

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. sausio 30 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 203 straipsnis – Mokėjimo pareiga – Asmuo, nurodęs PVM sąskaitoje faktūroje – Asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM – Darbuotojo išrašytos suklasotos sąskaitos faktūros, kuriose nurodyti darbdavio duomenys jam nežinant ir be jo sutikimo – Darbdavio rūpestingumas“

Byloje C-442/22

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2022 m. gegužės 26 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2022 m. liepos 5 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

P sp. z o.o.

prieš

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,

dalyvaujant

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Piçarra, trečiosios kolegijos pirmininkė K. Jürimäe (pranešėja) ir teisėjai M. Safjan,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *P sp. z o.o.*, atstovaujamos advokat B. Przeciechowski ir *doradca podatkowy* I. Skrok,
 - *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie*, atstovaujamo B. Kołodziej ir T. Wojciechowski,
 - *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców*, atstovaujamo *radca prawny* P. Chrupek,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir M. Rynkowski,
- susipažinęs su 2023 m. rugsėjo 21 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 203 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *P sp. z o.o.* (toliau – bendrov? P) ir *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie* (Liublino mokes?i? administratoriaus direktorius, Lenkija; toliau – mokes?i? administratorius) gin?? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) skolos, susijusios su bendrov?s P darbuotojos P. K. išrašytomis suklastotomis s?skaitomis fakt?romis.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 9 straipsnyje nustatyta:

1. „Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.

2. Be 1 dalyje nurodyt? asmen?, apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, retkar?iais tiekiantis naujas transporto priemones, kurias ?sigyjan?iam asmeniui siun?ia ar gabena pardav?jas arba prekes ?sigyjantis asmuo, arba tai atliekama j? vardu, ? paskirties viet? už valstyb?s nar?s teritorijos rib?, bet Bendrijos teritorijoje.“

4 Šios direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

5 Min?tos direktyvos 203 straipsnyje numatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurod?s prid?tin?s vert?s mokest? s?skaitoje fakt?roje.“

6 PVM direktyvos 205 straipsnis išd?styta taip:

„193–200 ir 202, 203 bei 204 straipsniuose nurodytomis aplinkyb?mis valstyb?s nar?s gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, turi b?ti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievol? solidariai sumok?ti PVM.“

Lenkijos teis?

7 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i us?ug* (PVM ?statymas, Dz. U., Nr. 177, 2011, 1054 pozicija; toliau – PVM ?statymas) 108 straipsnio 1 dalyje, kuria perkeltas PVM direktyvos 203 straipsnis, numatyta:

„PVM moka bet kuris juridinis asmuo, juridinio asmens statuso neturintis organizacinis vienetas arba fizinis asmuo, išraš?s s?skait? fakt?r? ir nurod?s joje PVM.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 Bendrovė P, PVM mokėtoja, 2001–2014 m. laikotarpiu vykdė, be kita ko, mažmeninę prekybą degalais degalinėje, kuriai nuo 2005 m. lapkričio mėn. vadovavo šios bendrovės darbuotoja P. K.

9 Atlikus mokestinį patikrinimą buvo konstatuota, kad nuo 2010 m. sausio mėn. iki 2014 m. balandžio mėn. ši bendrovė išrašė realių prekių pardavimų neatspindėjusias 1 679 sąskaitas faktūras su nurodytu PVM (iš viso 1 497 847 Lenkijos zlotų (apie 319 254 EUR) PVM) subjektams, kurie atskaitė šiose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM. Šios sąskaitos faktūros nebuvo įtrauktos bendrovės P apskaitai, o atitinkamas PVM nebuvo sumokėtas į valstybės biudžetą ir nebuvo nurodytas šios bendrovės mokesčių deklaracijose.

10 Ginijamos sąskaitos faktūros buvo fiktyviai susietos su P. K. vadovaujamos degalinės faktiniais pardavimais, registruotais bendrovės P kasos aparatu. Iš tiesų kartu su šiomis sąskaitomis faktūromis buvo pateikti autentiški kasos kvitai, atitinkantys faktiškai vykdytus sandorius su kitais kio subjektais, nei nurodyti minėtose sąskaitose faktūrose, o jas išrašė ir pardavė P. K. be šios bendrovės vadovybės sutikimo ir žinios, kad subjektai, kuriems buvo skirtos tos sąskaitos faktūros, galėtų sukūliaudami susigrąžinti PVM.

