

C-442/22-1

Sygn. akt I FSK 1212/18

POSTANOWIENIE

Wpisano do rejestru Trybunału Sprawiedliwości pod numerem	1228039
Luksemburg, dnia	06.07.2022
Faks/E-mail:	
Wpłynęło dnia:	05.07.22
Dnia 26 maja 2022 r.	
Sekretarz, z upoważnienia Maria Sickerszńska administratorka	

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA	Ryszard Pęk
Sędzia NSA	Janusz Zubrzycki (spr.)
Sędzia NSA	Izabela Najda-Ossowska
Protokolant	Krzysztof Zaleski

po rozpoznaniu w dniu 26 maja 2022 r.

na rozprawie w Izbie Finansowej
skargi kasacyjnej [P.] sp. z o. o. w [...]

od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie
z dnia 23 lutego 2018 r. sygn. akt I SA/Lu 987/17

w sprawie ze skargi [P.] sp. z o. o. w [...]

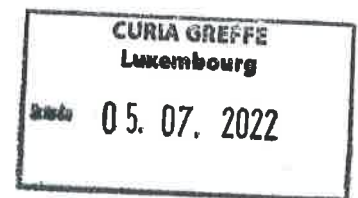
na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie
z dnia 31 października 2017 r. nr [...]

w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od
stycznia 2010 r. do kwietnia 2014 r.

p o s t a n a w i a:

I. na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z 2012 r. - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne:

1) Czy art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1, ze zm.) należy rozumieć w ten sposób, że w sytuacji gdy pracownik podatnika VAT wystawił fałszywą fakturę z wykazanym podatkiem VAT, na której wykazał dane pracodawcy jako podatnika, bez jego wiedzy i



zgody, za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT należy uznać:

- podatnika VAT, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, czy też
- pracownika, który bezprawnie wykazał VAT na fakturze, wykorzystując dane podmiotu będącego podatnikiem VAT?

2) Czy dla odpowiedzi kogo uznać w rozumieniu art. 203 ww. dyrektywy Rady 2006/112/WE za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT w okolicznościach jak w punkcie 1, istotnym jest czy podatnikowi VAT zatrudniającemu pracownika, który bezprawnie wykazał na fakturze VAT dane zatrudniającego go podatnika, można zarzucić brak należytej staranności w nadzorze nad pracownikiem?

II. na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionego wyżej pytania prejudycjalnego.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Karolina Kataraska

Starszy inspektor sądowy

Uzasadnienie

I. Ramy prawne.

Regulacje unijne.

1. Przepisy Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm.), dalej: dyrektywa 2006/112/WE:

Artykuł 203

Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT.

Regulacje krajowe.

1. Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177 poz. 1054 ze zm.), dalej: u.p.t.u.:

Artykuł 108 ust. 1

W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

II. Stan faktyczny.

Postępowanie przed organami podatkowymi.

1. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w L. (dalej: DIAS) decyzją z dnia 31 października 2017 r. nr [...] utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w P. (dalej: NUS) z dnia 15 marca 2017 r. określającą [..] sp. z o.o. z siedzibą w [...] (dalej: Strona, Spółka, Skarżąca) kwoty zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług do wpłaty z tytułu wystawionych w poszczególnych miesiącach od stycznia 2010 r. do kwietnia 2014 r. faktur VAT.

Organ odwoławczy podał, że w wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego ustalono, że Spółka wystawiła w okresie od stycznia 2010 r. do kwietnia 2014 r. 1.679 nierzetelnych faktur VAT (nieodzwierciedlających rzeczywistej sprzedaży towarów), na rzecz podmiotów, które dokonały rozliczenia wykazanego w tych fakturach podatku VAT. Nierzetelne faktury VAT nie były zaewidencjonowane w rejestrze sprzedaży Spółki, a wykazany w nich podatek VAT należny nie był odprowadzony do budżetu państwa, ani nie został rozliczony w żadnym z rozliczeń podatkowych Spółki. Spółka nie wykazała także, aby zostało usunięte ryzyko uszczuplenia budżetowego na skutek wystawienia znaczącej liczby nierzetelnych faktur VAT na łączną kwotę podatku VAT 1.497.847 zł.

