

Byla C-442/22**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2022 m. liepos 5 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2022 m. gegužės 26 d.

Kasatorė:

P Sp. z o.o.

Kita proceso šalis:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

Pagrindinės bylos dalykas

Kasacinis skundas, pateiktas *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) (toliau – NSA) dėl 2018 m. vasario 23 d. *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Liublino vaivadijos administracinis teismas) sprendimo, kuriuo atmetas įmonės *P sp. z. o.o.* skundas dėl 2017 m. spalio 31 d. *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie* (Liublino mokesčių administracijos direktorius) sprendimo palikti galioti 2017 m. kovo 15 d. *Nacelnik Urzędu Skarbowego* (Mokesčių inspekcijos viršininkas) sprendimą, kuriuo *P sp. z o.o.* nustatyta mokėtina pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) suma už laikotarpį nuo 2010 m. sausio mėn. iki 2014 m. balandžio mėn. dėl šios įmonės darbuotojos išrašytų suklastotų (vadinamųjų „tuščių“) PVM sąskaitų faktūrų.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užduoda Teisingumo Teismui klausimus pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnį ir

siekia išsiaiškinti, ar tuo atveju, kai PVM mokėtojo darbuotojas be šio apmokestinamojo asmens žinios ir sutikimo išrašo suklastotą PVM sąskaitą faktūrą, asmeniu, nurodžiusiu PVM sąskaitoje faktūroje ir todėl privalančiu sumokėti PVM pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 203 straipsnį reikia pripažinti apmokestinamąjį asmenį, kurio duomenys toje sąskaitoje faktūroje buvo panaudoti neteisėtai, ar darbuotoją, kuris toje sąskaitoje faktūroje neteisėtai nurodė PVM, panaudodamas PVM mokėtojo, savo darbdavio, duomenis. Darbdavio nepakankamo rūpestingumo prižiūrint darbuotoją reikšmė. Atsakomybė neatsižvelgiant į kaltę (griežtoji atsakomybė).

Prejudiciniai klausimai

1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006 12 11, p. 1) <...> 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tuo atveju, kai PVM mokėtojo darbuotojas be darbdavio žinios ir sutikimo išrašė suklastotą PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė PVM ir darbdavio, kaip PVM mokėtojo, duomenis, asmeniu, nurodžiusiu PVM sąskaitoje faktūroje ir privalančiu sumokėti PVM, turi būti laikomas:

- PVM mokėtojas, kurio duomenys buvo neteisėtai panaudoti sąskaitoje faktūroje, ar
- darbuotojas, kuris neteisėtai nurodė PVM sąskaitoje faktūroje, panaudodamas subjekto, kuris yra PVM mokėtojas, duomenis?

2. Ar atsakant į klausimą, kas pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 203 straipsnį turi būti laikomas sąskaitoje faktūroje PVM nurodžiusiu asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM 1 prejudiciniame klausime nurodytomis aplinkybėmis, yra svarbu, ar PVM mokėtoją, įdarbinusį darbuotoją, kuris PVM sąskaitoje faktūroje neteisėtai nurodė jį įdarbinusio apmokestinamojo asmens duomenis, galima apkaltinti tuo, kad jis nepakankamai rūpestingai prižiūrėjo darbuotoją?

Nurodomi Sąjungos teisės aktai

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006 12 11, p. 1) 203 straipsnis:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje-faktūroje.“

Nurodomi nacionalinės teisės aktai

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas) (*Dz. U.* 2011, Nr. 177, 1054 pozicija, su vėlesniais pakeitimais) (toliau – PVM įstatymas) 108 straipsnio 1 dalis:

„Tuo atveju, kai juridinis asmuo, teisinio subjektiškumo neturintis organizacinis vienetas arba fizinis asmuo išrašo sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo mokesčio sumą, jis privalo tą mokestį sumokėti.“

