



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANĖ KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2023 m. rugsėjo 21 d.¹

Byla C-442/22

P sp. z o.o.
prieš

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,
dalyvaujant:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – Asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį pagal PVM direktyvos 203 straipsnį – Su fiktyviu sandoriu susijusi sąskaita faktūra (fiktyvi sąskaita faktūra) – Sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens nustatymas – Sąskaita faktūra, išrašyta teisės to daryti neturinčio trečiojo asmens – Be darbdavio žinios darbuotojo išrašyta fiktyvi sąskaita faktūra – Trečiojo asmens nusikalstamų veiksmų priskyrimas – Sąžiningumo kriterijus – Apmokestinamojo asmens kaltė dėl darbuotojų pasirinkimo ar jų priežiūros“

I. Įvadas

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su kova su sukčiavimu – klausimu, kuris jau daug metų dominuoja PVM teisėje. Dar kartą aiškinamasi, kokia yra įmonės, kuriuo nors būdu įtrauktos į kito apmokestinamojo asmens sukčiavimą PVM, atsakomybės aprėptis. Kaip žinoma, šiai atsakomybei atsirasti pakanka to, kad įmonė turėjo žinoti, jog sudarydama sandorį ji dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje². Tokiu atveju gali būti atsisakyta suteikti jai teisę į PVM atskaitą arba į neapmokestinimą, o galbūt ir į vieną, ir į kitą³.

¹ Originalo kalba: vokiečių.

² 2022 m. lapkričio 24 d. Sprendimas *Finanzamt M (Teisės į PVM atskaitą apimtis)* (C-596/21, EU:C:2022:921, 25 punktas), 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimas *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 46 ir 47 punktai), 2018 m. birželio 20 d. Sprendimas *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 punktas); 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 punktas), 2014 m. vasario 13 d. Sprendimas *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 punktas), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 punktas) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 56 punktas).

³ Dėl atitinkamai kylančios problemos, kad patirtos žalos kompensacija bus perteklinė, žr. mano išvadą byloje *Vetsch Int. Transporte* (C-531/17, EU:C:2018:677, 39 ir paskesni punktai).

2. Šioje byloje susiduriama su trečia alternatyva, t. y. papildoma mokestine prievole dėl neteisėtai nurodyto mokesčio. Iš esmės šiuo atveju svarbu išsiaiškinti įmonės atsakomybę už savo darbuotojus, kurie jai nežinant sąmoningai, organizuotai ir nusikalstamai prisidėjo prie to, kad kiti apmokestinamieji asmenys galėtų sukčiauti PVM (o galbūt ir pelno mokesčiu). Taigi degalinės darbuotojai rinko išmestus mokėjimo kvitus, naudodamiesi antrąja „užsakymų sistema“ išrašydavo naujas sąskaitas faktūras pagal kvituose nurodytą degalų kiekį ir parduodavo jas suinteresuotiesiems asmenims. Šie asmenys sąskaitų faktūrų sumas naudojo tam, kad atskaitytų PVM deklaracijoje pirkimo mokestį už degalų tiekimą (kuris iš tikrųjų nebuvo vykdomas), ir tikriausiai tam, kad atskaitytų veiklos išlaidas pelno mokesčio deklaracijoje. Lenkijos valstybei pavyko tai atskleisti, bet nepavyko pašalinti visos PVM žalos sukčiautojų sąskaita. Taigi mokesčių administratorius ėmėsi veiksmų prieš įmonę, kuri, nors mokesčius už savo sandorius taiko tinkamai, vis dėlto, regis, pati yra išrašiusi fiktyvių sąskaitų faktūrų.

3. Šiuo atveju reikia atsakyti į klausimą, ar įmonės prievolė sumokėti PVM keičiasi, jei fiktyvias sąskaitas faktūras įmonės vardu išrašė įmonės darbuotojai ir taip padėjo trečiajam asmeniui sukčiauti PVM. Tai reiškia, kad kyla sankcijų pagal PVM teisę taikymo apmokestinamajam asmeniui (darbdaviui) klausimas (pripažįstant atsakomybę) už nusikalstamus jo darbuotojų, kurie prisidėjo prie trečiojo asmens sukčiavimo PVM, veiksmus. Šiuo atveju nauja yra tai, kad atsakomybė už mokestinę prievolę, kylančią iš neteisingos sąskaitos faktūros, visada buvo susijusi su netinkamais pačios įmonės veiksmais. „Atsakomybė“ už prisidėjimą prie trečiojo asmens sukčiavimo PVM ligi šiol visada buvo siejama su deramo rūpestingumo stoka vykdant sandorius grandinėje. Vis dėlto, kiek tai susiję su realiai įvykdytais sandoriais, įmonei negali būti reiškiamą jokių priekaištų.

4. Iš tiesų kova su sukčiavimu mokesčiais yra vienas iš didžiausių netiesioginio apmokestinimo sistemos su PVM atskaita iššūkių. Visi sutaria, kad ši kova su sukčiavimu yra svarbi. Vis dėlto vien atsižvelgiant į susijusių įmonių pagrindines teises yra būtinos ribos. Tai – dingstis Teisingumo Teismui išsamiau apibrėžti šias ribas.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. Sąjungos teisės pagrindas šioje byloje – Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)⁴. PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatyta mokestinė prievolė, kylanti iš mokesčio nurodymo sąskaitoje faktūroje; jis suformuluotas taip:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje faktūroje.“

⁴ Nagrinėjama metais (2010–2014 m.) galiojusi 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos redakcija (OL L 347, 2006, p. 1).

B. Lenkijos teisė

6. Lenkija perkėlė PVM direktyvą 2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymu (*Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U.*, Nr. 177, 2011, 1054 pozicija su pakeitimais, toliau – PVM įstatymas). PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Jei juridinis asmuo, juridinio asmens statuso neturintis organizacinis vienetas arba fizinis asmuo išrašo sąskaitą faktūrą su nurodyta mokesčio suma, jis privalo sumokėti šią sumą.“

III. Faktinės aplinkybės ir procesas dėl prejudicinio sprendimo priėmimo

7. Kasatorė *P sp. z o. o.* (toliau – P) 2001–2015 m. vykdė degalų pardavimo, leidybos, komercinių patalpų nuomos ir nekilnojamojo turto vystymo veiklą. Ši įmonė tvarkė išsamią apskaitą, buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja, joje dirbo vidutiniškai 14 darbuotojų.

