

## Downloaded via the EU tax law app / web

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

30. ledna 2024(\*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 203 – Platební povinnost – Osoba, která uvedla DPH na faktuře – Osoba povinná k DPH – Zaměstnancem vystavené falešné faktury uvádějící údaje zaměstnavatele bez jeho vědomí a souhlasu – žádná péče zaměstnavatele“

Ve věci C-442/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko) ze dne 26. května 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 5. července 2022, v řízení

**P sp. z o.o.**

proti

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,**

za úřasti:

**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,**

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení: N. Piçarra, předseda senátu, K. Jürimäe (zpravodajka), předsedkyně třetího senátu, a M. Safjan, soudce,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za P sp. z o.o.: M. B. Przeciechowski, advokat, a I. Skrok, poradce daňový,
- za Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie: B. Kołodziej a T. Wojciechowski,
- za Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców: P. Chrupek, radca prawny,
- za Evropskou komisi: J. Jokubauskaitė a M. Rynkowski, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 21. září 2023,

vydává tento

## Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. v. st. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi P sp. z o.o. (dále jen „společnost P“) a editorem finančního úřadu v Lublinu (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, Polsko) (dále jen „daňová správa“) ve věci dlužné daní z přidané hodnoty (DPH) odpovídající falešným fakturám vystaveným P. K., zaměstnankyní společnosti P.

## Právní rámec

### Unijní právo

3 Článek 9 směrnice o DPH uvádí:

„1. Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z ní.

2. Kromě osob uvedených v odstavci 1 se za osobu povinnou k dani považuje každá osoba, která příležitostně dodá nový dopravní prostředek, jenž je odeslán nebo přepraven poživateli prodejcem nebo samotným poživatelem nebo na účet prodejce nebo poživatele mimo území členského státu, avšak na území [Evropského společenství].“

4 Článek 167 uvedené směrnice zní takto:

„Nárok na odpočet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpovídající daní.“

5 Článek 203 směrnice stanoví:

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

6 Článek 205 směrnice má toto znění:

„V situacích uvedených v článcích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou členské státy stanovit, že za odvod daní ruší společnost a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.“

### Polské právo

7 Článek 108 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. 2011, č. 54, položka 535) ve znění použitelném na spor ve věci v převodním řízení (dále jen „zákon o DPH“), kterým byl proveden článek 203 směrnice o DPH, stanoví:

„Pokud právnická osoba, organizační jednotka bez právní osobnosti nebo fyzická osoba vystaví fakturu, ve které uvede vyšší DPH, je povinna tuto daň odvést.“

## Spór v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

8 V letech 2001–2014 vykonávala společnost P, která je osobou povinnou k DPH, mimo jiné ?innost maloobchodního prodeje pohonných hmot na ?erpací stanici, jejímž odpov?dným vedoucím byla od listopadu 2005 P. K., zam?stnankyn? této společnosti.

9 P?i da?ové kontrole bylo zjišt?no, že v období od ledna 2010 do dubna 2014 vystavila tato společnost 1 679 faktur, na nichž byla uvedena DPH v celkové hodnot? 1 497 847 polských zlotých (p?ibližn? 319 254 eur), která neodpovídala skute?nému prodeji zboží, a to subjekt?m, které provedly odpo?et DPH uvedené na t?chto fakturách. Faktury nebyly vedeny v ú?etnictví společnosti P a odpovídající DPH nebyla odvedena do státního rozpo?tu ani uvedena v da?ových p?iznáních této společnosti.

10 Sporné faktury se fiktivn? vázaly k prodej?m skute?n? realizovaným ?erpací stanicí vedenou P. K. a zaznamenanými registra?ními pokladnami společnosti P. Tyto faktury byly totiž doprovázeny autentickými pokladními doklady, které odpovídaly pln?ním reáln? uskute?ným s jinými subjekty než t?mi, které byly uvedeny na daných fakturách, a byly vystavovány a prodávány P. K. bez souhlasu a v?domí vedení společnosti za ú?elem podvodného získání vratky DPH subjekty, které byly p?ijemci t?chto faktur.

11 Tyto pokladní doklady byly shromaž?ovány zam?stnanci ?erpací stanice, kte?í je za finan?ní obnos p?edávali P. K. Sporné faktury byly na ?erpací stanici ukládány do po?íta?e v jiném formátu než v p?ípad? ?ádných faktur vystavených společností P a nebylo možné se k nim dostat bez odem?ení tohoto po?íta?e. P. K. používala údaje společnosti P, kterou vedla jako vystavitelku sporných faktur, na kterých uvád?la da?ové identifika?ní ?íslo (dále jen „DI?“) této společnosti.