Glaustas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos apibūdinimas

- 1 Kasatorė *P sp. z o.o.* 2001–2015 m. vykdė degalų pardavimo, nekilnojamojo turto vystymo, leidybos ir komercinių patalpų nuomos veiklą. Ši įmonė tvarkė išsamią apskaitą, buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja, joje dirbo vidutiniškai 14 darbuotojų ir vienas asmuo pagal pavedimo sutartį.
- 2 Mokesčių inspekcijai atlikus kryžminį mokestinį patikrinimą buvo nustatyta, kad kasatorė nuo 2010 m. sausio mėn. iki 2014 m. balandžio mėn. išrašė įvairiems asmenims 1 679 suklastotas PVM sąskaitas faktūras, kurių bendra PVM suma siekė 1 497 847 PLN (vadinamąsias „tuščias“ sąskaitas faktūras, neatspindinčias realaus prekių pardavimo), ir tie asmenys jose nurodytą PVM jai sumokėjo. Šios suklastotos sąskaitos faktūros nebuvo įtrauktos į kasatorės pardavimo registrą, o jose nurodytas mokėtinas PVM nebuvo nei sumokėtas į valstybės biudžetą, nei apskaitytas įmonėje.
- 3 Suklastotų sąskaitų faktūrų išrašymas buvo susietas su faktiniu pardavimu, kurį kasatorė fiksavo degalinėje esančiais kasos aparatais. Šiuo tikslu prie šių suklastotų PVM sąskaitų faktūrų kopijų buvo pridedami fiskaliniai kvitai, kurie iš tikrųjų buvo iš sandorių, sudarytų su kitais subjektais, nei nurodytieji išrašytose PVM sąskaitose faktūrose.
- 4 Kasatorės valdybos pirmininkas, gavęs mokestinio patikrinimo išvadas, atliko vidaus tyrimą, po kurio paaiškėjo, kad vadinamąsias „tuščias“ PVM sąskaitas faktūras be įmonės valdybos žinios ir sutikimo išrašė ir jomis prekiaavo bendrovės darbuotoja P. K.
- 5 P. K. dirbo kasatorės degalinės vadove nuo 2005 m. lapkričio 25 d. iki 2014 m. gegužės 24 d., kai jos darbo sutartis buvo nutraukta pagal *Kodeks pracy* (Darbo kodeksas) 52 straipsnį dėl darbo pareigų pažeidimo. Į jos pareigas įėjo darbas kasos aparatu, sąskaitų faktūrų išrašymas ir dokumentų vyriausiajai buhalterei rengimas.
- 6 Iš P. K. parodymų matyti, kad nuo 2010 m. ji išrašydavo suvestines sąskaitas faktūras už savo vadovaujamos degalinės darbuotojų surinktus kvitus. Kvitai buvo renkami iš šiukšliadėžių, o visi tai darė darbuotojai turėjo iš to finansinės naudos. Katilinėje buvo laikomi atskiri pagal metus aprašyti kiekvienos sąskaitos faktūros

kvitai, siekiant užtikrinti, kad išrašytos sąskaitos faktūros nebūtų tuščios ir šia praktika neturėjo būti pakenkta kasatorei. Suklastotos sąskaitos faktūros buvo saugomos biure esančiame kompiuteryje (rinkmenoje, kurios nebuvo įmanoma atidaryti be slaptažodžio). P. K. visada išrašydavo šias sąskaitas faktūras nedalyvaujant pavaduotojui, kitokiu formatu nei teisingas sąskaitas faktūras, ir nespausdindavo jų kopijų, kad nesusidarytų „popierinis archyvas“, o kadangi tai buvo kvitų sąskaitos faktūros, neperduodavo jų į buhalteriją. Ji naudojo kasatorės duomenis, nurodydama ją kaip sąskaitą faktūrą išrašantį asmenį ir įrašydama jos PVM mokėtojo kodą. Sąskaitose faktūrose yra P. K. parašas ir antspaudas, o nuo 2014 m. – elektroninis parašas be antspaudu. Visi bendradarbiavę darbuotojai gaudavo finansinės naudos. Darbuotojams buvo sumokama už tiek litrų degalų, kiek būdavo nurodyta pateiktuose kvituose, naudotuose suklastotoms sąskaitoms faktūroms išrašyti.