11 Šiuos kasos kvitus rinko degalinės darbuotojai, kurie juos perduodavo P. K. už finansinį atlygą. Šios ginijamos sąskaitos faktūros buvo saugomos degalinės kompiuteryje kitokiu formatu, nei įprastos bendrovės P. išrašytos sąskaitos faktūros, ir su jomis nebuvo galima susipažinti neatrakinius kompiuterio. P. K. naudojo bendrovės P duomenimis, nurodydama į kaip ginijamas sąskaitas faktūras išrašiusį asmenį, o sąskaitose faktūrose nurodydama šios bendrovės mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį (toliau – MMIN).

12 2014 m. gegužės 24 d. P. K. buvo atleista iš darbo už darbo pareigų pažeidimą.

13 *Naczelnik Urzędu Skarbowego* (mokesčių inspekcijos direktorius, Lenkija) po mokestinio patikrinimo priėmė sprendimą, juo nustatė bendrovės P mokėtiną PVM pagal ginijamas sąskaitas faktūras, išrašytas nuo 2010 m. sausio mėn. iki 2014 m. balandžio mėn.

14 2017 m. spalio 31 d. sprendimu mokesčių administratorius patvirtino šį sprendimą. Jis nusprendė, kad bendrovė P nebuvo reikiamai rūpestinga, kad išvengtų ginijamą sąskaitų faktūrų išrašymo. Iš tiesų jokiu dokumente nebuvo nurodyta konkrečios P. K. atsakomybės. Ji, atsižvelgdama į savo funkcijas, galėjo išrašyti sąskaitas faktūras, atitinkančias degalinės pajamas, ne bendrovės informacinėje apskaitos sistemoje ir be vadovybės pritarimo. Kadangi minėtos bendrovės valdybos pirmininkas žinojo, kad buvo išrašytos sąskaitos faktūros, susijusios su degalinės išduotais kasos kvitais, ir tai padaryta be buhalterijos kontrolės, jis galėjo ir turėjo numatyti, kad šie veikimo būdai palengvino sąskaitų faktūrų išrašymą sukūliavimo tikslais. Būtent dėl to, kad nebuvo tinkamos priežiūros ir organizavimo, bendrovės P valdybos pirmininkas apie ginijamus veiksmus sužinojo tik mokesčių administratoriui atlikus patikrinimą. Iš to matyti, kad P. K. bendrovės P atžvilgiu negali būti laikoma trečiuoju asmeniu.

15 Be to, nebuvo atmesta mokesčių administratoriaus biudžeto nuostolių rizika, todėl taikytina PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalis.

16 2018 m. vasario 23 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Liublino vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) atmetė bendrovės P skundą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo. Tada ši bendrovė pateikė kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija), prašymą priimti prejudicinį

sprendim? pateikusiam teismui šioje byloje.

17 Šio teismo teigimu, yra dvi priešingos nacionalin?s jurisprudencijos d?l PVM ?statymo 108 straipsnio 1 dalies, kuria ? nacionalin? teis? perkeltas PVM direktyvos 203 straipsnis, aiškinimo kryptys.

18 Pagal pirm?j? aiškinim?, siekiant taikyti ši? nuostat?, nereikia atsižvelgti ? tai, kad darbuotoja gin?ijamas s?skaitas fakt?ras išraš? naudodama savo darbdavio pavadinim? ir MMIN. Iš ties? pakanka konstatuoti, kad ši darbuotoja tur?jo teis? išrašyti s?skaitas fakt?ras, tod?l j? ?darbinusi bendrov? turi prisiimti rizik?, susijusi? su savo darbuotoj? atranka. Jei darbdavys b?t? atleistas nuo atsakomyb?s už savo darbuotojos išrašytas s?skaitas fakt?ras, ši atsakomyb? b?t? perduota valstybei narei, o tai b?t? nepriimtina. Vis d?lto toks aiškinimas reikšt?, kad reikia nustatyti, ar ši atsakomyb? yra objektyvi atsakomyb?, ar pagr?sta kalte. Pastaruoju atveju bendrov?, kurios duomenys nurodyti gin?ijamoje s?skaitoje fakt?roje, tur?t? pareig? mok?ti PVM tik tuo atveju, jeigu ji b?t? kalta ar aplaidi arba b?t? ne?vykdydžiusi prieži?ros pareigos.

