

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 30. januára 2024 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 203 – Platobná povinnosť – Osoba, ktorá uvedie DPH na faktúre – Osoba povinná platiť DPH – Falošné faktúry vystavené zamestnancom uvádzajúce údaje zamestnávateľa bez jeho vedomia a súhlasu – Náležitá starostlivosť zamestnávateľa“

Vo veci C-442/22,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 26. mája 2022 a doručený Súdnemu dvoru 5. júla 2022, ktorý súvisí s konaním:

P sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,

za úasti:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory N. Piçarra, sudcovia K. Jürimäe (spravodajkyňa), predsedníčka tretej komory, a M. Safjan,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- P sp. z o.o., v zastúpení: B. Przeciechowski, advokat, a I. Skrok, poradca daňový,
- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, v zastúpení: B. Kołodziej a T. Wojciechowski,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, v zastúpení: P. Chrupek, radca právny,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a M. Rynkowski, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 21. septembra 2023,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou P sp. z o.o. (ďalej len „spoločnosť P.“) a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (riadiť odbor Finančnej správy Lublin, Poľsko) (ďalej len „finančná správa“) vo veci dlhov na dani z pridanej hodnoty (DPH) zodpovedajúcich falošným faktúram, ktoré vystavila P. K. ako zamestnankyňa spoločnosti P.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 9 smernice o DPH stanovuje:

„1. ‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

2. Okrem osôb uvedených v odseku 1 je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá príležitostne dodá nový dopravný prostriedok, ktorý bol nadobúdateľovi odoslaný alebo prepravený predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do miesta určenia mimo územia členského štátu, ale na území Spoločenstva.“

4 Podľa článku 167 tejto smernice:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

5 Článok 203 uvedenej smernice stanovuje:

„DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre.“

6 Článok 205 tej istej smernice znie:

„V situáciách uvedených v článkoch 193 až 200 a v článkoch 202, 203 a 204 môžu členské štáty stanoviť, že osoba iná ako osoba povinná platiť daň ruší spoločne a nerozdielne za platbu DPH.“

Poľské právo

7 Ustanovenie § 108 ods. 1 Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z. 177 z roku 2011, položka 1054), v znení uplatňujúcom sa na spor vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“), ktorým sa prebral článok 203 smernice o DPH, stanovuje:

„Ak právnická osoba, organizačná zložka bez právnej subjektivity alebo fyzická osoba vystaví faktúru, v ktorej uvedie výšku DPH, je povinná ju zaplatiť.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 V období od roku 2001 do roku 2014 spoločnosť P., ktorá je platiteľom DPH, vykonávala najmä činnosť maloobchodného predaja pohonných hmôt na čerpacích staniciach, ktorú od novembra 2005 riadila P. K. ako zamestnankyňa tejto spoločnosti.

9 V súvislosti s daňovou kontrolou sa zistilo, že od januára 2010 do apríla 2014 uvedená spoločnosť vystavila 1 679 faktúr uvádzajúcich sumy DPH, ktoré nezodpovedali skutočným predajom tovaru, s celkovou hodnotou DPH vo výške 1 497 847 poľských zlotých (približne 319 254 eur) subjektom, ktoré si odpočítali DPH uvedenú na týchto faktúrach. Uvedené faktúry neboli zaznamenané v účtovníctve spoločnosti P. a zodpovedajúca DPH nebola zaplatená do štátneho rozpočtu ani uvedená v daňových priznaniach tejto spoločnosti.

10 Sporné faktúry boli fiktívne spojené so skutočnými predajmi uskutočnenými čerpacou stanicou, ktorú riadila P. K., zaznamenanými registračnými pokladnicami spoločnosti P. Tieto faktúry boli totiž doložené pravými pokladničnými blokmi, ktoré zodpovedali skutočným transakciám vykonaným s inými subjektmi, než sú tie, ktoré boli uvedené na týchto faktúrach, a P. K. ich vystavila a predala bez súhlasu a vedomia vedenia tejto spoločnosti s cieľom podvodne získať vrátenie DPH od subjektov, ktoré boli príjemcami tých istých faktúr.

