

Věc C-442/22

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

5. července 2022

Předkládající soud:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

26. května 2022

Stěžovatelka:

P sp. z o. o.

Další účastník řízení:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

Předmět původního řízení

Kasační stížnost podaná u Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, dále také „NSA“) proti rozsudku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie (Krajský správní soud v Lublinu) ze dne 23. února 2018, kterým byla zamítnuta žaloba společnosti P sp. z o. o. proti rozhodnutí Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (ředitel Finančního ředitelství v Lublinu) ze dne 31. října 2017, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí Naczelnika Urzędu Skarbowego w P. (ředitel Finančního úřadu v P.) ze dne 15. března 2017 o stanovení výše daně z přidané hodnoty [dále jen „DPH“] společnosti P sp. z o. o. za období od ledna 2010 do dubna 2014 v souvislosti s praxí vystavování falešných [tzv. „fiktivních“] faktur s uvedením DPH zaměstnankyní této společnosti.

Předmět a právní základ předběžné otázky

Předkládající soud se na základě článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie táže Soudního dvora, zda v situaci, kdy zaměstnanec osoby povinné k dani

vystavil bez vědomí a souhlasu této osoby povinné k dani falešnou fakturu s uvedením DPH, je třeba za osobu, která uvede DPH na faktuře, a která je tudíž povinna ji odvést, považovat s ohledem na článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES osobu povinnou k dani, jejíž údaje byly neoprávněně použity v textu této faktury, anebo zaměstnance, který neoprávněně uvedl DPH na této faktuře s použitím údajů subjektu, který je osobou povinnou k dani a zároveň jeho zaměstnavatelem. Význam nedostatečné péče zaměstnavatele při dohledu nad zaměstnancem. Objektivní odpovědnost.

Předběžné otázky

1) Musí být článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) vykládán v tom smyslu, že pokud zaměstnanec osoby povinné k dani vystavil bez vědomí a souhlasu zaměstnavatele falešnou fakturu s uvedením DPH, v níž použil údaje zaměstnavatele jako osoby povinné k dani, je třeba za osobu uvádějící DPH na faktuře a povinnou k odvedení DPH považovat:

- osobu povinnou k dani, jejíž údaje byly neoprávněně použity v textu faktury, nebo
- zaměstnance, který neoprávněně uvedl DPH na faktuře s použitím údajů osoby povinné k dani?

2) Je pro zodpovězení otázky, koho je třeba pro účely článku 203 výše uvedené směrnice Rady 2006/112/ES považovat za osobu, která uvede DPH na faktuře a která je povinna odvést DPH za takových okolností, jaké jsou uvedeny v rámci otázky č. 1, relevantní, zda lze osobě povinné k dani, která zaměstnává zaměstnance, jenž neoprávněně uvedl na faktuře údaje o osobě povinné k dani, která jej zaměstnává, vytknout nedostatek náležité péče při dohledu nad tímto zaměstnancem.

Uplatňované předpisy práva Společenství

Článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1):

„Daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.“

Uplatňované vnitrostátní předpisy

Článek 108 odst. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty) (Dz.U. 2011, částka 177, č. 1054, v platném znění), dále jen „zákon o DPH“:

„Pokud právnická osoba, organizační jednotka bez právní subjektivity nebo fyzická osoba vystaví fakturu, ve které uvede částku daně, je povinna tuto daň odvést.“