Stan faktyczny sprawy wykazał, że sporne faktury z danymi Spółki wystawiane były bez jej wiedzy i zgody przez pracownika Spółki - P.K., będącej kierownikiem jednej ze stacji paliw należących do Spółki. Wystawianie nierzetelnych (tzw. pustych) faktur VAT miało być w zamyśle pracownicy Spółki P.K. (która fizycznie faktury te wystawiła) powiązane z rzeczywistym obrotem realizowanym na stacji paliw, prowadzonej przez Skarżącą i ewidencjonowanym za pomocą kas rejestrujących Spółki. W tym celu do kopii kwestionowanych (fałszywych) faktur VAT dołączane były paragony fiskalne, które jednak nie odpowiadały czynnościom określonym w wystawianych fakturach, tj. z fakturami łączono paragony fiskalne pochodzące w rzeczywistości z transakcji przeprowadzanych z innymi niż określone na wystawionych fakturach VAT podmiotami.

Proceder wystawiania tzw. „pustych” faktur VAT został ujawniony przez przedstawicieli zarządu Spółki. Okazało się, że P.K. we wskazanym okresie, korzystając ze swoich uprawnień związanych z zatrudnieniem na stanowisku kierownika stacji paliw, w tym upoważnienia do wystawiania w imieniu Spółki faktur VAT związanych z działalnością handlową, prowadziła niejako równoległą działalność polegającą na handlu „pustymi” fakturami, wykorzystywanymi przez nabywające je podmioty w celu oszustw podatkowych. Jako wystawcę wskazywano każdorazowo Skarżącą Spółkę, a nierzetelne faktury zasadniczo różniły się graficznie i treściowo z fakturami wystawianymi w systemie informatyczno-księgowym, zainstalowanym i obowiązującym na stacji paliw. Były one wystawiane poza tym systemem, nie przekazywane do księgowości Spółki i nieujawniane przez nią w składanych deklaracjach podatkowych. Proceder ten trwał przez okres ponad 4 lat.

Organ odwoławczy podkreślił, że P.K. przyznała się do nielegalnego wykorzystywania danych Spółki, w której była zatrudniona i czerpania korzyści z wprowadzania do obrotu nierzetelnych faktur VAT. Wobec niej jest prowadzone postępowanie karne. Zapewniła ona przy tym, że zarząd Spółki nie był o procederze informowany. Niemniej współpracowała z zatrudnionymi na stacji paliw pracownikami, którzy gromadzili dla niej paragony fiskalne, będąc za to odpowiednio wynagradzani. W sprawie ustalono także, iż w księgach podatkowych Skarżącej nie zostały zaewidencjonowane i rozliczone kwoty podatku VAT z tytułu zakwestionowanych faktur VAT. Posiadały one jedynie kopię w wersji elektronicznej. Stwierdzono także, iż oryginał faktury przekazywany był do specjalnie przygotowanej niebieskiej teczki, znajdującej się przy jednym z dwóch działających na stacji paliw

stanowisk kasowych, skąd kasjerzy wydawali je zgłaszającym się po ich odbiór klientom.

Zakwestionowane faktury miały niestandardowy dla głównego obrotu Spółki format: x/P/miesiąc/rok, nie były drukowane w formie papierowej, ale miały postać elektroniczną. Kopie tych faktur były dostępne jedynie P.K., tj. zabezpieczone w jednym z folderów na komputerze stacji paliw. Ich udostępnienie nastąpiło dopiero w maju 2014 r., na żądanie prezesa zarządu. Paragony do tych kopii faktur były gromadzone w osobnych pudełkach.