11 Tieto pokladničné bloky dostávali zamestnanci čerpacích staníc, ktorí ich odovzdali P. K. za finančnú odmenu. Sporné faktúry boli uložené v počítači čerpacích staníc v inom formáte než riadne faktúry vystavené spoločnosťou P., a nebolo možné oboznámiť sa s nimi bez odomknutia počítača. P. K. používala údaje spoločnosti P., pričom ju uvádzala ako vydavateľku sporných faktúr a uvádzala na nich daňové identifikačné číslo (ale len „DI“) tejto spoločnosti.

12 Dňa 24. mája 2014 bola P. K. prepustená zo zamestnania pre porušenie pracovnej disciplíny.

13 Naczelnik Urzędu Skarbowego (riaditeľ Finančnej správy, Poľsko) vydal po vykonaní daňovej kontroly rozhodnutie stanovujúce výšku DPH, ktorú mala zaplatiť spoločnosť P. na základe sporných faktúr vystavených od januára 2010 do apríla 2014.

14 Rozhodnutím z 31. októbra 2017 finančná správa toto rozhodnutie potvrdila. Domnievala sa, že P. nepreukázala náležitú starostlivosť potrebnú na to, aby zamedzila vystaveniu sporných faktúr. Žiadny dokument totiž nešpecifikoval presnú zodpovednosť P. K., ktorá mohla vzhľadom na svoje úlohy vystavovať faktúry zodpovedajúce príjmom čerpacích staníc mimo účtovného informačného systému tejto spoločnosti, a to bez súhlasu svojho vedenia. Vzhľadom na to, že predseda predstavenstva uvedenej spoločnosti vedel, že faktúry boli vystavené v súvislosti s pokladničnými blokmi vydanými čerpacou stanicou, a to bez účtovného auditu, podľa finančnej správy mohol a mal predpokladať, že tieto spôsoby fungovania uľahčujú vydávanie faktúr na podvodné účely. Práve z dôvodu nedostatku dohľadu a organizácie predseda predstavenstva spoločnosti P. zistil sporné konania až pri kontrole vykonanej finančnou správou. Z toho podľa nej vyplýva, že P. K. nemožno vo vzťahu k spoločnosti P. považovať za tretiu osobu.

15 Okrem toho podľa nej nebolo vylúčené riziko rozpočtovej straty pre finančnú správu, v dôsledku čoho sa uplatňuje § 108 ods. 1 zákona o DPH.

16 Rozhodnutím z 23. februára 2018 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Vojvodský správny súd Lublin, Poľsko) zamietol žalobu podanú spoločnosťou P. proti rozhodnutiu finančnej správy. Táto spoločnosť preto podala kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

17 Podľa tohto súdu sú vo vnútroštátnej judikatúre dve protichodné línie, pokiaľ ide o výklad § 108 ods. 1 zákona o DPH, ktorým sa preberá článok 203 smernice o DPH.

18 Podľa prvého výkladu sa na účely uplatnenia tohto ustanovenia nemá zohľadniť skutočnosť, že je to zamestnávateľ, ktorá vystavila sporné faktúry s použitím obchodného mena a DIČ svojho zamestnávateľa. Stačí totiž konštatovať, že táto zamestnávateľka bola oprávnená vystavovať faktúry, a preto spoločnosť, ktorá ju zamestnáva, musí prevziať riziká spojené s výberom svojich zamestnancov. Oslobodenie zamestnávateľa v prípade vyhotovenia faktúr jeho zamestnancom by znamenalo prenesenie túto zodpovednosť na Poľský štát, čo by nebolo prijateľné. Takýto výklad by však znamenal určiť, či je táto zodpovednosť objektívnou zodpovednosťou alebo zodpovednosťou za zavinenie. V tomto poslednom uvedenom prípade by spoločnosť, ktorej údaje sú uvedené na spornej faktúre, podliehala povinnosti zaplatiť DPH len vtedy, ak sa dopustila pochybenia alebo nedbanlivosti, alebo si nesplnila svoju povinnosť dohľadom.