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení

- 1 Stěžovatelka, společnost P sp. z o. o., v letech 2001-2015 podnikala v oblasti prodeje pohonných hmot, developerské činnosti, vydavatelské činnosti a pronájmu nebytových prostor. Vedla účetnictví v plném rozsahu, byla registrovanou osobou povinnou k DPH a zaměstnávala v průměru 14 zaměstnanců a jednu osobu na dohodu.
- 2 Na základě křížové daňové kontroly provedené finančním úřadem bylo zjištěno, že v období od ledna 2010 do dubna 2014 vystavila stěžovatelka 1 679 falešných faktur s uvedením DPH, kdy celková výše DPH činila 1 497 847 PLN (tzv. „fiktivní“ faktury, které neodrážejí skutečný prodej zboží), subjektům, které DPH uvedenou na těchto fakturách daňově uplatnily. Tyto falešné faktury nebyly zaúčtovány v evidenci tržeb stěžovatelky a na nich uvedená dlužná DPH nebyla odvedena do státního rozpočtu ani nebyla daňově uplatněna.
- 3 Vystavování falešných faktur bylo spojeno se skutečným prodejem na čerpací stanici, který stěžovatelka zaznamenávala pomocí registračních pokladen. Za tímto účelem byly ke kopiím těchto falešných faktur s uvedením DPH připojeny účtenky, které ve skutečnosti pocházely z transakcí uskutečněných s jinými subjekty, než které byly uvedeny na vystavených fakturách s uvedením DPH.
- 4 Jednatel stěžovatelky provedl v souvislosti se zjištěními daňové kontroly vlastní interní šetření v této věci, z něhož vyplynulo, že praxí vystavování tzv. „fiktivních“ faktur s uvedením DPH a obchodování s nimi bez vědomí a souhlasu jednatele společnosti prováděla zaměstnankyně společnosti, paní P. K.
- 5 P. K. byla zaměstnána na čerpací stanici stěžovatelky jako vedoucí od 25. listopadu 2005 do 24. května 2014, kdy s ní byl rozvázán pracovní poměr podle článku 52 zákoníku práce z důvodu porušení pracovních povinností. Mezi její povinnosti patřila obsluha pokladny, vypisování faktur a příprava podkladů pro hlavní účetní.
- 6 Z prohlášení P. K. je zřejmé, že od roku 2010 vystavovala souhrnné faktury k účtenkám shromažďovaným zaměstnanci čerpací stanice, v níž působila jako vedoucí. Účtenky pocházely z odpadkových košů a všichni zaměstnanci, kteří je shromažďovali, z nich měli finanční prospěch. Pro každou fakturu byly v kotelně uchovávány oddělené účtenky popsané podle let, aby bylo zajištěno, že vystavené faktury nebudou fiktivní, avšak tento postup neměl za cíl poškodit stěžovatelku. Falešné faktury byly uloženy v počítači v kanceláři (v souboru viditelném až po odemknutí). P. K. tyto faktury vystavovala v jiném formátu než správné faktury vždy v nepřítomnosti svého zástupce a kopie faktur netiskla, aby nevytvářela „papírový archiv“, a protože se jednalo o faktury k účtenkám, nepředávala je do

účetnictví. Využívala údaje stěžovatelky, když ji identifikovala jako vystavitele faktury a používala její DIČ. Faktury jsou opatřeny podpisem a razítkem P. K. a od roku 2014 počítačovým podpisem bez razítka. Všichni spolupracující zaměstnanci z toho měli finanční prospěch. Zaměstnancům byla vyplacena částka odpovídající počtu litrů pohonných hmot vykázanému na předložených účtenkách, které byly použity k vystavení falešné faktury.

- 7 Na základě výsledků daňové kontroly vydal ředitel Finančního úřadu v P. rozhodnutí, kterým stanovil stěžovatelce výši daňové povinnosti na DPH v souvislosti s praxí vystavování falešných faktur v období od ledna 2010 do dubna 2014.
- 8 Ředitel Finančního ředitelství v L., který rozhodoval o odvolání proti tomuto rozhodnutí, ho rozhodnutím ze dne 31. října 2017 potvrdil.
- 9 Na základě zjištěných okolností se oba orgány shodly na tom, a strany to nepopřely, že falešné faktury dokládaly dodání zboží a poskytnutí služeb, k nimž ve skutečnosti nedošlo. Na těchto fakturách byly předstírány skutečné transakce, čímž mělo být podvodně dosaženo vrácení daně. Tyto orgány shledaly, že zaměstnavatel nevyňaložil náležitou péči, aby zamezil vystavování falešných faktur s uvedením DPH. P. K. neměla řádně vymezený písemný popis povinností. V širokém rozsahu oprávnění bylo zahrnuto právo vystavovat faktury s uvedením DPH k účtenkám mimo systém BOS ve formátu Excel bez dodatečného souhlasu zaměstnavatele. Jelikož jednatel žalující společnosti věděl, že na čerpací stanici jsou vystavovány faktury k účtenkám, tj. bez účetní kontroly, mohl a měl tedy předvídat, že to usnadňuje vystavování nevěrohodných faktur. Právě nedostatek řádného dohledu a organizace způsobil, že jednatel společnosti odhalil předmětný postup až po křížové kontrole ze strany finančního úřadu.
- 10 Podle orgánů nebyla P. K. třetí osobou ve vztahu ke stěžovatelce, nýbrž vedoucí stanice patřící společnosti, zaměstnancem oprávněným vystavovat faktury a odpovědným za tým zaměstnanců.
- 11 Dále uvedly, že i přes opatření, jejichž cílem bylo vyloučit z vyúčtování subjekty využívající tyto falešné faktury s uvedením DPH, docházelo ke krácení daně, jemuž se nepodařilo včas zabránit, a proto je důvodné ve věci použít čl. 108 odst. 1 zákona o DPH.
- 12 V rozsudku ze dne 23. února 2018 Wojewódzki Sąd Administracyjny (Krajský správní soud) zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí ředitele Finančního ředitelství v Lublinu a uznal argumentaci odvolacího orgánu.
- 13 Stěžovatelka na základě čl. 173 odst. 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (zákon ze dne 30. srpna 2002 o řízení před správními soudy) (Dz.U. 2019, č. 2325, v platném znění), podala proti výše uvedenému rozsudku kasační stížnost.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

