

Cauza C-442/22**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

5 iulie 2022

Instanța de trimitere:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

26 mai 2022

Recurentă:

P Sp. z o.o.

Cealaltă parte din procedură:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

Obiectul procedurii principale

Recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia, denumită în continuare „Curtea Supremă Administrativă”) împotriva hotărârii Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Lublin, Polonia) din 23 februarie 2018 prin care s-a respins calea de atac formulată de P sp. z o. o. împotriva deciziei Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Directorul Administrației Fiscale din Lublin, Polonia) din 31 octombrie 2017 de confirmare a deciziei Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. (șeful Biroului Fiscal din P.) din 15 martie 2017 prin care s-a stabilit, în ceea ce privește P sp. z o.o., cuantumul taxei pe valoarea adăugată [denumită în continuare „TVA”] datorate pentru perioada ianuarie 2010 - aprilie 2014 în legătură cu practica de emitere de facturi fiscale frauduloase [așa-numitele „facturi în alb”] de către o angajată al acestei societăți.

Obiectul și temeiul juridic al întrebării preliminare

În temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, instanța de trimitere adresează întrebări Curții de Justiție și urmărește să stabilească dacă, în cazul în care un angajat al unei persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA emite o factură frauduloasă pe care figurează TVA-ul fără știrea și fără consimțământul persoanei impozabile respective, persoana care menționează TVA-ul în factură și care este, prin urmare, obligată la plata TVA-ului trebuie să fie considerată, în temeiul articolului 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului, persoana impozabilă ale cărei date de identificare au fost utilizate în mod nelegal în factura respectivă sau angajatorul care a înregistrat în mod nelegal TVA-ul în factura respectivă folosind datele persoanei impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care este angajatorul său. Relevanța lipsei de diligență a angajatorului în supravegherea angajatului. Răspunderea obiectivă.

Întrebările preliminare

1) Articolul 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7] [...] trebuie interpretat în sensul că, în situația în care angajatul unei persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA a emis o factură frauduloasă în care figurează TVA și în care a menționat datele angajatorului ca persoană impozabilă, fără știrea sau consimțământul angajatorului, persoana care menționează TVA-ul în factură, obligată la plata TVA, trebuie să fie considerată:

- persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, ale cărei date au fost utilizate în mod nelegal în factură sau
- angajatul care a menționat în mod nelegal TVA-ul în factură utilizând datele unei persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA?

2) Pentru a stabili cine trebuie considerat, în sensul articolului 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului citată anterior, ca fiind persoana care menționează TVA-ul pe o factură și care este obligată la plata TVA-ului în circumstanțele prevăzute la punctul 1), este relevant[,] dacă persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care angajează un salariat ce înscrie în mod nelegal într-o factură TVA datele persoanei impozabile care îl angajează poate fi acuzată de lipsă de diligență în supravegherea angajatului?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Articolul 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, 11.12.2006, p. 1):

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

Dispozițiile naționale invocate

Articolul 108 alineatul 1 din ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Legea din 11 martie 2004 privind impozitul pe bunuri și servicii (Dz. U. 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare), denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”:

„În cazul în care o persoană juridică, o entitate organizațională lipsită de personalitate juridică sau o persoană fizică emite o factură care indică valoarea TVA-ului, ea este obligată la plata acestuia.”