19 Podľa druhého výkladu by sa subjekt, ktorého údaje si nezákonne privlastnil iný subjekt, nemal považovať za vystavovateľa spornej faktúry, a teda by nemal byť povinný zaplatiť DPH uvedenú na tejto faktúre, na základe § 108 ods. 1 zákona o DPH. Toto ustanovenie jasne uvádza, že platiť DPH je povinný ten, kto „vystaví faktúru“, a nie ten, ktorého údaje si privlastnili. Vnútroštátny súd dodáva, že takýto výklad by mohol vyplývať aj zo znenia článku 203 smernice o DPH.

20 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 203 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že v prípade, že zamestnanec zdaniteľnej osoby na účely DPH bez jej vedomia a súhlasu vystaví falošnú faktúru s DPH s údajmi zamestnávateľa, ktorý je uvedený ako zdaniteľná osoba na účely DPH, za osobu, ktorá uvedie DPH na faktúre a je povinná platiť DPH, sa považuje:

- zdaniteľná osoba na účely DPH, ktorej údaje boli neoprávnene použité na faktúre, alebo
- zamestnanec, ktorý neoprávnene uviedol DPH na faktúre s použitím údajov zdaniteľnej osoby na účely DPH?

2. Je na účely určenia toho, kto sa má za okolností uvedených v bode 1 považovať v zmysle článku 203 smernice o DPH za osobu, ktorá uviedla DPH na faktúre a je povinná platiť DPH, relevantné, či možno zdaniteľnej osobe na účely DPH, ktorá zamestnáva zamestnanca, ktorý na faktúre s DPH neoprávnene použil údaje zdaniteľnej osoby na účely DPH, ktorá je jeho zamestnávateľom, vytýkať nedostatok náležitej starostlivosti pri výkone dohľadu nad zamestnancom?“

O prejudiciálnych otázkach

21 Svojimi dvomi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 203 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že ak zamestnanec platiteľka

DPH vystavil falošnú faktúru uvádzajúcu DPH, pričom použil totožnosť svojho zamestnávateľa ako platiteľa DPH bez jeho vedomia a súhlasu, za osobu, ktorá uviedla DPH v zmysle tohto článku, sa musí považovať tento zamestnanec.

22 Článok 203 smernice o DPH stanovuje, že každá osoba, ktorá uvedie DPH na faktúre, je povinná zaplatiť daň uvedenú na tejto faktúre.

23 Pokiaľ ide v prvom rade o pôsobnosť tohto článku 203, Súdny dvor spresnil, že DPH uvedenú na faktúre je povinný zaplatiť vystaviteľ tejto faktúry, a to aj v prípade, že nedošlo k žiadnemu skutočnému zdaniteľnému plneniu [pozri v tomto zmysle rozsudky z 31. januára 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 38, a z 8. decembra 2022, *Finanzamt Österreich* (DPH fakturovaná omylom konečným spotrebiteľom), C-378/21, EU:C:2022:968, bod 19].

24 Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že cieľom uvedeného článku 203 je zabrániť riziku straty daňových príjmov, ktoré by mohlo vzniknúť z práva na odpočítanie stanoveného smernicou o DPH [pozri v tomto zmysle rozsudky z 31. januára 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 32, a z 8. decembra 2022, *Finanzamt Österreich* (DPH fakturovaná omylom konečným spotrebiteľom), C-378/21, EU:C:2022:968, bod 20]. Má sa preto uplatniť, ak bola DPH fakturovaná nesprávne a existuje riziko straty daňových príjmov z dôvodu, že príjemca predmetnej faktúry si môže uplatniť právo na odpočítanie takejto DPH [pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. decembra 2022, *Finanzamt Österreich* (DPH omylom fakturovaná konečným spotrebiteľom), C-378/21, EU:C:2022:968, bod 21].