19 Pagal antr?j? aiškinim? subjektas, kurio duomenis neteis?tai pasisavino kitas subjektas, neb?t? laikomas gin?ijam? s?skait? fakt?r? išrašiusiu asmeniu, tod?l netur?t? prievol?s mok?ti PVM, šioje s?skaitoje fakt?roje nurodyto pagal PVM ?statymo 108 straipsnio 1 dal?. Šioje nuostatoje aiškiai nurodyta, kad PVM privalo mok?ti subjektas, kuris „išrašo s?skait? fakt?r?“, o ne tas, kurio duomenys buvo pasisavinti. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas priduria, kad toks aiškinimas taip pat gal?t? išplaukti iš PVM direktyvos 203 straipsnio formuluot?s.

20 Šiomis aplinkyb?mis *Naczelný S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 203 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad tuo atveju, kai PVM mok?tojo darbuotojas be darbdavio žinios ir sutikimo išraš? suklastot? PVM s?skait? fakt?r?, kurioje nurod? PVM ir darbdavio, kaip PVM mok?tojo, duomenis, „asmeniu, nurodžiusiu PVM s?skaitoje fakt?roje“, ir turin?iu prievol? j? sumok?ti turi b?ti laikomas:

- PVM mok?tojas, kurio duomenys buvo neteis?tai panaudoti s?skaitoje fakt?roje, ar
- darbuotojas, kuris neteis?tai nurod? PVM s?skaitoje fakt?roje, panaudodamas subjekto, kuris yra PVM mok?tojas, duomenis?

2. Ar atsakant ? klausim?, kas pagal [PVM direktyvos] 203 straipsn? turi b?ti laikomas asmeniu, nurodžiusiu PVM s?skaitoje fakt?roje, ir turin?iu prievol? j? sumok?ti [pirmajame prejudiciniame klausime] nurodytomis aplinkyb?mis, yra svarbu, ar PVM mok?tojui, ?darbinusiam darbuotoj?, kuris PVM s?skaitoje fakt?roje neteis?tai nurod? j? ?darbinusio apmokestinamojo asmens duomenis, galima priekaištauti, kad jis nepakankamai r?pestingai priži?r?jo š? darbuotoj??“

D?l prejudicini? klausim?

21 Savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 203 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad tuo atveju, kai PVM mok?tojo darbuotojas išraš? suklastot? s?skait? fakt?r? su nurodytu PVM, pasinaudodamas savo darbdavio, kaip apmokestinamojo asmens, tapatybe jam nežinant ir be jo sutikimo, šis darbuotojas turi b?ti laikomas asmeniu, nurodžiusiu PVM, kaip tai suprantama pagal š? straipsn?.

22 PVM direktyvos 203 straipsnyje numatyta, kad PVM moka bet kuris asmuo, nurod?s j? s?skaitoje fakt?roje.

23 Pirma, d?l šio 203 straipsnio taikymo srities Teisingumo Teismas patikslino, kad s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM turi sumok?ti ši? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo, net jei nebuvo realaus apmokestinamojo sandorio (šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 38 punkt? ir 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Finanzamt Österreich (Galutiniam vartotojams skirtose s?skaitose fakt?rose klaidingai nurodytas PVM)*, C?378/21, EU:C:2022:968, 19 punkt?).

24 Iš ties? pagal suformuot? jurisprudencij? šiuo 203 straipsniu siekiama išvengti mokestini? pajam? praradimo rizikos, kuri? gali sukelti PVM direktyvoje numatyta teis? ? atskait? (2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 32 punktas ir 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Finanzamt Österreich (Galutiniam vartotojams skirtose s?skaitose fakt?rose klaidingai nurodytas PVM)*, C?378/21, EU:C:2022:968, 20 punktas). Tod?l jis taikytinas, kai s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodytas PVM ir kyla mokestini? pajam? praradimo pavojus, nes nagrin?jamos s?skaitos fakt?ros gav?jas gali pasinaudoti teise ? tokio PVM atskait? (šiuo klausimu žr. 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Finanzamt Österreich (Galutiniam vartotojams skirtose s?skaitose fakt?rose klaidingai nurodytas PVM)*, C?378/21, EU:C:2022:968, 21 punkt?).

25 Taigi s?skait? fakt?r?, kurioje nurodyta PVM suma, išraš?s asmuo turi prievol? sumok?ti ši? sum? nepriklausomai nuo bet kokios kalt?s, nes kyla rizika prarasti mokestines pajamas. Jeigu, atvirkš?iai, tokio praradimo rizikos n?ra, PVM direktyvos 203 straipsnis netaikomas (šiuo klausimu žr. 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Finanzamt Österreich (Galutiniam vartotojams išrašytose s?skaitose fakt?rose klaidingai nurodytas PVM)*, C?378/21, EU:C:2022:968, 24 punkt?).