Jak wynika z oświadczenia prezesa zarządu Spółki, złożonym w dniu 28 maja 2015 r., działalność Spółki w latach 2001-2015 polegała na detalicznej sprzedaży paliw, działalności deweloperskiej, wydawniczej oraz wynajmie powierzchni handlowej w wybudowanym w 2013 r. pawilonie handlowo- usługowym. Spółka prowadziła pełną księgowość i w latach 2010 - 2014 była czynnym i zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług, zatrudniającym średnio 14 pracowników na umowę o pracę i jedną osobę na umowę zlecenie. P.K. była zatrudniona na stacji paliw [...] przy ul. W. w [...] od dnia 25 listopada 2005 r. do dnia 24 maja 2014 r., kiedy to w następstwie ujawnienia naruszeń obowiązków pracowniczych rozwiązano z nią stosunek pracy w oparciu o przepis art. 52 Kodeksu pracy. Od początku była zatrudniona na stanowisku kierownika stacji paliw. Obsługiwała kasę fiskalną, wypisywała faktury przychodowe, przygotowywała dokumenty dla głównej księgowej. Prace na stacji paliw były realizowane w systemie dwuzmianowym.

Prezes zarządu Spółki wskazał, że nieprawidłowości dotyczące wystawiania zbiorczych faktur VAT do paragonów fiskalnych, dotyczących nabycia paliwa odkrył w związku z kontrolą krzyżową, prowadzoną przez Urząd Skarbowy. W związku z powyższym przeprowadził własne wewnętrzne dochodzenie w sprawie, w wyniku którego uzyskał oświadczenia P.K. Wynika z nich, że od 2010 r. wystawiała ona faktury zbiorcze do paragonów zbieranych przez pracowników kierowanej przez nią stacji paliw, a paragony pochodziły z koszy na śmieci; wszyscy pracownicy, którzy zbierali paragony, mieli z tego korzyści finansowe; faktury zostawiane były albo w zamkniętych kopertach, albo przekazywane zainteresowanym pracownikom stacji paliw; do każdej faktury znajdują się w kotłowni, posegregowane paragony, opisane latami, co miało powodować, że wystawione faktury nie były nigdy fakturami pustymi, a podjęte działania miały nie szkodzić firmie; faktury zapisane były na komputerze w biurze (niewidoczne bez odblokowania), wystawiała je zawsze podczas nieobecności

jej zastępcy; faktury miały numerację X/P/miesiąc/rok, gdzie X oznacza kolejny numer faktury; faktury te wystawiane były w innym formacie; nie drukowała kopii faktur, aby nie tworzyć „papierowego” archiwum, a w związku z tym, że były to faktury do paragonów, nie przekazywała ich do księgowości; wystawiane przez nią faktury nie odzwierciedlały w całości stanu faktycznego, wykorzystwała więc dane Skarżącej jako wystawcy wraz z numerem NIP; pod fakturami jest jej podpis i jej pieczęć, a od 2014 r. podpis komputerowy bez pieczęci; korzyści finansowe, jakie osiągnęli wszyscy, były liczone od ilości litrów na fakturze; pracownicy otrzymywali pieniądze za tyle litrów, ile jej przekazali, po odjęciu wszystkich paragonów, które nie nadawały się (np. zbyt mała ilość litrów, dwa rodzaje paliwa na jednym paragonie); dla P.K. pozostawała różnica pomiędzy sumą całkowitą, a przekazanymi wszystkim pracownikom kwotą.