- 7 Remdamasis mokesstinio patikrinimo rezultatais, *Naczelnik Urzędu Skarbowego w P* (P mokesčių inspekcijos viršininkas) priėmė sprendimą, kuriuo kasatorei nustatė prievolę sumokėti PVM dėl suklastotų sąskaitų faktūrų išrašymo nuo 2010 m. sausio mėn. iki 2014 m. balandžio mėn.
- 8 Hierarchine tvarka pateikiamą skundą dėl šio sprendimo nagrinėjęs *Dyrektor Izby Skarbowej w L* (Liublino mokesčių administracijos direktorius) 2017 m. spalio 31 d. sprendimu paliko jį galioti.
- 9 Remdamosi nustatytais aplinkybėmis, abi institucijos sutiko (o šalys to neneigė), kad suklastotomis sąskaitomis faktūromis buvo įforminamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kuris iš tikrųjų nebuvo vykdomas. Šiose sąskaitose faktūrose buvo imituojami realūs sandoriai, siekiant apgaule susigrąžinti mokesť. Minėtos institucijos pripažino, jog darbdavys buvo nepakankamai rūpestingas, kad užkirstų kelią suklastotų PVM sąskaitų faktūrų išrašymui. P. K. neturėjo tiksliai apibrėžtų rašytinių įgaliojimų. Į plačius jos įgaliojimus buvo įtraukta teisė be papildomo darbdavio sutikimo *Excel* formatu ne BOS sistemoje pagal kvitus išrašyti PVM sąskaitas faktūras. Kadangi kasatorės valdybos pirmininkas žinojo, kad degalinėje sąskaitos faktūros buvo išrašomos pagal kvitus, t. y. netikrinant apskaitos, jis galėjo ir turėjo numatyti, kad tai palengvina neteisingų sąskaitų faktūrų išrašymą. Būtent dėl tinkamos priežiūros ir darbo organizavimo stokos įmonės vadovas apie tą praktiką sužinojo tik po mokesčių administratoriaus atlikto kryžminio patikrinimo.
- 10 Viešojo administravimo institucijų teigimu, P. K. nebuvo trečiasis asmuo kasatorės atžvilgiu, o buvo įmonei priklausančios degalinės vadovė, darbuotoja, įgaliota išrašyti sąskaitas faktūras ir vadovauti darbuotojų kolektyvui.
- 11 Minėtos institucijos taip pat nustatė, kad, nepaisant pastangų neįtraukti šias suklastotas PVM sąskaitas faktūras naudojusią klientų į apskaitą, buvo patirta mokesčių nuostolių, kuriems nebuvo laiku užkirstas kelias, todėl šiuo atveju buvo pagrįsta taikyti PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalį.

- 12 2018 m. vasario 23 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny* atmetė kasatorės skundą dėl *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie* sprendimo, pritardamas apeliacinės institucijos argumentams.
- 13 Vadovaudamasi *Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* (2002 m. rugpjūčio 30 d. Administracinių bylų teisenos įstatymas) (*Dz. U.* 2019, 2325 pozicija, su vėlesniais pakeitimais) 173 straipsnio 1 dalimi, kasatorė padavė kasacinį skundą dėl tokio sprendimo.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 14 Kasaciniame skunde kasatorė nurodo, kad:
 - 1) buvo pažeista 108 straipsnio 1 dalis dėl neteisingo jos taikymo, nes:
 - a) sąskaitas faktūras išrašė ne juridinis asmuo, t. y. kasatorė, o fizinis asmuo – juridinio asmens darbuotoja, kuri tai darė siekdama sudaryti pagrindą neteisėtai atskaityti mokesčius per su ja bendradarbiaujančius asmenis. Taip ji veikė kaip trečiasis asmuo, nesusijęs teisiniais santykiais su darbdaviu, ir pažeidė savo įgaliojimų išrašyti sąskaitas faktūras „asmenims, turintiems tokią teisę“ apimtį. Ji sąskaitose faktūrose nurodė kasatorę be pastarosios žinios ir sutikimo;
 - b) asmenys, nurodyti kaip sąskaitų faktūrų gavėjai, privalėjo gražinti PVM sumą, susidariusią dėl mokesstinės prievolės sumažinimo, todėl mokesčių nuostolių nebuvo patirta. Vis dėlto esminis Direktyvos 2006/112/EB 203 straipsnio ir PVM įstatymo, kuriuo ji perkelta į Lenkijos teisę, 108 straipsnio 1 dalies tikslas yra užkirsti kelią mokesčių pajamų praradimui dėl to, kad sąskaitos faktūros gavėjas neteisėtai atskaito sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, o ne nustatyti sankciją, kuria siekiama įpareigoti apmokestinamąjį asmenį sumokėti tam tikrą sumą dėl suklastotos sąskaitos faktūros išrašymo be jo žinios ar sutikimo.
 2. Buvo pažeista 108 straipsnio 1 dalis dėl klaidingo jos aiškinimo, nes sprendime nurodoma, kad:
 - a) „pripažinus darbdavio atsakomybės nebuvimą pirmiau nurodytu pagrindu, tokią atsakomybę verslininkai perkeltų valstybei, o tam negalima pritarti“. Vis dėlto, pagal teisingą lingvistinį šios nuostatos aiškinimą, nesant juridinio asmens, kuris būtų darbdavys, atsakomybės, atsakomybė neperkeliamą valstybės išdui, o atsakomybė už suklastotų sąskaitų faktūrų išrašymą tenka jas faktiškai išrašiusiam fiziniam asmeniui;
 - b) sąskaitos faktūros išrašymas juridinio asmens vardu yra neteisėtas darbuotojo, kuris panaudojo darbdavio duomenis, nurodydamas jį kaip sąskaitą faktūrą išrašiusį asmenį, ir taip pažeidė įgaliojimų išrašyti PVM sąskaitas faktūras „asmenims, turintiems tokią teisę“ apimtį, veiksmas. Tačiau kasatorė nedavė darbuotojui aiškaus ar numanomo sutikimo atlikti tokius neteisėtus veiksmus, o