26 Nagrin?jamu atveju iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad gin?ijamos s?skaitos fakt?ros buvo išrašytos suk?iavimo tikslais. Iš ties? PVM sumos buvo fiktyviai nurodytos s?skaitose fakt?rose, kad ši? s?skait? fakt?r? gav?jai gal?t? suk?iaudami ?gyti teis? ? šio PVM atskait?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad mokestini? pajam? praradimo rizika neatmetama, nes teis? ? atskait?, kuria gali pasinaudoti min?t? s?skait? fakt?r? gav?jai, n?ra kompensuojama šias s?skaitas fakt?ras išrašiusio asmens sumok?ta atitinkama suma. Taigi tokia situacija iš esm?s patenka ? PVM direktyvos 203 straipsnio taikymo srit? tol, kol tokia rizika egzistuoja.

27 Antra, kalbant apie šiame 203 straipsnyje ?tvirtintos prievol?s adresato identifikavim?, reikia pažym?ti, kad formuluot?s „kiekvienas asmuo“ vartojimas reiškia, kad šis adresatas neb?tinai yra apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsn?. Taigi neapmokestinamajam fiziniam asmeniui iš principo gali b?ti taikoma šios direktyvos 203 straipsnyje numatyta prievol?, jeigu jis s?skaitoje fakt?roje nurodo PVM.

28 Vis d?lto remiantis šio 203 straipsnio formuluote negalima atsakyti ? klausim?, kas yra „asmuo, nurod?s PVM“, kaip tai suprantama pagal min?t? 203 straipsn?, kai tariamo s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens, PVM mok?tojo, identifikavimo kaip šio mokes?io mok?tojo duomenys buvo pasisavinti ir kai ši s?skaita fakt?ra yra suklastota s?skaita fakt?ra, išrašyta šio apmokestinamojo asmens darbuotojo suk?iavimo PVM tikslais. Iš ties? formuluot? „bet kuris asmuo“ d?l jos bendro ir nediferencijuoto pob?džio gali reikšti ir apmokestinam?j? asmen?, ir darbuotoj?.

29 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad pagal suformuot? jurisprudencij? kova su galimu suk?iavimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas ir kad asmenys negali suk?iaudami arba piktnaudžiaudami remtis S?jungos teis?s normomis (šiuo

klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C?487/01 ir C?77/02, EU:C:2004:263, 76 punkt? ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 38 punkt?).

30 Šiam tikslui prieštaraut? PVM direktyvos 203 straipsnio aiškinimas taip, kad tariamas suk?iaujant s?skait? fakt?r?, kurioje nurodytas PVM, išraš?s asmuo, kurio PVM mok?tojo tapatyb? buvo pasisavinta, yra „asmuo, nurod?s PVM“, kaip tai suprantama pagal š? 203 straipsn?, kai šis s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo yra s?žiningas, o mokes?i? administratorius žino asmens, kuris iš tikr?j? išraš? ši? suklastot? s?skait? fakt?r?, tapatyb?. Taigi tokiu atveju b?tent pastarasis asmuo turi b?ti laikomas „asmeniu, nurodžiusiu PVM“, kaip tai suprantama pagal min?t? 203 straipsn?.

31 Šiuo atveju darbuotoja naudojo darbdavio duomenis be jo sutikimo ir žinios suklastotoms s?skaitoms fakt?roms, kuriose nurodytas PVM ir kuriose darbdavys nurodytas kaip apmokestinamasis asmuo, išrašyti tam, kad jas neteis?tai parduot?, o pirk?jai nepagr?stai gal?t? pasinaudoti teise ? nepagr?sto PVM atskait?.

32 Vis d?lto sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikslina, kad darbdavys ne?rod?, kad buvo reikiamai r?pestingas, jog išvengt? suklastot? s?skait? fakt?r? išrašymo. Iš ties? ši darbuotoja buvo atsakinga už s?skait? fakt?r? išrašym? ir, be kita ko, tur?jo teis? išrašyti PVM s?skaitas fakt?ras ne kompiuterin?je s?skait? fakt?r? išrašymo sistemoje, be papildomo darbdavio sutikimo. Taigi mokes?i? administratorius nusprend?, kad šis darbdavys ne?vykd? jam tenkan?ios prieži?ros pareigos ir kad jo aplaidumas neleido jam nustatyti darbuotojos suk?iavimo ir užkirsti jam keli?. Administratorius nusprend?, kad min?tas darbdavys turi b?ti laikomas asmeniu, nurodžiusiu PVM, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 203 straipsn?, tod?l jis turi prievol? sumok?ti gin?ijamose s?skaitose fakt?rose nurodyt? PVM pagal nacionalin?s teis?s nuostat?, kuria perkeliamas šis 203 straipsnis.