Organ odwoławczy włączył do materiału dowodowego niniejszej sprawy wydane w tym zakresie dla kontrahentów Skarżącej decyzje podatkowe. W całokształcie ustalonych okoliczności organy podatkowe zgodnie przyjęły (co zresztą pozostaje poza sporem stron), że przedmiotowe faktury dokumentowały dostawę towarów i świadczenie usług, które faktycznie nie były wykonane, stąd miały charakter tzw. „pustych” faktur. Mając za przedmiot sprzedaż towarów i usług, fałszowały rzeczywiste jej dokonanie, w celu wyłudzenia podatku. W sprawie ustalono, że pracodawca - Spółka nie dochowała należytej staranności w tym, aby zapobiec nierzetelnemu wystawianiu faktur VAT. P.K. nie miała dokładnie określonego na piśmie zakresu swoich obowiązków. Co więcej, z dokonanych ustaleń wynika, że miała bardzo szeroki, niepisany zakres uprawnień, a w tym zakresie mieściła się możliwość wystawiania faktur VAT do paragonów poza systemem BOS, w formacie Excel bez dodatkowej zgody pracodawcy.

Zgromadzony materiał dowodowy pozwalał - zdaniem organu - stwierdzić, że prezes zarządu Spółki wiedział, że na stacji paliw są wystawiane faktury do paragonów, co odbywało się bez kontroli księgowości, mógł zatem i powinien przewidzieć, że w warunkach systemu pracy stacji paliw mogą być wystawiane faktury nierzetelne, przy wykorzystaniu mechanizmów związanych z obowiązującym na stacji paliw systemem pracy. Brak właściwego nadzoru i właściwej organizacji pracy spowodował, że prezes zarządu Spółki nieprawidłowości odkrył dopiero w związku z kontrolą krzyżową. U żadnego z pracowników, ani u drugiego z kierowników, a także u samego pracodawcy nie wzbudził podejrzeń, ani przedmiotu

zainteresowania, sposób przekazywania na stanowiska kasowe faktur w kopertach, co mogło uniemożliwiać odczytanie danych z faktury. Jeśli zatem prezes zarządu Spółki dopuszczał do użycia system wystawiania faktur VAT inny niż system BOS (godzi się na to), a taka możliwość na stacji paliw była wówczas dostępna, zasadne w ocenie organów pozostaje twierdzenie, że mógł on i powinien przewidzieć, że wystawianie faktur w sposób inny niż w systemie BOS ułatwi prowadzenie proceduru.

Organ podkreślił, że P.K. nie była osobą trzecią wobec Skarżącej, lecz pozostawała pracownikiem upoważnionym do wystawiania faktur. Stosunek pracy i przyznane jej kompetencje - kierownik stacji [...] należącej do Spółki (sprzedaż paliw), uprawnienie i wyposażenie w urządzenia do wystawiania faktur, kierowanie zespołem zatrudnionych pracowników, którzy wprowadzali, na podstawie przyjętych i stosowanych na stacji paliw procedur, wystawione przez P.K. faktury VAT do obrotu prawnego sprawiały, że jej udział w procederze wystawiania pustych faktur ma szczególne znaczenie, które w całokształcie okoliczności nie może zostać pominięte.

Organy stwierdziły, że pomimo działań zmierzających do wyłączenia z rozliczeń kontrahentów spornych faktur VAT i minimalizacji uszczupień podatkowych, doszło już do takich uszczupień. Gdy więc wysokie ryzyko przerodziło się w rzeczywiste uszczuplenie, któremu nie zapobieżono we właściwym czasie, to w tym zakresie jest zasadne zastosowanie w sprawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u.

Wyrok Sądu pierwszej instancji (WSA).

2. Wyrokiem z 23 lutego 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (dalej: WSA) oddalił skargę [...] sp. z o.o. z siedzibą w [...] na ww. decyzję DIAS. Sąd pierwszej instancji w pełni podzielił przedstawioną w tej sprawie argumentację organu odwoławczego.

Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (NSA).

