti, že aj z daňového hľadiska je podľa článku 203 smernice 2006/112/ES povinná zaplatiť príslušnú daň osoba (pracovník), ktorá sa skutočne dopustila daňového podvodu tým, že vystavila falošnú faktúru s uvedením DPH, a nie subjekt, ktorého údaje táto osoba použila bez svojho vedomia.