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Recurenta, societatea P sp. z o. o., a desfășurat între anii 2001 și 2015 activități comerciale în domeniul vânzării de carburanți, activități de dezvoltare imobiliară, activități editoriale și activități de închiriere de spații comerciale. Aceasta ținea o contabilitate completă și era înregistrată în scopuri de TVA, având în medie 14 angajați și o persoană cu care colabora pe bază de contract.
- 2 Ca urmare a unui control fiscal încrucișat efectuat de către Urząd Skarbowy (Biroul Fiscal), s-a stabilit că recurenta a emis în perioada ianuarie 2010 - aprilie 2014 1.679 de facturi fiscale frauduloase cu o valoare totală a TVA-ului de 1 497 847 PLN (așa-numitele facturi „în alb”, care nu reflectă vânzările reale de bunuri) către entități care au decontat TVA-ul menționat în aceste facturi. Aceste facturi frauduloase nu au fost înregistrate în registrul de vânzări al recurenteii, iar TVA-ul datorat menționat în acestea nu a fost nici plătit la bugetul de stat și nici declarat de societate.
- 3 Emiterea facturilor frauduloase era legată de vânzările reale înregistrate de recurentă prin intermediul caselor de marcat de la stația de benzină. În acest scop, copiile acestor facturi fiscale frauduloase erau însoțite de bonuri fiscale care proveneau, de fapt, din tranzacții efectuate cu alte entități decât cele menționate în facturile fiscale emise.
- 4 În urma constatărilor controlului fiscal, președintele consiliului de administrație al societății recurente a efectuat propria anchetă internă în această privință, în urma căreia s-a dovedit că așa-numitele facturi fiscale frauduloase au fost emise și comercializate de către o angajată a societății, P. K., fără știrea și fără acordul consiliului de administrație al societății.
- 5 P. K. a fost angajată la stația de benzină a recurenteii în calitate de manager de la 25 noiembrie 2005 până la 24 mai 2014, când, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor sale de muncă, raportul de muncă a încetat în temeiul articolului 52

din Codul Muncii. Printre atribuțiile sale se numărau gestionarea casei de marcat, întocmirea facturilor și pregătirea documentelor pentru contabilul-șef.

- 6 Din declarațiile lui P.K. rezultă că, începând din anul 2010, aceasta a emis facturi centralizatoare pentru bonurile fiscale colectate de angajații benzinăriei pe care o administra. Bonurile fiscale proveneau din coșurile de gunoi, iar toți angajații care le colectau obțineau beneficii financiare. Pentru fiecare factură au fost păstrate în sala boilerelor bonuri fiscale separate, descrise pe ani, pentru a se asigura că facturile emise nu erau goale, iar procedura nu trebuia să aducă prejudicii societății recurente. Facturile frauduloase au fost salvate pe un calculator din birou (într-un fișier ascuns, securizat cu parolă). P.K. a emis aceste facturi într-un format diferit de cel al facturilor corecte întotdeauna în absența adjunctului său și nu a tipărit copii ale facturilor pentru a nu crea o „arhivă pe hârtie” și, fiind vorba de facturi aferente bonurilor fiscale, nu le-a transmis la contabilitate. Ea a utilizat datele societății solicitante, identificând-o ca fiind emitentul facturii și utilizând codul unic de identificare al acesteia. Facturile poartă semnătura și ștampila lui P.K. și, din 2014, o semnătură electronică fără ștampilă. Toți angajații colaboratori au obținut beneficii financiare. Angajații primeau bani pentru numărul de litri de combustibil menționat pe bonurile fiscale furnizate, care erau folosite pentru emiterea facturii frauduloase.
- 7 Ca urmare a constatărilor controlului fiscal, șeful Biroului Fiscal din P a emis o decizie prin care a stabilit, în ceea ce privește recurenta, quantumul obligației de plată a TVA în legătură cu practica de emiteră de facturi frauduloase în perioada cuprinsă între ianuarie 2010 și aprilie 2014.
- 8 Directorul Administrației Fiscale din L, care a examinat calea de atac împotriva acestei decizii, a confirmat-o prin decizia din 31 octombrie 2017.
- 9 Pe baza faptelor stabilite, ambele autorități au convenit, iar părțile nu au negat acest lucru, că facturile frauduloase atestau o livrare de bunuri și servicii care nu fusese efectuată în realitate. Aceste facturi simulau realizarea efectivă a tranzacțiilor în scopul obținerii frauduloase a rambursării impozitului. Autoritățile au constatat că angajatorul nu a depus diligența necesară pentru a împiedica emiterea facturilor fiscale frauduloase. P.K. nu a avut o fișă a postului clar definită în scris. Sfera sa de răspundere includea dreptul de a emite facturi fiscale pentru bonurile fiscale din afara sistemului BOS în format Excel, fără o aprobare suplimentară din partea angajatorului. Întrucât președintele consiliului de administrație al recurente știa că la stația de benzină erau emise facturi aferente bonurilor fiscale, altfel spus fără control contabil, acesta putea și ar fi trebuit, prin urmare, să prevadă că acest lucru facilitează emiterea de facturi frauduloase. Din cauza lipsei unei supravegheri și organizări adecvate, administratorul societății a descoperit practica în cauză abia după un control încrucișat al autorității fiscale.
- 10 Potrivit autorităților administrative, P.K. nu era un terț față de societatea reclamantă, ci managerul unei stații de benzină deținute de societate, un angajat autorizat să emită facturi și care răspundea de o echipă de angajați.