8. Mokesčių inspekcijai atlikus mokestinį patikrinimą, buvo nustatyta, kad P vardu nuo 2010 m. sausio mėn. iki 2014 m. balandžio mėn. buvo išrašytos iš viso 1 679 suklastotos PVM sąskaitos faktūros (vadinamosios tuščios sąskaitos faktūros, neatspindinčios realaus prekių pardavimo), kuriose nurodyta bendra PVM suma siekė 1 497 847 Zlotų (PLN) (šiuo metu – maždaug 335 000 EUR); jos buvo išrašytos įmonėms, kurios vėliau paprašė suteikti teisę į sąskaitose faktūrose nurodyto PVM atskaitą. Šios suklastotos sąskaitos faktūros nebuvo įtrauktos į P pardavimo registrą. PVM nebuvo sumokėtas mokesčių institucijai, P jo nedeklaravo.

9. Atsižvelgdamas į mokesstinio patikrinimo išvadas P generalinis direktorius atliko vidaus tyrimą. Atlikus tyrimą paaiškėjo, kad „tuščias“ sąskaitas faktūras be įmonės valdybos žinios ir sutikimo išrašė ir jomis prekiaavo įmonės darbuotoja (toliau – P. K.).

10. P. K. dirbo P degalinės vadove nuo 2005 m. lapkričio 25 d. iki 2014 m. gegužės 24 d., kai buvo atleista dėl darbo pareigų pažeidimo. Į jos pareigas įėjo darbas kasos aparatu, sąskaitų faktūrų išrašymas ir dokumentų vyriausiajai buhalterei rengimas.

11. P. K. paaiškino, kad nuo 2010 m. ji išrašydavo suvestines sąskaitas faktūras pagal savo vadovaujamos degalinės darbuotojų surinktus kvitus. Kvitai buvo renkami iš šiukšliadėžių. Visi į sąskaitas faktūras įtraukti mokėjimo kvitai buvo saugomi degalinės katilinėje, surūšiuoti pagal išrašymo metus. Taip buvo siekiama užtikrinti, kad degalinės vardu už fiktyvius sandorius išrašytose sąskaitose faktūrose nebūtų nurodytas didesnis degalų kiekis, nei degalinė iš tikrųjų pardavė. Šiais veiksmais neturėjo būti padaryta žalos P. Suklastotos sąskaitos faktūros buvo saugomos biure esančiame kompiuteryje (apsaugotoje rinkmenoje).

12. P. K. išrašydavo šias sąskaitas faktūras kitokiu formatu, nei buvo rašomos teisingosios, ir visada tuo metu, kai nebuvo jos pavaduotojo. Ji nespausdino sąskaitų faktūrų kopijų, kad nesusidarytų „popierinis archyvas“. Be to, šių sąskaitų faktūrų ji neperduodavo buhalterijai. P. K. naudojo P duomenis, nurodydama P kaip sąskaitą faktūrą išrašantį asmenį ir įrašydama P mokesčių mokėtojo kodą. Sąskaitose faktūrose yra P. K. parašas ir antspaudas. Nuo 2014 m. sąskaitose faktūrose buvo tik elektroninis parašas be antspaudu. Iš to turėjo naudoti visi vadovaujant P. K. degalinėje dirbę ir bendradarbiaavę darbuotojai. Darbuotojams buvo sumokama atsižvelgiant į degalų kiekį, nurodytą pateiktuose, suklastotoms sąskaitoms faktūroms išrašyti naudotuose kvituose. Neaišku, kaip ir kur tiksliai buvo išrašomos šios sąskaitos faktūros. Pasak P, tai tikriausiai buvo daroma ne degalinės patalpose ir ne jos kompiuteriu.

13. Remdamasis mokestinio patikrinimo rezultatais, mokesčių administratorius priėmė sprendimą, kuriuo nustatė prievolę P sumokėti PVM už laikotarpį nuo 2010 m. sausio mėn. iki 2014 m. balandžio mėn. P šį sprendimą apskundė. Pateiktą skundą nagrinėjusi institucija (*Dyrektor Izby Administracji Skarbowej* (mokesčių inspekcijos vadovas)) 2017 m. spalio 31 d. sprendimu dėl skundo paliko galioti sprendimą, kuriuo buvo nustatytas mokėtinas mokestis.

14. Atsižvelgdamos į nustatytas faktines aplinkybes abi institucijos šalims neprieštaraujant konstatavo, kad suklastotomis sąskaitomis faktūromis buvo įforminamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kuris iš tikrųjų nebuvo vykdomas. Šiose sąskaitose faktūrose buvo imituojami realūs sandoriai, siekiant sudaryti tretiesiems asmenims galimybę nesąžiningai susigrąžinti mokestį.

15. Abi institucijos pripažino, jog P, kaip darbdavė, buvo nepakankamai rūpestinga, kad užkirstų kelią suklastotų sąskaitų faktūrų išrašymui. P. K. pareigos nebuvo tiksliai apibrėžtos raštu. Plati atsakomybės sritis apėmė teisę išrašyti PVM sąskaitas faktūras pagal kvitus „Excel“ formatu ne BOS sistemoje be papildomo darbdavio sutikimo. Atsižvelgiant į tai, kad P generalinis direktorius žinojo, jog degalinėje sąskaitos faktūros buvo išrašomos pagal kvitus, t. y. neprižiūrint buhalterijai, jis galėjo ir turėjo numatyti, kad taip sudaromos palankesnės sąlygos išrašyti neteisingas sąskaitas faktūras. Būtent dėl tinkamos priežiūros ir darbo organizavimo stokos įmonės generalinis direktorius sužinojo apie nagrinėjamus veiksmus tik po mokesčių institucijos atlikto mokestinio patikrinimo.

16. Mokesčių administravimo institucijų teigimu, P. K. nebuvo trečiasis asmuo P atžvilgiu; ji buvo P priklausančios degalinės vadovė, taigi – darbuotoja, įgaliota vadovauti degalinės darbuotojų kolektyvui ir išrašyti sąskaitas faktūras. Be to, institucijos nustatė, kad, nepaisant pastangų užkirsti kelią šių suklastotų sąskaitų faktūrų gavėjams pasinaudoti PVM grąžinimo tvarka, buvo prarasta mokestinių pajamų ir nebuvo galimybės laiku išvengti šio praradimo.