toks sutikimas yra būtina sąlyga, kad įmonei pagal šią nuostatą būtų taikoma atsakomybė;

c) tam, kad juridinis asmuo būtų atsakingas pagal šią normą, pakanka, kad jo organas galėjo sužinoti apie neteisėtą savo darbuotojo elgesį dėl ilgos tokio elgesio trukmės. Visgi tam, kad būtų galima taikyti šią nuostatą, būtinas realus juridinio asmens organo žinojimas apie suklastotų sąskaitų faktūrų išrašymo praktiką ir pritarimas jai. Galimas juridinio asmens valdybos aplaidumas vykdant kontrolę ir netyčinis leidimas įmonės darbuotojui vykdyti nusikalstamus veiksmus, dėl kurių į valstybės biudžetą buvo gauta mažiau pajamų, gali būti pagrindas atsirasti juridinio asmens atsakomybei už žalą tik pagal atskiras taisykles.

- 15 Kita proceso šalis palaiko ankstesniuose proceso etapuose išreikštą poziciją.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 16 *Naczelny Sąd Administracyjny* nuomone, šiam kasaciniam skundui išnagrinėti reikalingas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo atsakymas į klausimą dėl Direktyvos 2006/112/EB 203 straipsnio, kuris perkeltas į Lenkijos teisę PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalimi, aiškinimo ir taikymo principų.
- 17 Ginčas tarp bylos šalių kilo dėl atsakymo į klausimą, ar tuo atveju, kai PVM mokėtojo darbuotojas išrašė suklastotą PVM sąskaitą faktūrą be šio PVM mokėtojo žinios ir sutikimo, pagal Direktyvos 2006/112/EB 203 straipsnį asmeniui, nurodžiusiu PVM sąskaitoje faktūroje ir privalančiu sumokėti PVM, turi būti pripažintas PVM mokėtojas, kurio duomenys buvo neteisėtai panaudoti sąskaitoje faktūroje, ar darbuotojas, kuris sąskaitoje faktūroje neteisėtai nurodė PVM panaudodamas PVM mokėtojo duomenis.
- 18 Bylose, kurių faktinės aplinkybės panašios į šios bylos, nacionaliniai administraciniai teismai laikosi dviejų pozicijų dėl minėtos nuostatos aiškinimo.
- 19 Pagal pirmąją iš šių pozicijų, „ nėra pagrindo tuo remiantis prievolę sumokėti pridėtinės vertės mokestį nustatyti darbuotojui, kaltam dėl ginčijamų sąskaitų faktūrų išrašymo, nes nuostata taikoma asmeniui, kuris sąskaitoje faktūroje nurodytas kaip ją išrašęs asmuo, t. y. asmeniui, vykdančiam pardavimą“ (žr., pvz., 2013 m. balandžio 10 d. NSA sprendimą byloje I FSK 362/12). Šios pozicijos šalininkai atkreipia dėmesį į vaidmenį, kurį atliko sąskaitas faktūras išrašęs darbuotojas. Darbo santykiai ir darbuotojui suteikti įgaliojimai reiškia, kad į jo dalyvavimą išrašant suklastotas sąskaitas faktūras negalima neatsižvelgti. Verslininkas prisiima ekonominės veiklos vykdymo, darbuotojų atrankos ir jų vykdomų pareigų kontrolės riziką. Jei darbdavys nebūtų laikomas atsakingu šiuo pagrindu, tai reikštų, kad tokia atsakomybė už ekonominės veiklos vykdymą perkeliama valstybei, o su tuo negalima sutikti. Tokios pozicijos šioje byloje laikėsi pirmosios instancijos teismas.