3. Skarżąca, na podstawie art. 173 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.), zaskarżyła powyższy wyrok skargą kasacyjną w całości, zarzucając m.in. naruszenie:

1. art. 108 ust. 1 u.p.t.u., poprzez jego niewłaściwe zastosowanie w sprawie w związku z tym, że:

a) osoba prawna nie wystawiła faktur, lecz wystawiła je osoba fizyczna - pracownica Spółki, w zamiarze stworzenia podstaw do nielegalnego odliczenia podatku przez współpracujące z nią podmioty, działająca jako osoba trzecia, poza treścią stosunku prawnego łączącego ją z pracodawcą i łamiąca zakres

upoważnienia do wystawiania faktur VAT „osobom do tego uprawnionym”, udzielonego przez organ reprezentujący pracodawcę, wskazując jako sprzedawcę osobę prawną bez jej wiedzy i zgody, wyrażonej przez organ Spółki,

b) na podmioty, których dane wskazano jako odbiorcy faktur został nałożony obowiązek zwrotu zaległości podatkowej wynikającej z bezpodstawnego zaniżenia zobowiązania podatkowego, a zatem nie doszło do uszczuplenia należności publicznoprawnych, zaś zasadniczym celem przepisu art. 203 dyrektywy 2006/112/WE i art. 108 ust. 1 u.p.t.u., stanowiącego jej krajowy odpowiednik, jest zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia wpływów podatkowych przez odliczenie podatku wykazanego na fakturze przez jej odbiorcę, a nie sankcja mająca na celu nałożenie na podatnika obowiązku zapłacenia określonej kwoty z powodu wystawienia fikcyjnej faktury,

2. art 108 ust. 1 u.p.t.u. poprzez błędną wykładnię wobec :

a. przyjęcia jakoby „uznanie braku odpowiedzialności pracodawcy z powyższego tytułu skutkowałoby przerwaniem takiej odpowiedzialności przez przedsiębiorców na państwo, czego nie można akceptować” (str. 22 uzasadnienia wyroku, wers 9 od dołu), w sytuacji gdy zgodnie z prawidłową, językową wykładnią tej normy w przypadku braku odpowiedzialności osoby prawnej będącej pracodawcą nie dochodzi do przerwania odpowiedzialności na Skarb Państwa, lecz odpowiedzialność za wystawienie faktur spoczywa na osobie fizycznej, która je rzeczywiście wystawiła,

b. przyjęcia, że wystawieniem faktury przez osobę prawną jest nielegalne działanie jej pracownika, polegające na wskazywaniu danych pracodawcy jako wystawcy faktury, wykraczające poza zakres stosunku prawnego łączącego go z pracodawcą i łamiące zakres upoważnienia do wystawiania faktur VAT „osobom do tego uprawnionym”, udzielonego przez organ reprezentujący pracodawcę, przy jednoczesnym bezspornym fakcie co do braku wyraźnej bądź dorozumianej zgody organu Spółki na takie nielegalne działanie, co jest niezbędne do nałożenia na Spółkę odpowiedzialności na podstawie tego przepisu,

c. przyjęcia, że dla odpowiedzialności osoby prawnej na podstawie tej normy wystarczające jest, iż jej organ mógł powziąć wiedzę o nielegalnym działaniu pracownika tej osoby prawnej z uwagi na długotrwały okres, mimo tego, że tej wiedzy nie powziął - podczas gdy prawidłowa wykładnia normy wskazuje, że dla jej stosowania wymagana jest rzeczywista wiedza i akceptacja organu osoby prawnej

dla wystawiania przez pracowników faktur „pustych”, obok faktur wystawianych legalnie, zaś ewentualne zaniedbania kontrolne zarządu osoby prawnej i nieumyślne dopuszczenie do realizacji proceduru przestępczego przez jej pracownika, skutkujące potencjalnym uszczerbkiem po stronie interesów majątkowych Skarbu Państwa, stanowić mogą jedynie potencjalną podstawę odpowiedzialności odszkodowawczej osoby prawnej na odrębnych zasadach.

Ponadto Skarżąca spółka wniosła o rozważenie zasadności wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie:

1) Czy art. 108 ust. 1 u.p.t.u., który jest odpowiednikiem art. 203 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że osobą zobowiązaną do zapłaty podatku na podstawie tego przepisu jest zawsze faktyczny wystawca, niezależnie od danych podmiotu wykazanych jako sprzedawca?