17. 2018 m. vasario 23 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny* (Vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) atmetė P pateiktą skundą dėl Liublino *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej* (mokesčių inspekcijos vadovas) sprendimo, remdamasis skundą nagrinėjusios institucijos argumentais. P pateikė *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) kasacinį skundą dėl tokio sprendimo. Šis teismas sustabdė bylos nagrinėjimą ir pagal SESV 267 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui du prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tuo atveju, kai PVM mokėtojo darbuotojas be darbdavio žinios ir sutikimo išrašė suklastotą PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė PVM ir darbdavio, kaip PVM mokėtojo, duomenis, asmeniu, nurodžiusiu PVM sąskaitoje faktūroje ir privalančiu jį sumokėti, turi būti laikomas:

- PVM mokėtojas, kurio duomenys buvo neteisėtai panaudoti sąskaitoje faktūroje, ar
- darbuotojas, kuris neteisėtai nurodė PVM sąskaitoje faktūroje, panaudodamas subjekto, kuris yra PVM mokėtojas, duomenis?

2. Ar atsakant į klausimą, kas pagal PVM direktyvos 203 straipsnį turi būti laikomas sąskaitoje faktūroje PVM nurodžiusiu asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pirmajame prejudiciniame klausime nurodytomis aplinkybėmis, yra svarbu, ar PVM mokėtoją, įdarbinusį darbuotoją, kuris PVM sąskaitoje faktūroje neteisėtai nurodė jį įdarbinusio apmokestinamojo asmens duomenis, galima apkaltinti tuo, kad jis nepakankamai rūpestingai prižiūrėjo darbuotoją?“

18. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė P, Lenkijos mokesčių administratorius, Lenkijos mažųjų ir vidutinių įmonių ombudsmenas ir Europos Komisija. Pagal Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalį Teisingumo Teismas nusprendė nerengti teismo posėdžio.

IV. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų ir tyrimo eigos

19. Abiem prejudiciniams klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, iš esmės siekiama išsiaiškinti, kokią riziką turi prisiimti apmokestinama įmonė pagal PVM teisę, kai yra apgaunama savo pačios darbuotojų. Šioje byloje darbuotojai įmonei nežinant jos vardu išrašinėjo fiktyvias sąskaitas faktūras, siekdami naudos sau pardavinėję jas tretiesiems asmenims ir taip sukčiavo mokesčiais.

20. Dar kartą⁵ keliamas PVM direktyvos 203 straipsnio aiškinimo klausimas. Šiame straipsnyje nustatoma sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens prievolė mokėti mokestį, siekiant išvengti rizikos, kad sąskaitos faktūros gavėjas nepagrįstai atskaitys PVM. Taigi visų pirma reikia išsiaiškinti, kas yra sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo šios nuostatos tikslais – sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo ar asmuo, kuris yra nurodytas sąskaitoje faktūroje kaip ją išrašęs asmuo (šiuo klausimu žr. B skirsnį). Jei tai būtų asmuo, kuris ir išrašė sąskaitą faktūrą, kyla klausimas, kokios yra kito (trečiojo) asmens (nusikalstamų) veiksmų priskyrimo sąskaitą faktūrą menamai išrašiusiam asmeniui sąlygos (šiuo klausimu žr. C skirsnį).

B. Sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 203 straipsnį

1. PVM direktyvos 203 straipsnio prasmė ir tikslas

21. Pagal PVM direktyvos 203 straipsnį PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs šį mokestį sąskaitoje faktūroje. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs šiuo klausimu⁶, PVM direktyvos 203 straipsnis apima „tik“ nepagrįstai sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, t. y. teisiškai neprivalomą sumokėti, bet sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM.

⁵ Teisingumo Teismas pastarąjį kartą nuodugniau aiškino PVM direktyvos 203 straipsnį 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendime *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams išrašytose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968).

⁶ 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968, 21 ir 23 punktai).

22. PVM direktyvos 203 straipsniu siekiama išvengti mokestinių pajamų praradimo rizikos, kurią gali sukelti nepagrįstas⁷ sąskaitos faktūros gavėjo naudojimas direktyvoje numatyta teise į PVM atskaitą pagal šią sąskaitą faktūrą⁸. Tokios rizikos pavyzdys yra nagrinėjamos faktinės aplinkybės.

23. Tiesa, leidžiama atskaityti tik tuos mokesčius, kurie yra susiję su PVM apmokestinamu sandoriu⁹. Vis dėlto mokestinių pajamų praradimo grėsmė išlieka, kol sąskaitos faktūros su nepagrįstai nurodytu PVM adresatas dar gali ja pasinaudoti, kad atskaitytų PVM pagal PVM direktyvos 168 straipsnį¹⁰. Mat neatmestina, kad mokesčių administratorius laiku nekonstatuos, jog formaliai turima teise į atskaitą negalima leisti pasinaudoti dėl esminių teisinių priežasčių.

24. Kalbant apie neteisingai nurodytą PVM, pažymėtina, kad PVM direktyvos 203 straipsniu siekiama nuoseklumo tarp sąskaitos faktūros gavėjo atliekamos atskaitos ir sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens prievolės sumokėti mokestį, kaip paprastai yra ir teisingos sąskaitos faktūros tarp tiekėjo ir pirkėjo atveju¹¹. Remiantis PVM direktyvos 203 straipsnio formuluote, nebūtina, kad sąskaitos faktūros gavėjas iš tikrųjų būtų atlikęs atskaitą. Pakanka grėsmės, kad tokia atskaita galėtų būti (nepagrįstai) atliekama.

25. Taigi galiausiai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, nepriklausomai nuo savo kaltės (t. y. abstrakčiai), atsako už riziką, kad sąskaitos faktūros gavėjas, remdamasis šia (neteisinga) sąskaita faktūra, gali atlikti nepagrįstą atskaitą. Vadinasi, kaip Teisingumo Teismas jau yra paaiškinęs, tai yra sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens atsakomybė už grėsmę, o ne tikroji mokestinė prievolė¹².

26. Ši atsakomybė tenka ne tik suklydus dėl teisingo mokesčio tarifo (sąskaitoje faktūroje nurodomas standartinis, o ne lengvatinis tarifas), bet ir atsiskaitant už fiktyvius sandorius¹³.

27. Taigi PVM direktyvos 203 straipsnyje apibrėžiamos grėsmę keliančios aplinkybės, kuriomis sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui tenka atsakomybė be kaltės už riziką, sukeltą išrašius fiktyvius sąskaitas faktūras už fiktyvius sandorius. To pasekmė yra prievolė pačiam sumokėti neteisingai nurodytą PVM.