14 Stěžovatelka ve své kasační stížnosti uplatňuje:

1) porušení čl. 108 odst. 1 z důvodu jeho nesprávného použití, jelikož:

a) faktury nevystavila právnická osoba, tj. stěžovatelka, ale fyzická osoba, její zaměstnankyně, která tak učinila s úmyslem vytvořit podklady pro neoprávněný odpočet daně prostřednictvím subjektů, které s ní spolupracovaly; jednala přitom jako třetí osoba, mimo obsah právního vztahu mezi ní a jejím zaměstnavatelem a v rozporu s rozsahem svého oprávnění vystavovat faktury „oprávněným osobám“; na fakturách uváděla stěžovatelku bez jejího vědomí a souhlasu;

b) subjekty uvedené jako příjemci faktur byly povinny vrátit částku daně vyplývající ze snížení daňové povinnosti, takže nedošlo ke krácení daně. Přitom hlavním cílem článku 203 směrnice 2006/112/ES a čl. 108 odst. 1 zákona o DPH, který ho provádí do polského práva, je zabránit krácení daňových příjmů v důsledku neoprávněného odpočtu daně uvedené na faktuře prováděného jejím příjemcem, a nikoli zavést sankci s cílem uložit osobě povinné k dani povinnost zaplatit určitou částku v důsledku vystavení falešné faktury bez jeho vědomí a souhlasu.

2. porušení čl. 108 odst. 1 z důvodu nesprávného výkladu tohoto ustanovení, když bylo v rozsudku konstatováno:

a) že „uznání neexistence odpovědnosti zaměstnavatele z výše uvedeného titulu by mělo za následek přenesení této odpovědnosti z podnikatelů na stát, což je nepřijatelné“; přitom podle správného jazykového výkladu tohoto ustanovení v případě neexistence odpovědnosti na straně zaměstnávající právnické osoby nedochází k přenesení odpovědnosti na státní pokladnu, ale odpovědnost za vystavení falešných faktur nese fyzická osoba, která je skutečně vystavila;

b) že protiprávní jednání zaměstnance právnické osoby, který použil údaje zaměstnavatele, aby jej uvedl jako vystavitele faktury, a tím porušil rozsah oprávnění vystavovat faktury s uvedením DPH „oprávněným osobám“, představuje vystavení faktury právnickou osobou; stěžovatelka však nedala zaměstnanci výslovný ani konkludentní souhlas s takovým protiprávním jednáním, což je nezbytnou podmínkou, aby společnost nesla odpovědnost podle tohoto ustanovení;

c) že k vzniku odpovědnosti právnické osoby podle této normy postačuje, že se její orgán mohl dozvědět o protiprávním jednání svého zaměstnance z důvodu delšího trvání tohoto jednání; přitom pro uplatnění tohoto ustanovení je nezbytné, aby orgán právnické osoby skutečně věděl o praxi vystavování falešných faktur a akceptoval ji; případné zanedbání kontrol ze strany jednatele právnické osoby a neúmyslné umožnění zločinného jednání ze strany zaměstnance společnosti, v jehož důsledku došlo ke zkrácení příjmů státní pokladny, mohou být důvodem odpovědnosti právnické osoby za škodu pouze podle zvláštních pravidel.