2) W przypadku odpowiedzi przeczącej, to czy w przypadku, gdy fakturę wystawi pracownik Spółki (uprawniony do wystawiania faktur w imieniu pracodawcy) w celu popełnienia oszustwa podatkowego, bez wiedzy i zgody Spółki (jej Zarządu), która nie ujęła w swych rozliczeniach tych faktur - to czy w takim przypadku obowiązek zapłaty podatku będzie ciążył na tym pracowniku (faktycznym wystawcy), czy też na Spółce zatrudniającej tego pracownika i widniejącej na fakturze jako sprzedawca?

III. Powody wystąpienia Sądu krajowego (NSA) z pytaniem prejudycjalnym.

4. W ocenie NSA, rozstrzygnięcie skargi kasacyjnej Spółki, o której mowa wyżej, wymaga odpowiedzi Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) na pytanie w zakresie wykładni oraz zasad stosowania art. 203 dyrektywy 2006/112/WE.

W skardze kasacyjnej sformułowano zarzut naruszenia art. 108 ust. 1 u.p.t.u. który stanowi implementację art. 203 dyrektywy 2006/112/WE, jak również powołano się na wykładnię tegoż przepisu dyrektywy.

Zgodnie z art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2012 r. - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.; dalej: TFUE), w przypadku, gdy zagadnienie dot. wykładni przepisów dyrektywy jest podniesione w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, sąd ten jest zobowiązany wnieść sprawę do Trybunału.

W kwestii pytania prejudycjalnego.

5. Spór w tej sprawie sprowadza się zasadniczo do odpowiedzi, czy w sytuacji gdy pracownik podatnika VAT wystawił, bez wiedzy i zgody tego podatnika, fałszywą fakturę z wykazaniem VAT, za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT, należy w świetle art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE uznać:

- podatnika, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, czy też
- pracownika, który bezprawnie wykazał na fakturze VAT wykorzystując dane podmiotu będącego podatnikiem VAT?

Na tle zbliżonych stanów faktycznych jak w niniejszej sprawie w krajowym orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażane są – w kwestii wykładni – dwa stanowiska.

6. W ramach pierwszego, „nie ma podstaw do określenia obowiązku zapłaty podatku na tej podstawie wobec pracownika winnego wystawiania spornych faktur, ponieważ przepis odnosi się do osoby, która widnieje na fakturze jako jej wystawca tj. dokonujący sprzedaży” (tak np. w wyroku NSA z 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 362/12). Dla rozstrzygnięcia tego problemu, podkreśla się rolę w jakiej wystąpił sporządzając przedmiotowe faktury. Nie był on osobą trzecią wobec Skarżącego i jego firmy, lecz pozostawał pracownikiem upoważnionym do wystawiania faktur. Stosunek pracy i przyznane mu kompetencje sprawiały, że jego udział w procedurze wystawiania pustych faktur ma szczególne znaczenie, które w całokształcie okoliczności nie może zostać pominięte. Niewątpliwie przedsiębiorca ponosi ryzyko związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, doбором pracowników i kontrolą realizowanych przez nich obowiązków. Uznanie braku odpowiedzialności pracodawcy z powyższego tytułu skutkowałoby przerzuceniem takiej odpowiedzialności za prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorców na Państwo, czego nie można zaakceptować.

Powyższy pogląd został też podzielony w niniejszej sprawie przez Sąd pierwszej instancji.

7. W ramach drugiej wykładni art. 108 ust. 1 u.p.t.u. (art. 203 dyrektywy 2006/112/WE) uznano natomiast, że nie jest wystawcą faktury zobowiązany do zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. podmiot, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, a zatem podmiot, pod który bezprawnie „podszył się” inny podmiot. Dotyczy to również sytuacji, gdy bezprawnie wykorzystano dane podmiotu będącego podatnikiem podatku od towarów i usług (tak w wyroku NSA z 27 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 1459/15).