⁷ Teisingumo Teismo teiginys tekste, kad PVM direktyvos 203 straipsniu siekiama išvengti mokestinių pajamų praradimo rizikos, „kurią gali sukelti teisė į atskaitą“, yra šiek tiek netikslus; žr. 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Finanzamt Österreich (Galutiniam vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968, 20 punktas), 2022 m. rugsėjo 29 d. Sprendimą *Raiffeisen Leasing* (C-235/21, EU:C:2022:739, 36 punktas), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 32 punktas), 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimą *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 24 punktas) ir 2013 m. sausio 31 d. Sprendimą *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 32 punktas). Kalbama tik apie neteisėtą PVM atskaitos riziką, o ne apie teisę į atskaitą. Ko gero, visais atvejais tik tai ir turima galvoje, nes teisėta atskaita negali sukelti mokestinių pajamų praradimo rizikos.

⁸ Tai aiškiai nurodyta 2021 m. kovo 18 d. Sprendime *P (Degalų kortelės)* (C-48/20, EU:C:2021:215, 27 punktas), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendime *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 32 punktas), 2013 m. balandžio 11 d. Sprendime *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 24 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendime *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 32 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendime *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 35 ir 36 punktai) ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendime *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 28 ir paskesni punktai).

⁹ 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 13 punktas).

¹⁰ Tai aiškiai nurodyta 2009 m. birželio 18 d. Sprendime *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 28 ir paskesni punktai), kuriame daroma nuoroda į 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 punktas).

¹¹ Šiuo klausimu taip pat žr. mano išvadą byloje *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:35, 31 ir paskesni punktai).

¹² Žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 61 punktas).

¹³ Žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 26 punktas), siejamą su mano išvada byloje *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:35, 30 ir paskesni punktai). Į tai daroma nuoroda 2021 m. kovo 18 d. Sprendime *P (Degalų kortelės)* (C-48/20, EU:C:2021:215, 30 punktas). Taip pat žr. ankstesnį 2002 m. spalio 15 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-427/98, EU:C:2002:581, 41 punktas). Be to, žr. 2022 m. rugsėjo 29 d. Sprendimą *Raiffeisen Leasing* (C-235/21, EU:C:2022:739, 35 punktas).

2. Grėsmę keliančių aplinkybių ribos

28. Vis dėlto šios abstrakčios grėsmę keliančios aplinkybės, dėl kurių sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui nepriklausomai nuo jo kaltės tenka mokėti neteisingai nurodytą PVM, turi ribas. Jei tokia atsakomybė, atsižvelgiant į suinteresuotojo asmens pagrindines teises (P remiasi, be kita ko, Chartijos 17 straipsniu), nėra neapibrėžta, būtinas tiek objektyvus pagrindas (vadinasi, mokestinių pajamų praradimo rizika – šiuo klausimu žr. a skirsnį), tiek subjektyvus keliamos grėsmės priskirtinumas (šiuo klausimu žr. b skirsnį).

a) Keliamos grėsmės būtinumas

29. Kaip neseniai yra nusprendęs Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 203 straipsnio grėsmę keliančios aplinkybės nėra susiklosčiusios, jei mokestinių pajamų praradimo rizika yra *per se* negalima¹⁴. Teisingumo Teismas patvirtino tai byloje, kurioje buvo nustatyta, kad klaidingos sąskaitos faktūros buvo išrašytos tik galutiniams vartotojams, kurie neturėjo teisės į PVM atskaitą¹⁵.

30. Be to, tokia grėsmė *per se* negalima ir tuo atveju, jei mokesčių administratorius, kaip šioje byloje, jau atskleidė organizuotą P darbuotojų sukčiavimą, taigi fiktyvių sąskaitų faktūrų įgijėjai yra žinomi ir jiems galėjo būti sėkmingai ir galutinai atsisakyta suteikti teisę į atskaitą. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Lenkijos valstybei tai tam tikru mastu pavyko. Taigi, atsižvelgiant į šį mastą, kyla klausimas ne dėl PVM direktyvos 203 straipsnio, o tik dėl sankcijų fiktyvių sąskaitų faktūrų pardavėjams ir pirkėjams taikymo. Vis dėlto paprastai tai yra baudžiamosios, o ne mokesčių teisės klausimas. Kaip jau yra pažymėjęs Teisingumo Teismas¹⁶, PVM direktyvos 203 straipsnis nėra baudžiamąjio pobūdžio.

31. Tokiu atveju sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens (P arba P. K.) papildoma mokestinė prievolė lemtų „valstybės praturtėjimą“ dėl sukčiavimo PVM. Akivaizdu, kad tai viršytų tai, kas būtina kovojant su sukčiavimu. Be to, toks rezultatas, kai teisinė valstybė dėl atskleisto sukčiavimo PVM galėtų gauti daugiau mokestinių pajamų nei tuo atveju, jei tokio sukčiavimo nebūtų, keltų nuostabą. Jei PVM negalėtų būti atskaitytas, Lenkijos PVM pajamos padidėtų, nepaisant to, kad nebuvo įvykdyta jokie sandorio. Toks rezultatas būtų nesuderinamas ir su nuostatos dėl atsakomybės pobūdžiu (išsamiau žr. šios išvados 22 ir paskesniuose punktuose).

32. Atitinkamai Teisingumo Teismas jau seniai yra nusprendęs, kad nors PVM direktyvoje nėra nuostatos, susijusios su sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM tikslinimu, kurį turi atlikti sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo¹⁷, valstybės narės turi ieškoti sprendimo¹⁸. Priimdamas tokį sprendimą, Teisingumo Teismas suformavo dvi pozicijas, į kurias valstybės narės privalo atsižvelgti.

¹⁴ 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendime *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams išrašytose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968, 24 ir 25 punktai). Be to, žr. 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimą *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 24, 32 ir paskesni punktai – tuo atveju, jei mokesčių administratorius galėjo galutinai atsisakyti suteikti teisę į atskaitą).

¹⁵ 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams išrašytose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)* (C-378/21, EU:C:2022:968, 25 punktas).

¹⁶ 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 34 punktas). Panašiai – 2020 m. liepos 2 d. Sprendime *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 37 punktas).

¹⁷ Tai aiškiai nurodyta 2021 m. kovo 18 d. Sprendime *P (Degalų kortelės)* (C-48/20, EU:C:2021:215, 30 punktas), 2007 m. kovo 15 d. Sprendime *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 38 punktas) ir 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendime *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 48 punktas).