- 15 Druhý účastník řízení trvá na svém stanovisku vyjádřeném v předchozích fázích řízení.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 16 Podle názoru Nejvyššího správního soudu je pro rozhodnutí o této kasační stížnosti třeba, aby Soudní dvůr Evropské unie odpověděl na otázku týkající se výkladu a uplatnění článku 203 směrnice 2006/112/ES, který byl do polského práva proveden prostřednictvím čl. 108 odst. 1 zákona o DPH.
- 17 Předmětem sporu mezi účastníky řízení je otázka, zda v případě, kdy zaměstnanec osoby povinné k dani vystavil falešnou fakturu bez vědomí a souhlasu této osoby povinné k dani, je třeba s ohledem na článek 203 směrnice 2006/112/ES považovat za osobu, která uvede DPH na faktuře a je povinna DPH odvést, osobu povinnou k dani, jejíž údaje byly neoprávněně použity v textu faktury, anebo zaměstnance, který neoprávněně uvedl DPH na faktuře s použitím údajů osoby povinné k dani.
- 18 Ve věcech s podobnými skutkovými okolnostmi jako v tomto případě zaujaly vnitrostátní správní soudy k výkladu tohoto ustanovení dvě stanoviska.
- 19 Podle prvního stanoviska „není důvod pro stanovení povinnosti zaplatit daň na tomto základě vůči zaměstnanci, který se dopustil vystavení sporných faktur, neboť ustanovení se vztahuje na osobu, která je na faktuře uvedena jako její vystavitel, tj. osoba uskutečňující prodej“ (viz např. rozsudek NSA ze dne 10. dubna 2013, sp. zn. I FSK 362/12). Zastánci tohoto názoru poukazují na roli, jakou plnil zaměstnanec vystavující faktury. Pracovní poměr a oprávnění, která mu byla svěřena, znamenají, že jeho účast na vystavování falešných faktur nelze přehlížet. Podnikatel nese riziko spojené s provozováním hospodářské činnosti, výběrem zaměstnanců a kontrolou jejich povinností. Uznání, že zaměstnavatel na tomto základě neodpovídá, by mělo za následek přenesení této odpovědnosti za provozování hospodářské činnosti na stát, což nelze akceptovat. Takové stanovisko zaujal v projednávané věci soud prvního stupně.
- 20 Zastánci druhého stanoviska naopak tvrdí, že subjekt, jehož údaje byly v textu faktury použity protiprávně a za který se protiprávně „schoval“ jiný subjekt, není vystavitelem faktury povinným odvést daň na základě čl. 108 odst. 1 zákona o DPH. To platí i v případě protiprávního použití údajů subjektu, který je osobou povinnou k dani (viz rozsudek NSA ze dne 27. června 2017, sp. zn. I FSK 1459/15). Vychází se totiž z toho, že výklad čl. 108 odst. 1 zákona o DPH nemůže vést k tomu, aby povinnost odvést daň uvedenou na faktuře byla uložena subjektu, který nemá s vystavením faktury nic společného. Toto ustanovení stanoví, že osobou povinnou k dani je osoba, která „vystavuje fakturu“, a nikoli osoba, jejíž údaje jsou na faktuře uvedeny jako údaje vystavitele.

Jinými slovy, pokud je v důsledku protiprávního jednání jiné osoby na faktuře uveden jako vystavitel faktury subjekt, který o jejím vystavení nevěděl, s jejím

vystavením nesouhlasil a který fakturu fakticky nevystavil, ani ji nenechal vystavit, ani ji neuvedl do právního oběhu, nelze takový subjekt považovat za vystavitele faktury ve smyslu čl. 108 odst. 1 zákona o DPH.

- 21 Bude-li zaujato první stanovisko, že subjektem uvádějícím za těchto okolností DPH na fakturu, a tedy subjektem povinným ji odvést na základě článku 203 směrnice 2006/112/ES, je subjekt uvedený na faktuře jako vystavitel, a to i v případě, že zaměstnanec jedná podvodně ve vztahu k zaměstnavateli, který si není vědom praxe vystavování falešných faktur, bude třeba odpovědět na otázku, zda je tento subjekt odpovědný za vystavení falešných faktur na základě objektivní odpovědnosti, tj. již z toho důvodu, že fakturu vystavila jím zaměstnaná osoba, anebo na základě zavinění v oblasti dohledu, neboť nevynaložil náležitou péči při organizaci podnikání, k čemuž patří i pověření svých zaměstnanců vystavováním faktur. V druhém případě by se tento zaměstnavatel mohl zprostit odpovědnosti, pokud by mu nebylo možné přičíst nedostatek náležité péče. Vychází tedy otázka, zda v takové situaci nebude nikdo povinen odvést DPH neoprávněně uvedenou na faktuře, nebo zda odpovědnost přejde na zaměstnance, který tuto DPH neoprávněně uvedl.
- 22 Na druhou stranu uznání, že osobou, která uvedla DPH na faktuře a odpovídá za její odvedení, je osoba (zaměstnanec), která DPH na faktuře skutečně uvedla, a to s použitím údajů zaměstnavatele bez jeho vědomí a souhlasu, vytváří riziko nesplnění povinnosti stanovené v článku 203 směrnice vzhledem k majetkovým poměrům takové osoby. Je však nesporné, že to byla osoba, která skutečně vykazala DPH na neoprávněně vystavené faktuře. Z tohoto důvodu je tato osoba, jako je tomu i v tomto případě, nejčastěji obviněna v trestním řízení, což svědčí o tom, že orgány činné v trestním řízení přičítají odpovědnost osobě, která fakturu na DPH skutečně vystavila, a nikoliv osobě povinné k dani, jejíž údaje tato osoba neoprávněně použila. To by hovořilo ve prospěch skutečnosti, že i z daňového hlediska má podle článku 203 směrnice 2006/112/ES povinnost příslušnou daň odvést osoba (zaměstnanec), která fakticky spáchala daňový podvod vystavením falešné faktury s uvedením DPH, a nikoli subjekt, jehož údaje tato osoba bez jeho vědomí použila.