- 20 Antrosios pozicijos šalininkai teigia, kad subjektas, kurio duomenys buvo neteisėtai panaudoti sąskaitoje faktūroje ir kuriuo neteisėtai apsimetė kitas asmuo, nėra sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, kuris privalo sumokėti mokesť pagal PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalį. Tai taikoma ir tais atvejais, kai asmens, kuris yra PVM mokėtojas, duomenys buvo panaudoti neteisėtai (žr. 2017 m. birželio 27 d. NSA sprendimą byloje IFSK 1459/15). Pripažįstama, kad PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalies aiškinimas negali lemti prievolės mokėti sąskaitoje faktūroje nurodytą mokesť subjektui, neturinčiam nieko bendro su sąskaitos faktūros išrašymu. Šioje nuostatoje nurodyta, kad mokesť privalo sumokėti subjektas, „išrašęs sąskaitą faktūrą“, o ne subjektas, kurio duomenys sąskaitoje faktūroje įrašyti kaip sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens duomenys.

Kitaip tariant, jeigu dėl kito asmens neteisėtų veiksmų kaip sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nurodomas subjektas, kuris nežinojo apie sąskaitos faktūros išrašymą, nesutiko su jos išrašymu ir faktiškai neišrašė sąskaitos faktūros arba nenurodė jos išrašyti ir neišleido sąskaitos faktūros į teisinę apyvartą, toks subjektas negali būti laikomas sąskaitą faktūrą išrašiusiu asmeniu, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalį.

- 21 Laikantis pirmosios pozicijos, kad subjektas, kuris pirmiau nurodytomis aplinkybėmis sąskaitoje faktūroje nurodo PVM, taigi ir subjektas, privalantis jį sumokėti pagal Direktyvos 2006/112/EB 203 straipsnį, yra tas, kuris sąskaitoje faktūroje nurodytas kaip sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, taip pat ir tuo atveju, kai darbuotojas apgaulinėja darbdavį ir šis nežino apie suklastotų sąskaitų faktūrų išrašymo veiksmus, reikės atsakyti į klausimą, ar šiam subjektui tenka griežtoji atsakomybė už suklastotų sąskaitų faktūrų išrašymą vien dėl to, kad sąskaitą faktūrą išrašė jo įdarbintas asmuo, o gal jam tenka atsakomybė dėl kaltės vykdant priežiūrą, kadangi jis nebuvo pakankamai rūpestingas organizuodamas įmonės veiklą, taip pat patikėdamas savo darbuotojams išrašyti sąskaitas faktūras. Pastaruoju atveju darbdavys galėtų būti atleistas nuo atsakomybės, jei jo nebūtų galima apkaltinti deramo rūpestingumo stoka. Tada kyla klausimas, ar tokiu atveju niekas neturi mokėti sąskaitoje faktūroje neteisėtai nurodyto PVM, o gal atsakomybė pereina darbuotojui, neteisėtai nurodžiusiam šį PVM.
- 22 Kita vertus, pripažinus, kad sąskaitoje faktūroje PVM nurodžiusiu asmeniu, atsakingu už jo sumokėjimą, laikytinas tas asmuo (darbuotojas), kuris faktiškai nurodė PVM sąskaitoje faktūroje, panaudodamas darbdavio duomenis be pastarojo žinios ar sutikimo, kyla rizika, kad direktyvos 203 straipsnyje nustatyta prievolė gali būti neįvykdyta dėl šio asmens finansinės padėties. Vis dėlto nekyla abejonių, kad būtent šis asmuo iš tikrųjų nurodė PVM neteisėtai išrašytoje sąskaitoje faktūroje. Dėl to šiam asmeniui, kaip ir šioje byloje nagrinėjamu atveju, dažniausiai pateikiami kaltinimai baudžiamojoje byloje, o tai rodo, kad teisėsaugos institucijos priskiria atsakomybę faktiškai PVM sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui, o ne apmokestinamajam asmeniui, kurio duomenimis minėtas asmuo neteisėtai pasinaudojo. Tai reikštų, kad ir mokesčių tikslais pagal Direktyvos 2006/112/EB 203 straipsnį PVM turėtų sumokėti asmuo (darbuotojas), kuris iš tikrųjų įvykdo mokesťinį sukčiavimą išrašydamas suklastotą sąskaitą

faktūrą, kurioje nurodytas PVM, o ne subjektas, kurio duomenimis šis asmuo pasinaudojo be šio subjekto žinios.

DARBINIS VERTINMAS