¹⁸ 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 35 punktas), 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49 punktas), 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 49 punktas) ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 punktas).

33. Taigi, viena vertus, siekdamas užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę patikslinti *kiekvieną* sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, kad jis *yra sąžiningas*¹⁹. Kita vertus, kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią mokestinių pajamų praradimo riziką, pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį būtų galima patikslinti, ir valstybės narės *negali* tokio patikslinimo sieti su šią sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumu²⁰.

34. Tam negali turėti reikšmės mokestinių pajamų praradimo rizikos panaikinimą lemianti priežastis, taigi – tai, ar ją savo veiksmais panaikino sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, ar ją panaikinti pavyko mokesčių administratoriui²¹. Priemonės, kurių valstybės narės imasi siekdamas užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kas yra būtina šiems tikslams pasiekti. Taigi jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas²². Tai visų pirma taikoma abstrakčiomis grėsmės aplinkybėmis (šiuo klausimu žr. šios išvados 26 ir paskesnius punktus).

35. Taigi P pripažinimo atsakinga už P. K. išrašytas fiktyvias sąskaitas faktūras klausimas kyla tik tuo atveju, jei nebuvo galimybės užkirsti kelią pirkėjams atskaityti PVM, t. y. jei vis dar egzistuoja žala Lenkijos mokestinėms pajamoms.

b) Subjektyvus priskyrimas: sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo

36. Jeigu tokia žala vis dar egzistuoja, ji turėtų būti priskiriama ir P, nes PVM direktyvos 203 straipsnis taikomas tik šias sąskaitas faktūras išrašiusiam asmeniui. Nagrinėjamas atvejis išsiskiria tuo, kad sąskaitoje faktūroje nurodyta tiekėja (t. y. P), kuri paprastai išrašo sąskaitas faktūras, kaip tik ir nėra išrašiusi šių sąskaitų faktūrų. Jas išrašė P. K., pasinaudodama savo darbdavės pavadinimu. Vis dėlto, regis, susidaro įspūdis, kad šias sąskaitas faktūras išrašė P, nors buvo naudojamas kitoks sąskaitų faktūrų formatas. Panaudotas jos pavadinimas, adresas ir mokesčių mokėtojo kodas.

37. Jei P. K. būtų visiškai svetimas trečiasis asmuo, kuris daugiau ar mažiau atsitiktinai pasinaudojo P duomenimis, kad išrašytų fiktyvias sąskaitas faktūras ir jas parduotų (tokių atveju jau buvo), atsakymas būtų aiškus. P atsakomybei nebūtų pagrindo ir ji būtų neproporcinga, nes tokio trečiojo asmens veiksmų nebūtų galima jai priskirti, taigi P jokia būdu nebūtų laikoma šias sąskaitas faktūras išrašiusiu asmeniu, kaip pažymėjo ir mokesčių administratorius.

38. Vis dėlto, kitaip nei svetimo trečiojo asmens išrašytų fiktyvių sąskaitų faktūrų atveju, šioje byloje faktiškai sąskaitas faktūras išrašiusį asmenį (P. K.) ir menamai sąskaitas faktūras išrašiusį asmenį (P) sieja tam tikras ryšys, grindžiamas tuo metu galiojusiais darbo santykiais. P. K.

¹⁹ 2021 m. kovo 18 d. Sprendimas *P (Degalų kortelės)* (C-48/20, EU:C:2021:215, 31 punktas), 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 27 punktas), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 33 punktas), 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 36 punktas) ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 punktas).

²⁰ 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 28 punktas), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 37 punktas), 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 37 punktas), 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50 punktas) ir 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 58 punktas).

²¹ Žr. 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimą *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 24 punktas – mokesčių administratoriaus atsakymas). Panašia linkme kryptama ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendime *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 52 punktas – suma, kuri negali būti PVM, nereiškia mokestinių pajamų praradimo rizikos).

²² 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 39 punktas); pagal analogiją žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

sąmoningai naudojosi P įmonėje įgytomis žiniomis apie degalų kiekius, kurių pardavimo kvitai buvo išmesti, sąskaitoms faktūroms naudojamais P duomenimis ir įmonės mokesčių mokėtojo kodu.

39. Kita vertus, neginčijama, kad šios fiktyvios sąskaitos faktūros (nusikalstamai) buvo parduodamos P vardu be jos žinios ir ketinimų, tokių veiksmų neapėmė ir pagal darbo teisę nustatytos funkcijos ar dėl teisinių sandorių suteikti įgaliojimai.

40. Lemiamą reikšmę turi klausimas, kas tokiu atveju yra sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 203 straipsnį. Taigi reikia išsiaiškinti, ar ir kokiomis sąlygomis darbdavys gali būti laikomas atsakingu už deliktinę atsakomybę sukėlusius savo darbuotojų veiksmus (šiuo atveju – organizuoto nusikalstamumo forma), ar jis atitinkamai gali būti atleistas nuo atsakomybės dėl sąžiningumo.

41. Pagal PVM direktyvos 203 straipsnio formuluotą PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs šį mokesčių sąskaitoje faktūroje. Mokesčių sąskaitoje faktūroje gali nurodyti bet kuris asmuo, t. y. nebūtinai apmokestinamasis. Be to, direktyvoje daroma prielaida, kad tai yra veika, o ne neveikimas („nurodęs“). Vis dėlto mokesčių nurodė ne P, o jos darbuotoja P. K. Taigi pagal PVM direktyvos formuluotą P. K. turi prievolę sumokėti savo neteisingai nurodytą mokesčių. P tik iš pirmo žvilgsnio yra sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo.

42. Anksčiau (22 ir paskesniuose punktuose) nurodyti prasmė ir tikslas – atsakomybė už grėsmę – neleidžia pareikalauti ne tik išrašiusio asmens, bet ir „menamai išrašiusio asmens“ atsakomybės. Pagal PVM direktyvos 203 straipsnį siekiama ne nubausti ar padvigubinti mokesčines pajamas, o išvengti mokesčių pajamų praradimo rizikos. Taigi išrašiusiu asmeniu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, gali būti laikomas tik vienas asmuo. Tokią išvadą leidžia daryti galimybė patikslinti, kurią Teisingumo Teismas pripažįsta net kaltais veiksmais fiktyvią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui. Atitinkamai valstybės narės privalo numatyti galimybę sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui *patikslinti kiekvieną* sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokesčių, jeigu jis įrodo, kad yra sąžiningas²³. Tai reiškia, kad tas asmuo žino, kam išrašė neteisingas sąskaitas faktūras. Vis dėlto sąskaitų faktūrų pirkėjai P nėra žinomi. Jie yra žinomi tik P. K.