12 Dne 24. kv?tna 2014 byla P. K. propušt?na z d?vodu porušení pracovních povinností.

13 ?editel da?ové správy (Naczelnik Urz?du Skarbowego, Polsko) v návaznosti na da?ovou kontrolu vydal rozhodnutí o ur?ení výše DPH dlužné společností P na základ? sporných faktur vystavených v období od ledna 2010 do dubna 2014.

14 Rozhodnutím ze dne 31. ?íjna 2017 da?ová správa toto rozhodnutí potvrdila. M?la za to, že společnost P nevyňaložila náležitou pé?i, aby vystavování sporných faktur zamezila. Žádný dokument totiž neup?es?oval konkrétní pravomoci P. K., která mohla vzhledem ke své funkci vystavovat faktury odpovídající p?íjm?m ?erpací stanice mimo elektronické ú?etnictví této společnosti a bez souhlasu jejího vedení. Vzhledem k tomu, že p?edseda p?edstavenstva uvedené společnosti v?d?l, že faktury byly vystavovány na základ? pokladních doklad? vydávaných ?erpací stanicí, a to bez ú?etní kontroly, mohl a m?l p?edpokládat, že tento postup usnad?uje vystavování faktur pro podvodné ú?ely. Práv? pro nedostate?nou kontrolu a nevhodnou organizaci se p?edseda správní rady společnosti P dozv?d?l o sporném jednání až p?i kontrole da?ové správy. Z toho plyne, že P. K. nelze ve vztahu ke společnosti P považovat za t?etí osobu.

15 Mimo to nebylo vylou?eno riziko finan?ní ztráty pro da?ovou správu, takže ?l. 108 odst. 1 zákona o DPH je použitelný.

16 Rozhodnutím ze dne 23. února 2018 správní soud Lublinského vojvodství (Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, Polsko) zamítl žalobu podanou společností P proti rozhodnutí daňové správy. Tato společnost poté podala kasační opravný prostředek k Nejvyššímu správnímu soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko), který je v projednávání věci předkládacím soudem.

17 Podle uvedeného soudu se ve věci výkladu čl. 108 odst. 1 zákona o DPH, kterým se provádí článek 203 směrnice o DPH, střetávají dva směry vnitrostátní judikatury.

18 Podle prvního výkladu není pro účely použití tohoto ustanovení namístě zohlednit skutečnost, že sporné faktury vystavila zaměstnankyně s použitím jména a DIČ svého zaměstnavatele. Postačuje totiž zjištění, že tato zaměstnankyně byla oprávněna vystavovat faktury, a že tudíž společnost, která ji zaměstnává, musí nést rizika spojená s výběrem svých zaměstnanců. Zproštění zaměstnavatele odpovědnosti v případě vystavování faktur jeho zaměstnancem by znamenalo přenést tuto odpovědnost na členský stát, což by nebylo přijatelné. Takový výklad však vyžaduje určení, zda se jedná o odpovědnost objektivní, nebo za zavinění. V posledně uvedeném případě by společnost, jejíž údaje jsou uvedeny na sporné faktuře, podléhala povinnosti zaplatit DPH pouze v případě, že by se dopustila pochybení nebo nedbalosti či nedodržela své kontrolní povinnosti.

19 Podle druhého výkladu subjekt, jehož údaje byly zneužity jiným subjektem, není považován za vystavitele sporné faktury, a není tedy povinen odvést DPH uvedenou na této faktuře podle čl. 108 odst. 1 zákona o DPH. Toto ustanovení jasně uvádí, že osobou povinnou odvést DPH je subjekt, který „fakturu vystaví“, nikoli tedy subjekt, jehož údaje byly zneužity. Předkládací soud dodává, že takový výklad by mohl rovněž vyplývat ze znění článku 203 směrnice o DPH.

20 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud (Naczelny Sąd Administracyjny) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 203 směrnice [o DPH] 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 na faktuře neoprávněně použity, nebo
- zaměstnance, který neoprávněně uvedl DPH na faktuře s použitím údajů osoby povinné k dani?

2) Je pro určení, koho je třeba pro účely článku 203 směrnice o DPH považovat za osobu, která uvedla DPH na faktuře a která je povinna odvést DPH za takových okolností, jako jsou okolnosti uvedené v [první] otázce [...], relevantní, zda lze osobu povinnou k dani, která zaměstnává zaměstnance, jenž na faktuře neoprávněně uvedl údaje této osoby, vytknout nedostatek náležité péče při dohledu nad tímto zaměstnancem?“

### **K předběžným otázkám**

21 Podstatou obou otázek předkládacího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 203 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pokud zaměstnanec osoby povinné k DPH vystavil falešnou fakturu uvádějící DPH, přičemž použil totožnost svého zaměstnavatele jakožto osoby povinné k dani bez jeho vědomí a souhlasu, musí být tento zaměstnanec považován za osobu, která uvedla DPH, ve smyslu daného článku.