- 11 Autoritățile au mai declarat că, în pofida acțiunilor menite să excludă din contabilitate contractanții care au utilizat aceste facturi fiscale frauduloase, au existat pierderi fiscale care nu au fost prevenite în timp util și că, prin urmare, în prezenta cauză este justificată aplicarea articolului 108 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul.
- 12 Prin hotărârea din 23 februarie 2018, Wojewódzki Sąd Administracyjny a respins acțiunea recurentei împotriva deciziei Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, acceptând argumentația organului de apel.
- 13 Societatea recurentă, în temeiul articolului 173 alineatul 1 din ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Legea din 30 august 2002 privind procedurile în fața instanțelor administrative, Dz. U. 2019, poziția 2325, cu modificările ulterioare) a formulat recurs împotriva hotărârii menționate mai sus.

Principalele argumente ale părților din acțiunea principală

- 14 În recurs, recurenta invocă următoarele:
 - 1) Încălcarea articolului 108 alineatul 1 prin aplicarea sa eronată, în sensul că:
 - a) Nu persoana juridică, și anume societatea recurentă, a fost cea care a emis facturile, ci o persoană fizică, angajata sa, care a făcut acest lucru cu intenția de a crea temeiul pentru o deducere nelegală a impozitului de către colaboratorii săi. În acest mod, aceasta a acționat în calitate de terț, în afara raportului juridic dintre ea și angajatorul său și cu încălcarea sferei sale de competență de a emite facturi către „persoanele îndreptățite”. Ea a menționat societatea recurentă în facturi fără știrea sau consimțământul acesteia.
 - b) Persoanele indicate ca fiind destinatarii facturilor au fost obligate să ramburseze cuantumul impozitului rezultat din subevaluarea obligației fiscale, astfel încât nu a existat nicio reducere a obligațiilor fiscale. Cu toate acestea, obiectivul esențial al articolului 203 din Directiva 2006/112/CE și al transpunerii acestuia în legislația poloneză, articolul 108 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, este de a preveni pierderea de venituri fiscale prin deducerea nelegală a impozitului menționat în factură de către destinatarul facturii, iar nu de a introduce o sancțiune menită să impună persoanei impozabile obligația de a plăti o anumită sumă pentru că o factură frauduloasă a fost emisă fără știrea sau consimțământul acesteia.
 2. Încălcarea articolului 108 alineatul 1 prin interpretarea eronată a acestuia, având în vedere că în hotărâre se reține:
 - a) că „a nu recunoaște răspunderea angajatorului în această calitate ar avea ca efect să transfere această răspundere de la comercianți la stat, ceea ce este inacceptabil”. Cu toate acestea, conform unei interpretări lingvistice corecte a