25 Vystaviteľ faktúry uvádzajúcej sumu DPH je teda povinný zaplatiť túto sumu bez ohľadu na akékoľvek zavinenie, keďže existuje riziko straty daňových príjmov. Ak sa naopak takéto riziko straty vylúči, článok 203 smernice o DPH sa neuplatní [pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. decembra 2022, *Finanzamt Österreich* (DPH omylom fakturovaná konečným spotrebiteľom), C-378/21, EU:C:2022:968, bod 24].

26 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že sporné faktúry boli vystavené na účely podvodu. Sumy DPH boli totiž fakturované fiktívne, aby sa príjemcom týchto faktúr umožnilo podvodne získať právo na odpočítanie tejto DPH. Vnútroštátny súd uvádza, že riziko straty daňových príjmov nie je vylúčené, keďže právo na odpočítanie, ktorého by sa mohli dovoliť príjemcovia uvedených faktúr, nie je kompenzované zaplatením zodpovedajúcej sumy vystaviteľom týchto faktúr. Takáto situácia teda v zásade patrí do pôsobnosti článku 203 smernice o DPH, keďže takéto riziko existuje.

27 Pokiaľ ide v druhom rade o identifikáciu osoby, ktorá je nositeľom povinnosti uvedenej v tomto článku, treba uviesť, že použitie výrazu „každá osoba“ naznačuje, že táto osoba nie je nevyhnutne zdaniteľnou osobou v zmysle článku 9 smernice o DPH. Na nezdaniteľnú fyzickú osobu sa teda v zásade môže vzťahovať povinnosť stanovená v článku 203 tejto smernice, pokiaľ uvedie DPH na faktúre.

28 Znenie tohto článku však neumožňuje odpovedať na otázku, kto je „osobou, ktorá uvedie DPH“ v zmysle uvedeného článku 203, ak si zamestnanec platiteľ DPH, ktorý je zdanlivým vystavovateľom faktúry, privlastní jeho identifikačné údaje ako platiteľ DPH a táto faktúra je falošnou faktúrou vystavenou na účely podvodu na DPH. Výraz „každá osoba“ by totiž vzhľadom na svoj všeobecný a nediferencovaný charakter mohol odkazovať tak na zdaniteľnú osobu, ako aj na zamestnanca.

29 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že podľa ustálenej judikatúry je boj proti podvodom a prípadným zneužitiam cieľom, ktorý smernica o DPH uznáva a podporuje, a že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť

právných noriem Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C?487/01 a C?7/02, EU:C:2004:263, bod 76, ako aj z 2. júla 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, bod 38).

30 Bolo by však v rozpore s týmto cieľom vykladať článok 203 smernice o DPH v tom zmysle, že osoba, ktorá je zdanlivým vystaviteľom podvodnej faktúry uvádzajúcej DPH a ktorej totožnosť platiteľ si privlastnil niekto iný, je „osobou, ktorá uvedie DPH“ v zmysle tohto článku, keďže tento zdanlivý vystaviteľ konal v dobrej viere a finančná správa pozná totožnosť osoby, ktorá skutočne vystavila túto falošnú faktúru. V takejto situácii sa teda za „osobu, ktorá uvedie DPH“ v zmysle uvedeného článku 203 musí považovať práve táto posledná uvedená osoba.

31 V prejednávanej veci zamestnankyňa použila údaje svojho zamestnávateľa bez jeho vedomia a súhlasu na vystavenie falošných faktúr uvádzajúcich DPH a tento zamestnávateľ ako platiteľ DPH, aby ich nezákonne predala a aby mohli kupujúci neoprávnene využiť právo na odpočítanie DPH bez právneho dôvodu.