22 Článek 203 směrnice o DPH stanoví, že každá osoba, která uvede DPH na faktuře, je

povinna na ní uvedenou dať odvést.

23 Pokud jde zaprvé o p?sobnost uvedeného ?látku 203, Soudní dv?r up?esnil, že vystavitel faktury je povinen odvést DPH, kterou uvede na této faktu?e, a to i v p?ípad?, že nebylo uskute?n?no žádné zdanitelné pln?ní [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, bod 38, a ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH ú?tovaná omylem kone?ným spot?ebitel?m), C?378/21, EU:C:2022:968, bod 19].

24 Podle ustálené judikatury je totiž cílem uvedeného ?látku 203 vylou?it nebezpe?í ztráty da?ových p?íjm?, které m?že vzniknout z nároku na odpo?et stanoveného sm?rnicí o DPH [rozsudky ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, bod 32, a ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH ú?tovaná omylem kone?ným spot?ebitel?m), C?378/21, EU:C:2022:968, bod 20]. Má se tedy použít v p?ípad?, že DPH byla ú?tována nesprávn? a existuje nebezpe?í ztráty da?ových p?íjm? z d?vodu, že p?íjemce dot?ené faktury m?že uplatnit sv?j nárok na odpo?et této DPH [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH ú?tovaná omylem kone?ným spot?ebitel?m), C?378/21, EU:C:2022:968, bod 21].

25 Vystavitel faktury uvád?jící výši DPH je tedy povinen odvést tuto ?ástku bez ohledu na jakékoliv zavin?ní, existuje-li nebezpe?í ztráty da?ových p?íjm?. Pokud je naopak takové nebezpe?í ztráty vylou?eno, ?lánek 203 sm?rnice o DPH se nepoužije [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH ú?tovaná omylem kone?ným spot?ebitel?m), C?378/21, EU:C:2022:968, bod 24].

26 V projednávaném p?ípad? z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že sporné faktury byly vystaveny za ú?elem podvodu. DPH byla totiž fakturována fiktivn?, aby p?íjemci t?chto faktur mohli podvodn? získat nárok na její odpo?et. P?edkládající soud uvádí, že nebezpe?í ztráty da?ových p?íjm? není vylou?eno, jelikož nárok na odpo?et, kterého by se mohli dovolávat p?íjemci uvedených faktur, není kompenzován zaplacením odpovídající ?ástky vystavitelem t?chto faktur. Taková situace tedy v zásad? spadá do p?sobnosti ?látku 203 sm?rnice o DPH, dokud takové riziko existuje.

27 Pokud jde zadruhé o identifikaci adresáta povinnosti stanovené v uvedeném ?látku 203, je t?eba uvést, že použití výrazu „každá osoba“ nazna?uje, že tímto adresátem není nutn? osoba povinná k dani ve smyslu ?látku 9 sm?rnice o DPH. Fyzická osoba nepovinná k dani tedy v zásad? m?že podléhat povinnosti stanovené v ?látku 203 uvedené sm?rnice, pokud uvede DPH na faktu?e.

28 Zn?ní tohoto ?látku 203 však neumož?uje odpov?d?t na otázku, kdo je „osobou, která uvedla DPH“, ve smyslu uvedeného ?látku, pokud byly zneužity identifika?ní údaje zdánlivého vystavitele faktury, který je osobou povinnou k DPH, a pokud tato faktura je falešnou fakturou vystavenou pro ú?ely podvodu na DPH zam?stnancem této osoby povinné k dani. Výraz „každá osoba“ by totiž z d?vodu své obecné a nerozlišující povahy mohl odkazovat na osobu povinnou k dani i na zam?stnance.

29 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury je boj proti da?ovým únik?m a p?ípadným zneužitím jedním z cíl? uznaných a podporovaných sm?rnicí o DPH a že právní subjekty se nemohou dovolávat unijních právních norem podvodn? nebo zneužívajícím zp?sobem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C?487/01 a C?7/02, EU:C:2004:263, bod 76, jakož i ze dne 2. ?ervence 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, bod 38).

30 Výklad ?látku 203 sm?rnice o DPH v tom smyslu, že zdánlivý vystavitel podvodné faktury

uvádějící DPH, jehož údaje jakožto osoby povinné k DPH byly zneužity, je „osobou, která uvedla DPH“, ve smyslu uvedeného článku, by přitom byl s tímto cílem v rozporu, pokud tento zdánlivý vystavitel jednal v dobré víře a daňová správa zná totožnost osoby, která tuto falešnou fakturu ve skutečnosti vystavila. V takové situaci tedy musí být za „osobu, která uvedla DPH“, ve smyslu článku 203 považována právě tato vystavující osoba.