acestei dispoziții, în absența răspunderii persoanei juridice care este angajatorul, răspunderea nu se transferă către stat, ci răspunderea pentru emiterea de facturi frauduloase revine persoanei fizice care le-a emis efectiv;

b) că emiterea unei facturi de către o persoană juridică este o faptă ilicită a angajatului acesteia, care a utilizat datele angajatorului, identificându-l ca fiind emitentul facturii și încălcând astfel sfera sale de răspundere în privința emiterii facturilor fiscale pentru „persoanele îndreptățite”. Cu toate acestea, societatea recurentă nu a oferit salariatului consimțământul expres sau tacit pentru o astfel de acțiune nelegală, care reprezintă o condiție necesară pentru a angaja răspunderea societății în temeiul acestei dispoziții;

c) că, pentru ca o persoană juridică să fie răspunzătoare în temeiul acestei dispoziții, este suficient ca organul său să fi putut lua cunoștință de comportamentul ilicit al angajatului său având în vedere durata îndelungată a acestui comportament. Totuși, pentru ca această dispoziție să se aplice, este necesar ca organul persoanei juridice să cunoască și să accepte în mod efectiv practica emiterii de facturi frauduloase. Posibila neglijență de control a conducerii persoanei juridice și permiterea involuntară ca un angajat al companiei să se implice într-un comportament infracțional care a condus la epuizarea veniturilor Trezoreriei, pot constitui doar baza pentru răspunderea extracontractuală a persoanei juridice în temeiul altor norme.

- 15 Cealaltă parte din procedură își menține poziția exprimată în etapele anterioare ale procedurii.

Prezentarea succintă a motivării trimiterii preliminare

- 16 În opinia Naczelnny Sąd Administracyjny, soluționarea prezentului recurs necesită un răspuns din partea Curții de Justiție a Uniunii Europene la întrebarea privind interpretarea și normele de aplicare a articolului 203 din Directiva 2006/112/CE, transpusă în dreptul polonez prin articolul 108 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul.
- 17 Litigiul dintre părți se rezumă la chestiunea dacă, în cazul în care un angajat al unei persoane înregistrate în scopuri de TVA a emis o factură fiscală frauduloasă fără știrea și fără consimțământul respectivei persoane impozabile, persoana care menționează TVA-ul în factură și care este obligată la plata TVA-ului trebuie să fie considerată, în lumina articolului 203 din Directiva 2006/112/CE, ca fiind persoana impozabilă ale cărei date au fost utilizate în mod nelegal în cuprinsul facturii sau ca fiind angajatul care a menționat în mod nelegal TVA-ul în factură utilizând datele persoanei înregistrate în scopuri de TVA.
- 18 În cauze cu situație de fapt similară cu cea din prezenta cauză, instanțele administrative naționale au adoptat două poziții cu privire la interpretarea acestei dispoziții.

- 19 Potrivit primei poziții, „nu există niciun motiv pentru a stabili obligația de plată a impozitului în acest temei în sarcina angajatului vinovat de emiterea facturilor în litigiu, întrucât prevederea se referă la persoana care figurează în factură ca emitent al acesteia, și anume persoana care efectuează vânzarea” (a se vedea, spre exemplu, hotărârea Naczelnny Sąd Administracyjny din 10 aprilie 2013, referință I FSK 362/12). Susținătorii acestui punct de vedere atrag atenția asupra rolului jucat de angajatul care emite facturile. Raportul de muncă al salariatului și atribuțiile conferite acestuia fac ca participarea sa la procedura de emitere de facturi frauduloase să nu poată fi neglijată. Comerciantul își asumă riscul asociat exercitării activității economice, selecției angajaților și controlului atribuțiilor acestora. A considera că angajatorul nu este răspunzător pe această bază ar avea ca efect transferarea unei astfel de răspunderi pentru desfășurarea activității către stat, ceea ce nu poate fi acceptat. Aceasta este poziția adoptată de instanța de prim grad în prezenta cauză.
- 20 În schimb, susținătorii celei de a doua poziții susțin că o entitate ale cărei date au fost utilizate în mod ilegal în conținutul facturii și care a fost „uzurpată” în mod ilegal de o altă entitate nu este emitentul facturii obligat să plătească taxa în temeiul articolului 108 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul. Acest lucru se aplică, de asemenea, în situația în care datele unei entități care este înregistrată în scopuri de TVA au fost utilizate în mod ilegal (a se vedea hotărârea Naczelnny Sąd Administracyjny din 27 iunie 2017, referință I FSK 1459/15). Se admite că interpretarea articolului 108 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul nu poate conduce la impunerea obligației de plată a taxei înscrise în factură unei entități care nu are nicio legătură cu emiterea facturii. Dispoziția indică faptul că entitatea care „emite factura”, iar nu entitatea ale cărei date sunt înscrise în factură ca date ale emitentului, este obligată să plătească taxa.