43. Taigi tuo atveju, jei Lenkijai vis dar egzistuoja grėsmė prarasti mokesčines pajamas (arba patirti žalą), iš esmės P. K., kaip fiktyvias sąskaitas faktūras išrašęs asmuo, privalo sumokėti jose nepagrįstai nurodytą PVM.

C. Atsakomybė už trečiojo asmens nusikalstamus veiksmus

44. Kitokia išvada gali būti daroma tik tuo atveju, jei P. K. nusikalstami veiksmai kokiu nors būdu gali būti priskirti apmokestinamajam asmeniui (šiuo atveju – P). Visų pirma Lenkijos mokesčių administratorius remiasi tam tikra „kalte dėl neteisingos priežiūros“. Jo teigimu, atsižvelgiant į tai, kad P žinojo, jog P. K. gali išrašyti sąskaitas faktūras ir rankiniu būdu, ne įprastoje sąskaitų faktūrų sistemoje, P turėjo žinoti ir tai, kad išrašomos fiktyvios sąskaitos faktūros. Taigi, jo nuomone, dėl atitinkamų priežiūros priemonių stokos P. K. veiksmai priskirtini P.

²³ 2021 m. kovo 18 d. Sprendimas *P (Degalų kortelės)* (C-48/20, EU:C:2021:215, 31 punktas), 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 27 punktas), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 33 punktas), 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 36 punktas) ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 punktas).

1. Svetimų nusikalstamų veiksmų priskyrimas pagal draudimo sukčiauti „principą“?

45. Toks Lenkijos požiūris šiek tiek panašus į Teisingumo Teismo jurisprudenciją dėl atsisakymo leisti atskaityti PVM (arba neapmokestinimo ar galbūt net ir dėl vieno, ir dėl kito vienu metu), jei apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes ar paslaugas jis dalyvavo su sukčiavimu PVM susijusiame sandoryje²⁴.

46. Teisingumo Teismo nuomone, PVM direktyvos tikslais toks apmokestinamasis asmuo laikomas sukčiavimo dalyviu ar jį palengvinančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar jis gauna naudos perparduodamas šias prekes arba naudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams²⁵. Taigi nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes, akivaizdu, kad šia teise remiamasi sukčiaujant arba piktnaudžiaujant²⁶. Tuo remdamasis Teisingumo Teismas netgi išplėtojo specialų, akivaizdžiai su PVM teise susijusį „draudimo sukčiauti principą“²⁷.

47. Nepaisant to, kad minėta jurisprudencija yra labai plati ir joje keliami papildomi klausimai²⁸, ši byla nėra susijusi su P prašymu suteikti teisę į PVM atskaitą ar neapmokestinimą, t. y. turtinėmis teisėmis. P tiesiog nenori prisiimti atsakomybės už trečiojo asmens (fiktyvių sąskaitų faktūrų pirkėjų, su kuriais jis nėra susijęs) turtinę naudą. Taigi šis atvejis susijęs ne su kova su sukčiavimu sandorių grandinėje, o su „kiekvieno“ subsidiaria atsakomybe už prarastas mokesťines pajamas²⁹.

48. Vis dėlto asmens atsakomybė pagal PVM direktyvos 203 straipsnio formuluotę negali būti grindžiama vien žinojimu (ar turėjimu žinoti), kad svetimas trečiasis asmuo, naudodamas asmens vardą, išrašo ir pardavinėja fiktyvias sąskaitas faktūras. Už kovą su nusikalstama veika yra atsakingas ne „kiekvienas“, o valstybė narė. Nesant konkretaus su šiuo trečiuoju asmeniu susijusio pagrindo priskirti atsakomybę³⁰, apmokestinamajam asmeniui negalima atsisakyti „suteikti naudos“ (neapmokestinti ir (arba) leisti atskaityti PVM) ar juo labiau užkrauti atsakomybės „kiekvienam“ (nustatant papildomą mokesťinę prievolę).

2. Atsakomybė už pačios įmonės darbuotojų nusikalstamus veiksmus remiantis nesąžiningumo kriterijumi

49. Taigi atitinkamą išvadą leidžia daryti ne anksčiau nurodyta jurisprudencija dėl kovos su sukčiavimu, o neutralumo principas ir Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl PVM direktyvos 203 straipsnio. Pagal šią jurisprudenciją valstybės narės, siekdamos užtikrinti PVM neutralumą,

²⁴ Žr. 2022 m. lapkričio 24 d. Sprendimą *Finanzamt M (Teisės į PVM atskaitą apimtis)* (C-596/21, EU:C:2022:921, 25 punktą), 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimą *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 46 ir 47 punktai), 2018 m. birželio 20 d. Sprendimą *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 punktą), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 punktą), 2014 m. vasario 13 d. Sprendimą *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 punktą), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 punktą), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 punktą) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 56 punktą).

²⁵ 2022 m. lapkričio 24 d. Sprendimas *Finanzamt M (Teisės į PVM atskaitą apimtis)* (C-596/21, EU:C:2022:921, 25 punktą) ir 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimas *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 46 ir 47 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

²⁶ 2022 m. lapkričio 24 d. Sprendimas *Finanzamt M (Teisės į PVM atskaitą apimtis)* (C-596/21, EU:C:2022:921, 24 punktą) ir 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimas *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 45 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

²⁷ 2022 m. lapkričio 24 d. Sprendimas *Finanzamt M (Teisės į PVM atskaitą apimtis)* (C-596/21, EU:C:2022:921, 20 ir 29 punktai).

²⁸ Tai matyti iš nesibaigiančių prašymų priimti prejudicinį sprendimą šios srities klausimais; žr. naujausius sprendimus – 2022 m. lapkričio 24 d. Sprendimą *Finanzamt M (Teisės į PVM atskaitą apimtis)* (C-596/21, EU:C:2022:921), 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *HA.EN* (C-227/21, EU:C:2022:687) ir 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimą *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910).

²⁹ Tai aiškiai nurodyta 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendime *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 61 punktą).

³⁰ Teisingumo Teismas šį pagrindą savo jurisprudencijoje dėl kovos su sukčiavimu, regis, įžvelgia esamoje sandorių grandinėje ir reikalavime suteikti tam tikrą „naudą“ šioje sandorių grandinėje.

savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę patikslinti kiekvieną sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokesį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo (kuris, kaip teisingai pažymi Komisija savo pastabose, neprivalo būti verslininkas) įrodo, kad *yra sąžiningas*³¹.