31 V projednávaném případě použila zaměstnankyně údaje svého zaměstnavatele bez jeho vědomí a souhlasu k vystavení falešných faktur uvádějících DPH a prezentujících jej jako osobu povinnou k dani, které pak protiprávně prodávala, aby kupující mohli využít neoprávněného nároku na odpočet DPH.

32 Ve svém předkládacím rozhodnutí však předkládající soud upřesňuje, že zaměstnavatel nepostupoval s veškerou řádnou péčí požadovanou k tomu, aby vystavení podvodných faktur zabránil. Tato zaměstnankyně byla totiž pověřena fakturací a mohla mj. vystavovat faktury s DPH mimo elektronický fakturační systém, aniž k tomu musela získat zvláštní souhlas svého zaměstnavatele. Daňová správa měla tedy za to, že zaměstnavatel nesplnil svou kontrolní povinnost a že mu jeho nedbalost neumožnila odhalit podvodné praktiky své zaměstnankyně a zabránit jim. Tato správa tak měla za to, že uvedený zaměstnavatel musí být považován za osobu, která uvedla DPH, ve smyslu článku 203 směrnice o DPH, a že je tedy na základě vnitrostátního ustanovení prováděcího této směrnice povinen odvést DPH uvedenou na sporných fakturách.

33 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury, byť vzniklé za okolností odlišných od okolností věci v podvodním řízení, není v rozporu s unijním právem požadavek, aby subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k úřasti na podvodu na DPH (rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 65, jakož i ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 54).

34 V této souvislosti již Soudní dvůr rozhodl, že jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo daňovému úniku, lze od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o jiném subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby, za účelem ujistění se o jeho věrohodnosti (rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60).

35 S ohledem na cíl uvedený v bodě 29 tohoto rozsudku přitom obdobnou povinnost řádné péče musí mít v rámci článku 203 směrnice o DPH zaměstnavatel vůči svému zaměstnanci, zejména pokud je tento zaměstnanec pověřen vystavovat jménem svého zaměstnavatele a na jeho účet faktury uvádějící DPH. Nelze tak mít za to, že takový zaměstnavatel, který je osobou povinnou k DPH, jednal v dobré víře, pokud neprokázal řádnou péči, která po něm mohla být rozumně vyžadována ke kontrole jednání svého zaměstnance, a zabránil tak tomu, aby tento zaměstnanec mohl použít jeho identifikační údaje jakožto osoby povinné k DPH k vystavování falešných faktur pro podvodné účely. V takové situaci mu může být podvodné jednání jeho zaměstnance přičítáno, takže musí být považován za osobu, která uvedla DPH na sporných fakturách, ve smyslu článku 203.

36 Za takových okolností je tak na daňové správě nebo soudu, jemuž byla věc předložena, aby provedly celkové posouzení všech relevantních skutečností za účelem určení, zda osoba povinná k dani, jejíž identifikační údaje pro účely DPH její zaměstnanec zneužil k vystavování falešných faktur pro podvodné účely, prokázala řádnou péči, která mohla být rozumně vyžadována ke kontrole jednání tohoto zaměstnance. Pokud tomu tak není, je tato osoba povinna odvést DPH uvedenou na těchto fakturách podle článku 203 směrnice o DPH.

37 S ohledem na předchozí úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 203

směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pokud zaměstnanec osoby povinné k DPH vystavil falešnou fakturu uvádějící DPH, přičemž použil totožnost svého zaměstnavatele jakožto osoby povinné k dani bez jeho vědomí a souhlasu, musí být tento zaměstnanec považován za osobu, která uvedla DPH, ve smyslu daného článku, ledaže tato osoba povinná k dani neprokázala žádnou péči, která po ní mohla být rozumně vyžadována ke kontrole jednání uvedeného zaměstnance.

### **K nákladům řízení**

38 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

### **Článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty**

**musí být vykládán v tom smyslu, že**

**pokud zaměstnanec osoby povinné k dani z přidané hodnoty (DPH) vystavil falešnou fakturu uvádějící DPH, přičemž použil totožnost svého zaměstnavatele jakožto osoby povinné k dani bez jeho vědomí a souhlasu, musí být tento zaměstnanec považován za osobu, která uvedla DPH, ve smyslu daného článku, ledaže tato osoba povinná k dani neprokázala žádnou péči, která po ní mohla být rozumně vyžadována ke kontrole jednání uvedeného zaměstnance.**

Podpisy

\* Jednací jazyk: polština.