33 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal suformuot? jurisprudencij?, nors ir kitokiomis aplinkyb?mis nei pagrindin?je byloje, S?jungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ?kio subjektas imt?si bet koki? priemoni?, kuri? gali b?ti pagr?stai iš jo reikalaujama, kad ?sitikint?, jog sandoris, kur? jis sudaro, nelemia jo suk?iavimo PVM (2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C?409/04, EU:C:2007:548, 65 punktas ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 54 punktas).

34 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad, kai yra požymi?, leidžian?i? ?tarti, kad yra pažeidim? ar suk?iaujama, apdairus ?kio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali b?ti ?pareigotas pasidom?ti kitu ?kio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, kad ?sitikint? jo patikimumu (2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 60 punktas).

35 Atsižvelgiant ? šio sprendimo 29 punkte nurodyt? tiksl?, panaši r?pestingumo pareiga pagal PVM direktyvos 203 straipsn? turi b?ti nustatyta darbdaviui savo darbuotojo atžvilgiu, ypa? kai šis darbuotojas yra atsakingas už s?skait? fakt?r? su nurodytu PVM išrašym? savo darbdavio vardu ir s?skaita. Taigi toks darbdavys, PVM mok?tojas, negali b?ti laikomas s?žiningu, jeigu jis nebuvo pagr?stai reikiamai r?pestingas, kad gal?t? kontroliuoti savo darbuotojo veiksmus ir taip išvengti to, kad šis darbuotojas gal?t? naudoti jo, kaip PVM mok?tojo, identifikacinius duomenis, siekdamas išrašyti suklastotas s?skaitas fakt?ras suk?iavimo tikslais. Tokiu atveju jo darbuotojo suk?iavimas gali b?ti priskirtas jam, t. y. jis laikomas asmeniu, nurodžiusiu PVM gin?ijamose s?skaitose fakt?rose, kaip tai suprantama pagal š? 203 straipsn?.

36 Taigi tokiomis aplinkyb?mis mokes?i? administratorius arba byl? nagrin?jantis teismas turi bendrai ?vertinti vis? reikšming? informacij?, kad nustatyt?, ar apmokestinamasis asmuo, kurio

PVM mokėtojo identifikacinius duomenis pasisavino jo darbuotojas, kad išrašytų suklastotas sąskaitas fakturas sukvėpavimo tikslais, buvo pagrįstai reikiamai rėpestingas, kad galėtų kontroliuoti šio darbuotojo veiksmus. Jei taip nėra, šiam apmokestinamajam asmeniui tenka prievolė sumokėti šiose sąskaitose fakturose nurodytą PVM pagal PVM direktyvos 203 straipsnį.

37 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tuo atveju, kai PVM mokėtojo darbuotojas išrašė suklastotą sąskaitą fakturą su nurodytu PVM pasinaudojęs savo darbdavio, kaip apmokestinamojo asmens, tapatybe jam nežinant ir be jo sutikimo, šis darbuotojas turi būti laikomas asmeniu, nurodžiusiu PVM, kaip tai suprantama pagal šio 203 straipsnį, nebent šis apmokestinamasis asmuo neįrodė, kad buvo pagrįstai reikiamai rėpestingas, kad galėtų kontroliuoti šio darbuotojo veiksmus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

38 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 203 straipsnis

turi būti aiškinamas taip:

kai pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtojo darbuotojas išrašė suklastotą sąskaitą fakturą su nurodytu PVM pasinaudojęs savo darbdavio, kaip apmokestinamojo asmens, tapatybe jam nežinant ir be jo sutikimo, šis darbuotojas turi būti laikomas asmeniu, nurodžiusiu PVM, kaip tai suprantama pagal šio 203 straipsnį, nebent šis apmokestinamasis asmuo neįrodė, kad buvo pagrįstai reikiamai rėpestingas, kad galėtų kontroliuoti šio darbuotojo veiksmus.

Parašai.

* Proceso kalba: lenkų.