W stanowisku tym wyrażony został pogląd, że wykładnia art. 108 ust. 1 u.p.t.u. nie może prowadzić do nałożenia obowiązku zapłaty podatku wykazanego w fakturze na podmiot, który z wystawieniem tej faktury nie miał nic wspólnego.

W przepisie tym jednoznacznie wskazano, że zobowiązany do zapłaty podatku jest podmiot, który „wystawi fakturę”, nie zaś podmiot, którego dane wpisano w fakturze jako dane wystawcy. Oczywiście, w praktyce faktura zwykle zawiera dane podmiotu będącego faktycznym jej wystawcą.

Przepis powyższy zakłada zatem działanie podmiotu, który wystawił fakturę. Działanie to nie musi przy tym polegać na własnoręcznym sporządzeniu dokumentu faktury. Podatnik może zlecić określonej osobie (np. pracownikowi) wystawienie faktury w jego imieniu. Analogicznie należy odnieść się do kwestii wprowadzenia faktury do obrotu prawnego, a zatem przekazania faktury podmiotowi, na rzecz którego została wystawiona, i ten sposób umożliwienia posłużenia się fakturą przez inny podmiot w celu obniżenia podatku należnego, z czym właśnie wiąże się ryzyko uszczupień podatkowych, których eliminacji służy powyższy przepis.

Nie jest natomiast wystawcą faktury zobowiązany do zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. podmiot, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, a zatem podmiot, pod który bezprawnie „podszył się” inny podmiot. Dotyczy to również sytuacji, gdy bezprawnie wykorzystano dane podmiotu będącego podatnikiem podatku od towarów i usług.

Inaczej rzecz ujmując, jeżeli na skutek bezprawnego działania innej osoby, w fakturze jako jej wystawca (sprzedawca, usługodawca) wskazany został podmiot, który nie wiedział o jej wystawieniu, nie godził się na jej wystawienie i który tej faktury faktycznie nie wystawił i nie zlecił jej wystawienia, a także nie wprowadził jej do

obrotu prawnego, to podmiot taki nie może być uznany za wystawcę faktury w rozumieniu art. 108 ust. 1 u.p.t.u.

Przy tej wykładni art. 108 ust. 1 u.p.t.u. zbędne jest badanie należytej staranności podmiotu, który nie jest wystawcą faktury, o jakiej mowa w tym przepisie, jako że podmiot nie będący wystawcą faktury nie ma obowiązku zapłaty wykazanego w niej podatku.

8. Jak widać, rozbieżność wykładni art. 203 dyrektywy 2006/112/WE na tle spornego zagadnienia, wymaga rozstrzygnięcia Trybunału Sprawiedliwości.

Artykuł 203 dyrektywy 2006/112/WE stanowi, że „każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze”, jest zobowiązana do zapłaty. Zachodzi zatem pytanie, czy – w okolicznościach takich jak w rozpatrywanej sprawie - za „osobę, która wykazuje VAT na fakturze” należy uznać:

- podmiot (osobę) wykazany w treści faktury (pracodawcę) jako wystawca faktury, którego danymi posłużono się bez jego wiedzy i zgody, czy
- osobę (pracownika), która faktycznie wykazała na fakturze VAT wykorzystując w jej treści dane pracodawcy, bez jego wiedzy i zgody.