Cu alte cuvinte, în cazul în care, ca urmare a unui act ilicit al unei alte persoane, într-o factură este indicată ca fiind emitentul facturii o entitate care nu a avut cunoștința de emiterea acesteia, nu a fost de acord cu emiterea ei și nu a emis factura sau nu a dispus emiterea acesteia și nu a utilizat-o în raporturi juridice, o astfel de entitate nu poate fi considerată emitentul facturii în sensul articolului 108 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul.

- 21 Adoptarea primei poziții, și anume că entitatea care menționează TVA-ul în factură în aceste circumstanțe, și, prin urmare, entitatea obligată la plata acestuia în temeiul articolului 203 din Directiva 2006/112/CE, este entitatea indicată în factură ca fiind emitentul, chiar și în cazul în care angajatul îl induce în eroare pe angajatorul său, care nu are cunoștința de practica emiterii de facturi frauduloase, va trebui să se răspundă la întrebarea dacă această entitate este răspunzătoare pentru emiterea de facturi frauduloase pe baza răspunderii obiective, exclusiv pe baza faptului ca persoana angajată de acesta a emis factura, sau pe baza culpei în supraveghere, pentru că nu a dat dovadă de diligența necesară în organizarea întreprinderii, inclusiv pentru că a încredințat angajaților săi sarcina de a emite facturi. În acest din urmă caz, angajatorul ar putea fi exonerat de răspundere dacă nu i se poate imputa lipsa diligenței cuvenite. În această ipoteză, se pune

întrebarea dacă, într-o astfel de situație, nimeni nu va fi obligat să plătească TVA-ul menționat în mod nelegal în factură sau dacă răspunderea va fi transferată salariatului care a menționat în mod nelegal TVA-ul.

- 22 Pe de altă parte, dacă se consideră că persoana care a menționat TVA-ul în factură și datorează plata acestuia este persoana (angajatul) care a menționat efectiv TVA-ul în factură folosind datele angajatorului fără știrea și acordul acestuia, apare riscul de nerespectare a obligației prevăzute la articolul 203 din directivă din cauza situației financiare a persoanei respective. Cu toate acestea, nu există nicio îndoială că această persoană a fost cea care a menționat efectiv TVA-ul în factura emisă în mod nelegal. Din acest motiv, această persoană, la fel ca și în cauza prezentă, este cel mai adesea acuzată în cadrul procedurilor penale, ceea ce arată că autoritățile de aplicare a legii atribuie răspunderea persoanei care a emis efectiv factura fiscală, iar nu persoanei impozabile ale cărei date le-a utilizat în mod nelegal persoana respectivă. Acest lucru ar sugera că, și din punct de vedere fiscal, persoana (angajatul) este cea care comite de fapt fraudă fiscală prin emiterea unei facturi frauduloase în care se menționează TVA-ul care trebuie plătit în temeiul articolului 203 din Directiva 2006/112/CE, iar nu entitatea ale cărei date le-a folosit fără știrea sa.