32 Vnútroštátny súd však vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania spresňuje, že zamestnávateľ nepreukázal všetku náležitú starostlivosť, vyžadovanú na to, aby zabránil vystaveniu podvodných faktúr. Táto zamestnankyňa bola totiž poverená fakturáciou a podľa vnútroštátneho súdu bola najmä oprávnená vystavovať faktúry na DPH mimo počítačového fakturačného systému bez toho, aby bolo nevyhnutné získať dodatočný súhlas zamestnávateľa. Finančná správa sa teda domnievala, že tento zamestnávateľ si nesplnil svoju povinnosť dohľadu a že jeho nedbanlivosť mu znemožnila odhaliť podvodné praktiky svojej zamestnankyne a predchádzať im. Táto správa sa preto domnievala, že za osobu, ktorá uviedla DPH v zmysle článku 203 smernice o DPH, sa musí považovať tento zamestnávateľ, a že je teda povinný zaplatiť DPH uvedenú na sporných faktúrach na základe vnútroštátneho ustanovenia, ktorým sa preberá tento článok 203.

33 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora vzniknutej za okolností, ktoré sú nepochybne odlišné od okolností vo veci samej, nie je v rozpore s právom Únie vyžadovať, aby hospodársky subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, s cieľom uistiť sa, že plnenie, ktoré uskutočňuje, nebude viesť k jeho úasti na podvode na DPH (rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C?409/04, EU:C:2007:548, bod 65, ako aj z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 54).

34 Z toho istého hľadiska Súdny dvor rozhodol, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti (rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 60).

35 Vzhľadom na cieľ, ktorý je uvedený v bode 29 tohto rozsudku, v rámci článku 203 smernice o DPH musí mať podobnú povinnosť náležitej starostlivosti zamestnávateľ voči svojmu zamestnancovi, najmä ak je tento zamestnanec poverený vystavovaním faktúr uvádzajúcich DPH v mene a na účet svojho zamestnávateľa. Takýto zamestnávateľ, ktorý je platiteľom DPH, sa teda nemôže považovať za konajúceho v dobrej viere, ak nepreukázal náležitú starostlivosť vyžadovanú na kontrolu konania svojho zamestnanca a na vyhnutie sa tomu, aby tento zamestnanec mohol použiť jeho identifikačné údaje platiteľa DPH na vystavovanie falošných faktúr na podvodné účely. V takejto situácii mu možno pripísať podvodné konanie jeho zamestnanca, v dôsledku čoho ho treba považovať za osobu, ktorá uvedie DPH na sporných faktúrach v zmysle tohto článku 203.

36 Za týchto okolností teda finančnej správe alebo konajúcemu súdu prislúcha pristúpiť k

celkovému posúdeniu všetkých relevantných skutočností s cieľom určiť, či platiteľ DPH, ktorého identifikačné údaje pre DPH si privlastnil jeho zamestnanec pri vystavovaní falošných faktúr na podvodné účely, preukázal náležitú starostlivosť vyžadovanú na kontrolu konania tohto zamestnanca. Ak to tak nie je, podľa článku 203 smernice o DPH je tento platiteľ DPH povinný zaplatiť DPH uvedenú na týchto faktúrach.

37 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 203 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že ak zamestnanec platiteľa DPH vystavil falošnú faktúru uvádzajúcu DPH, pričom použil totožnosť svojho zamestnávateľa ako platiteľa DPH bez jeho vedomia a súhlasu, za osobu, ktorá uviedla DPH v zmysle tohto článku, sa musí považovať tento zamestnanec, okrem prípadu, že tento platiteľ DPH nepreukázal náležitú starostlivosť vyžadovanú na kontrolu konania uvedeného zamestnanca.

O trovách

38 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

Smernica 2006/112/ES Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa má vykladať v tom zmysle, že:

ak zamestnanec platiteľa dane z pridanej hodnoty (DPH) vystavil falošnú faktúru uvádzajúcu DPH, pričom použil totožnosť svojho zamestnávateľa ako platiteľa DPH bez jeho vedomia a súhlasu, za osobu, ktorá uviedla DPH v zmysle tohto článku 203, sa musí považovať tento zamestnanec, okrem prípadu, že tento platiteľ DPH nepreukázal náležitú starostlivosť vyžadovanú na kontrolu konania uvedeného zamestnanca.

Podpisy

* Jazyk konania: poština.