Przyjęcie, że podmiotem wykazującym w tych okolicznościach VAT na fakturze, a tym samym obowiązującym do zapłaty tego podatku na podstawie art. 203 dyrektywy 2006/112/WE, jest podmiot wskazany na fakturze jako wystawca (sprzedawca, podatnik), także wówczas gdy pracownik oszukuje swojego pracodawcę, który o jego procederze wystawiania fałszywych faktur nie ma żadnej wiedzy, wymagałoby odpowiedzi, czy podmiot ten ponosi odpowiedzialność za wystawienie faktur na zasadzie ryzyka, z samego faktu, że to zatrudniona przez niego osoba wystawiła tę fakturę z VAT, czy też na zasadzie winy w nadzorze, z tytułu braku dochowania należytej staranności w organizacji i funkcjonowaniu swojego przedsiębiorstwa, w tym z tytułu powierzania zadań wystawiania faktur zatrudnionym przez siebie osobom. W tym drugim przypadku, nieświadomy oszukańczego proceduru pracodawca mógłby się uwolnić od odpowiedzialności z art. 203 dyrektywy, w sytuacji gdyby nie można byłoby zarzucić mu braku dochowania należytej staranności w powyższym nadzorze. Wówczas jednak należałoby odpowiedzieć, czy w takiej sytuacji nikt nie będzie zobowiązany do zapłaty VAT

wykazanego bezprawnie na fakturze, czy też w tych okolicznościach odpowiedzialność przejdzie na pracownika, który ten VAT bezprawnie wykazał?

Ponadto, przyjęcie, że podmiotem wykazującym VAT na fakturze w rozumieniu art. 203 dyrektywy, jest podmiot wskazany na fakturze jako wystawca (sprzedawca, podatnik), wymaga także odpowiedzi, czy za odpowiedzialnego za wykazanie VAT na fakturze należałoby uznać także podatnika realnie istniejącego, lecz w ogóle niezwiązanego z osobą faktycznie wystawiającą fakturę z wykazanym na niej VAT, która nielegalnie posłużyła się jego danymi jako wystawcy tej faktury?

Uznanie natomiast, że osobą, która wykazuje VAT na fakturze, odpowiedzialną za jego zapłatę jest osoba (pracownik), która faktycznie wykazała na fakturze VAT wykorzystując w jej treści dane pracodawcy, bez jego wiedzy i zgody, rodzi ryzyko niewykonania obowiązku określonego w art. 203 dyrektywy, z uwagi na sytuację majątkową tej osoby. Nie budzi jednak wątpliwości, że to ta osoba (pracownik) faktycznie wykazała VAT na bezprawnie wystawionej przez siebie fakturze z danymi swojego pracodawcy. Z tego tytułu to ta osoba, podobnie jak w okolicznościach tej sprawy, ma najczęściej sformułowane zarzuty karne z tytułu wystawienia nierzetelnej (fałszywej) faktury przy wykorzystaniu mechanizmów VAT, co przemawia za stanowiskiem, że organy ścigania indywidualizując odpowiedzialność z tytułu popełnienia czynu zabronionego ogniskują ją w osobie faktycznego wystawcy faktury z wykazanym VAT, a nie w stosunku do podatnika, którego danymi osoba ta posłużyła się bezprawnie. Taka sytuacja przemawiałaby za tym, aby również na gruncie podatkowym to osoba (pracownik) faktycznie popełniająca oszustwo podatkowe poprzez wystawienie fałszywej faktury z wykazanym VAT była zobowiązana do jego zapłaty na podstawie art. 203 dyrektywy 2006/112/WE, aniżeli podmiot, którymi danymi osoba ta posłużyła się bez jego zgody i wiedzy.

9. Z powyższych względów Sąd krajowy, na podstawie art. 267 TFUE, orzekł jak w pkt I sentencji niniejszego postanowienia, uznając że w zakresie spornego zagadnienia niezbędna jest wykładnia art. 203 dyrektywy 2006/112/WE dokonana przez TSUE.

W związku z przedstawionym pytaniem prejudycjalnym Naczelny Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie kasacyjne na podstawie art. 124 § 1 pkt 5

Sygn. akt I FSK 1212/18

ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.).

Izabela Najda-Ossowska

Sędzia NSA

Ryszard Pęk

Sędzia NSA

Janusz Zubrzycki

Sędzia NSA



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Karolina Łatarska

Starszy inspektor sądowy