50. Tiesa, tai taikytina sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui, o P nėra toks asmuo. Vis dėlto toks požiūris, kaip, atrodo, mano ir Komisija, gali būti atitinkamai taikomas asmeniui, kuris iš pirmo žvilgsnio laikytinas sąskaitą faktūrą išrašiusiu asmeniu (menamas išrašęs asmuo). Jeigu šis asmuo veikė sąžiningai, jis veikia yra nukentėjusysis nei sukčiavęs asmuo, taigi PVM direktyvos 203 straipsnis jam negali būti taikomas. Jei jis, atvirkščiai, veikė nesąžiningai *ir* jam gali būti priskiriami sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens veiksmai (dėl ypač glaudaus ryšio ar atsakomybės), jam gali tekti ir neteisingą sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens atsakomybę.

51. Reikia atsižvelgti į tai, kad nusikalstami darbuotojos veiksmai, t. y. fiktyvių sąskaitų faktūrų išrašymas ir pardavimas, šiuo atveju nebuvo tiesiogiai susiję su P įmonėje jai patikėtomis pareigomis pagal darbo teisę. Šios pareigos veikia tik suteikė jai galimybę atlikti tokius veiksmus, kurie pagal darbo teisę buvo draudžiami. Taigi atsakomybė už šių sąskaitų faktūrų išrašymą negali būti automatiškai priskiriama P, kitaip nei tais atvejais, kai darbuotojai įprastoje veikloje (kartais klaidingai) išrašo sąskaitas faktūras už tiekiamus degalus. Šiuo klausimu reikia atskirti *sąskaitų faktūrų* išrašymą *P vardu* (neviršijant įgaliojimų pagal darbo teisę) nuo *sąskaitų faktūrų* išrašymo *pasinaudojant P vardu* (iš esmės organizuotu nusikalstamu būdu, įmonei nežinant).

52. Nepaisant to, darbdavį su jo darbuotojais, kaip teisingai pabrėžė mokesčių administratorius, sieja tam tikras ryšys arba atsakomybė. Taigi lemiamą reikšmę turi tai, pagal kokius kriterijus darbdavys gali būti laikomas sąžiningu.

3. Sąžiningumo kriterijus pagal PVM direktyvos 203 straipsnį

53. Darbdavys, kuris žinojo apie savo darbuotojo veiksmus ir pats nesiėmė jokių veiksmų, nors galėjo, negali būti laikomas sąžiningu. Tokiu atveju jis sąmoningai prisiima darbuotojo veiksmus. Tokiomis aplinkybėmis dėl sąmoningai toleruojamos fiktyvių sąskaitų faktūrų kuriamos regimybės jis laikytinas vieninteliu jas išrašiusiu asmeniu. Vis dėlto nagrinėjamu atveju taip nėra.

54. Teisingumo Teismas jau yra suformulavęs priskyrimo kriterijus, susijusius su žemės ūkio subsidijų sumažinimo dėl trečiojo asmens (atstovo) pažeistų subsidijavimo taisyklių. Teismas nusprendė, kad tuo atveju, jei reikalavimus pažeidžia trečiasis asmuo, atlikdamas tam tikrus darbus paramos gavėjo nurodymu, šis gavėjas gali būti laikomas atsakingu už šį pažeidimą, jei veikė tyčia ar aplaidžiai, pasirinkdamas ar prižiūradamas tą trečiąjį asmenį arba duodamas jam nurodymus. Tai taikoma neatsižvelgiant į tai, ar tas trečiasis asmuo elgėsi tyčia arba aplaidžiai³². Vis dėlto to negalima automatiškai pritaikyti šiai situacijai. Pirma, P nenurodė P. K. išrašyti fiktyvių sąskaitų faktūrų, P. K. veikė tyčia ir savarankiškai, viršydama jai duotus „nurodymus“. Antra, P ir nepraturtėjo iš valstybės lėšų, kurių ji turi netekti dėl nepasiekto tikslo.

³¹ 2021 m. kovo 18 d. Sprendimas *P (Degalų kortelės)* (C-48/20, EU:C:2021:215, 31 punktą), 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, 27 punktą), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 punktą), 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 33 punktą), 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 36 punktą) ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 punktą).

³² 2014 m. vasario 27 d. Sprendimas *van der Ham ir van der Ham-Reijersen van Buuren* (C-396/12, EU:C:2014:98, 53 punktą). Taip pat žr. mano išvadą byloje *van der Ham ir van der Ham-Reijersen van Buuren* (C-396/12, EU:C:2013:698, 73 ir paskesni punktai).

55. Vis dėlto galima pasinaudoti mintimi apie (šiuo atveju – darbdavio) kaltę dėl pasirinkimo ar priežiūros, jei asmuo yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM teisę. Apmokestinamiesiems asmenims tenka ypatingas vaidmuo užtikrinant PVM sistemos veikimą. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas ir vadina juos mokesčių rinkėjais valstybės naudai³³.

56. Būtent dėl to, kad mokesčių mokėtojas nesutampa su asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti mokesť, sukurta netiesioginė PVM sistema yra neapsaugota nuo piktnaudžiavimų. Šią riziką dar labiau padidina apmokestinamojo asmens sandorių grandinėje atliekama pirkimo mokesčio atskaita. Tiesa, pagrindinė atsakomybė už šios sisteminės sukčiavimo rizikos prevenciją tenka teisės aktų leidėjui.

57. Tai ypač svarbu Sąjungoje, nes joje teisinė valstybė yra ypatinga vertybė. Teisingumo Teismas vis dažniau pabrėžia, kad Sąjunga jungia valstybes, kurios pripažįsta ESS 2 straipsnyje nurodytas vertybes ir jomis dalijasi³⁴. Viena iš ESS 2 straipsnyje nurodytų vertybių, kuriomis grindžiama Sąjunga, visų pirma yra teisinės valstybės principas. Taigi valstybė narė negali vienašališkai perkelti tokios savo pačios sukeltos rizikos privatinės teisės subjektams. Kova su sukčiavimu mokesčiais visų pirma yra valstybės, o ne privataus asmens užduotis. Kaip savo pastabose teisingai pažymi Komisija, mokestinių pajamų apsauga negali lemti apmokestinamojo asmens, kuris neturi nieko bendra su sukčiavimu (šiuo atveju – suklastotų sąskaitų faktūrų pardavimu), apmokestinimo PVM.

58. Vis dėlto valstybei, kaip mokesčių kreditoriui, netiesioginio apmokestinimo sistemoje yra būtina apmokestinamųjų asmenų, kaip mokesčių rinkėjų, pagalba. Nors jie turi privalomai ir neatlygintinai padėti surinkti PVM, nėra neproporcinga reikalauti šioje veikloje tam tikro, bet neperdėto rūpestingumo. Taigi visų pirma apmokestinamasis asmuo, kaip mokesčių rinkėjas į valstybės biudžetą, negali užmerkti akių ir sąmoningai taikstyti su sukčiavimu PVM. Tai turi pasekmių ir atsakomybei už asmens darbuotojų sukčiavimo veiksmus pagal Sąjungos teisę.

59. Kaip jau nurodžiau savo išvadoje byloje dėl paramos žemės ūkiui susigrąžinimo, kai kurių valstybių narių teisėje deliktinės atsakomybės už neteisėtus pagalbinių darbuotojų veiksmus neatsižvelgiant į asmeninę kaltę principas iš esmės yra nežinomas³⁵. Taigi įgaliotojas automatiškai neatsako už neteisėtus pagalbinių darbuotojų veiksmus pagal kokį nors nerašytą teisės principą taip, kaip atsakytų už savo paties neteisėtus veiksmus; jis atsako tik tiek, kiek yra kaltas dėl šių darbuotojų pasirinkimo ar jų priežiūros.

60. Kalbant apie sąsają su PVM direktyvos 203 straipsniu, tai reiškia, kad P turi būti laikoma sąžininga tol, kol jai negali būti priskirta jos pačios kaltė. Taigi vien bendras „turėjimas žinoti“ dar nėra asmens kaltės pagrindas; šis pagrindas atsiranda tada, kai asmuo yra kaltas dėl savo darbuotojų pasirinkimo ar jų priežiūros. Nagrinėjamu atveju kaltės dėl pasirinkimo nematyti, taigi galima tik kaltė dėl priežiūros.

61. Tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali nuspręsti, ar nagrinėjamu atveju esama tokios kaltės. Vis dėlto šiuo atveju taikomas kitoks kriterijus nei suformuluotasis Teisingumo Teismo jurisprudencijoje dėl atsisakymo neapmokestinti ar leisti PVM atskaitą „su sukčiavimu susijusių“ sandorių grandinėse. Visų pirma, siekiant įrodyti sąžiningumą, galima

³³ 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas) ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas).

³⁴ 2019 m. birželio 24 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija (Aukščiausiojo Teismo nepriklausomumas)* (C-619/18, EU:C:2019:531, 42 ir 43 punktai).

³⁵ Žr. mano išvadą byloje *van der Ham ir van der Ham-Reijersen van Buuren* (C-396/12, EU:C:2013:698, 76 punktas).

atsižvelgti į tai, ar ir kaip apmokestinamasis asmuo bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi nustatant organizuoto nusikalstamumo mastą (pirmiausia žalą sukėlė suklastotų sąskaitų faktūrų pirkėjai).

62. Kitaip, nei, regis, mano mokesčių inspekcija, šiuo atveju neturi reikšmės tai, kad P. K. pareigos nebuvo tiksliai apibrėžtos raštu. Pareigų aprašymas gali tik nežymiai sumažinti darbuotojo nusikalstamų veiksmų riziką. Dėl šios priežasties – kitaip, nei nurodė ombudsmenas savo pastabose – neturi reikšmės tai, ar sąskaitų faktūrų išrašymas iš esmės yra darbuotojo pareigų dalis. Bet kuris išrašyti suklastotą sąskaitą faktūrą ketinantis darbuotojas gali tai bet kada padaryti, nepriklausomai nuo to, ar į jo pareigas įeina teisingų sąskaitų faktūrų išrašymas.

63. Be to, faktas, kad P. K. galėjo išrašyti įprastas sąskaitas faktūras ir ne BOS sistemoje ir tai darė, nereiškia, kad darbdavys turėjo numatyti, kad jo darbuotojai išrašys ir parduos fiktyvias sąskaitas faktūras. Tiek, kiek apskaita (BOS sistemoje ir ne BOS sistemoje) ligi šiol buvo tvarkoma tinkamai, mokesčių inspekcijos nurodyti aspektai neleidžia spręsti apie kaltę dėl priežiūros. Kaip teisingai savo pastabose pažymėjo P, privačiam asmeniui (darbdaviui) sunku užkirsti kelią tokiam, kaip P. K., darbuotojo ir sąskaitų faktūrų pirkėjų „organizuotam nusikalstamumui“.

64. Taigi šiuo klausimu, ko gero, reikia atsižvelgti į tai, ar, kaip teisingai pažymi Komisija, specialiai priežiūrai buvo konkreti dingstis arba jos poreikį rodančių konkrečių požymių. Jei konkretios dingsties nebuvo, bet kuriuo atveju iš apmokestinamojo asmens galėtų būti reikalaujama turėti paprastą vidaus rizikos valdymo sistemą – apmokestinamasis asmuo negali akiai pasitikėti savo darbuotojais. Vis dėlto, vos atsiradus konkrečių požymių, iš apmokestinamojo asmens galėtų būti reikalaujama ir konkretesnių priežiūros priemonių, galbūt net teisėsaugos institucijų pasitelkimo. Galiausiai tai turi būti vertinama bendrai, atsižvelgiant į visas aplinkybes, ir tai turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

V. Išvada

65. Taigi siūlau taip atsakyti į *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) prejudicinius klausimus:

Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 203 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad sąskaitą faktūrą dėl fiktyvaus sandorio menamai išrašiusiam asmeniui prievolė mokėti joje nurodytą mokestį tenka tik tuo atveju, jei: 1) sąskaitos faktūros gavėjui dar negalėjo būti atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą; 2) trečiojo asmens išrašyta sąskaita faktūra yra jam priskirtina dėl ypatingos atsakomybės (ar glaudaus ryšio); ir 3) jis nebuvo sąžiningas. Sąskaitą faktūrą menamai išrašęs asmuo gali būti laikomas nesąžiningu tik esant jo kaltei. Jei asmuo yra apmokestinamasis, jis gali būti laikomas kaltu ir dėl kaltai neteisingo savo darbuotojo pasirinkimo ar jo priežiūros.