



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
z dnia 21 września 2023 r.¹

Sprawa C-442/22

P sp. z o.o.
przeciwko
Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,
przy udziale:
Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Odesłanie prejudycjalne – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Osoba zobowiązana do zapłaty VAT w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT – Faktura na fikcyjne transakcje (fikcyjna faktura) – Ustalenie wystawcy faktury – Wystawienie faktury przez nieuprawnioną osobę trzecią – Wystawienie fikcyjnej faktury przez pracownika bez wiedzy pracodawcy – Przepisanie przestępczego działania osobie trzeciej – Kryterium dobrej wiary – Wina podatnika w wyborze i nadzorze

I. Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym mieści się w kontekście zagadnienia zwalczania oszustw, które od lat zajmuje istotne miejsce w prawie dotyczącym VAT. Ponownie dotyczy on zakresu „odpowiedzialności przedsiębiorstwa”, które było w jakiś sposób zaangażowane w oszustwo w zakresie VAT innego podatnika. Jak powszechnie wiadomo, wystarczy, aby przedsiębiorstwo powinno było wiedzieć, że dokonując transakcji, uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT². Wówczas można odmówić mu prawa do odliczenia podatku lub zwolnienia z podatku – ewentualnie obu łącznie³.

2. Tutaj pojawia się trzecia możliwość: dodatkowe zobowiązanie podatkowe z tytułu nieuprawnionego wykazania podatku. Skutkiem tego jest odpowiedzialność przedsiębiorstwa za jego pracowników, którzy bez jego wiedzy umyślnie pomagali w sposób zorganizowany

¹ Język oryginału: niemiecki.

² Wyroki: z dnia 24 listopada 2022 r., Finanzamt M (Zakres prawa do odliczenia VAT) (C-596/21, EU:C:2022:921, pkt 25); z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 46, 47); z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, pkt 94); z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 48); z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 27); z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 54); z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 39); z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 56).

³ Na temat wynikającego z tego problemu nadmiernej rekompensaty za poniesioną szkodę zob. moja opinia w sprawie Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, pkt 39 i nast.).

i przestępczy w umożliwieniu innym podatnikom popełnienia oszustwa w zakresie VAT (prawdopodobnie wraz z oszustwem w zakresie podatku dochodowego). Pracownicy stacji benzynowej zbierali mianowicie wyrzucone paragony, a następnie wystawiali nowe faktury przy użyciu drugiego „systemu księgowania” na wymienione tam ilości paliwa i sprzedawali je zainteresowanym stronom. Wykorzystywali oni kwoty za dostawy paliwa (które nigdy nie miały miejsca) do odliczenia podatku naliczonego w deklaracji VAT i prawdopodobnie również do odliczenia kosztów prowadzenia działalności gospodarczej w zeznaniu podatkowym. Państwo polskie było w stanie to wykryć, ale nie było w stanie naprawić całej wyrządzonej przez oszustów szkody w zakresie VAT. Z tego powodu organ podatkowy ponownie podejmuje działania wobec przedsiębiorstwa, które prawidłowo opodatkowało własne transakcje, ale, jak się wydaje, samo wystawiło fikcyjne faktury.

3. Kwestią wymagającą rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie jest zatem to, czy zobowiązania przedsiębiorstwa z tytułu VAT ulegają zmianie, gdy jego pracownicy pomogli osobie trzeciej w dokonaniu oszustwa w zakresie VAT poprzez wystawienie fikcyjnych faktur pod firmą przedsiębiorstwa. Chodzi zatem o „ukaranie” na gruncie VAT (w drodze odpowiedzialności) podatnika (pracodawcy) za przestępcze zachowanie jego własnych pracowników, którzy uczestniczyli w oszustwie w zakresie VAT dokonanym przez osobę trzecią. Jest to nowe terytorium, ponieważ odpowiedzialność za długi podatkowe wynikające z nieprawidłowych faktur zawsze wiązała się z niewłaściwym postępowaniem przedsiębiorstwa. Natomiast „odpowiedzialność” za udział w oszustwie w zakresie VAT dokonanym przez osobę trzecią była dotychczas zawsze związana z brakiem należytej staranności w realizacji transakcji w ramach łańcucha transakcji. W tym wypadku jednak przedsiębiorstwu nie można nic zarzucić w odniesieniu do faktycznie zrealizowanych transakcji.

4. Prawdą jest, że zwalczanie oszustw podatkowych jest jednym z głównych wyzwań w systemie podatków pośrednich z mechanizmem odliczania podatku. Wszyscy zgadzają się co do znaczenia tej walki. Niemniej jednak muszą istnieć pewne granice – choćby w odniesieniu do praw podstawowych zainteresowanych przedsiębiorstw. Trybunał ma teraz okazję doprecyzować te granice.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Ramy prawne Unii określa dyrektywa 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej „dyrektywą VAT”) ⁴. Artykuł 203 dyrektywy VAT reguluje obowiązek podatkowy, wymagając wykazania VAT na fakturze, i brzmi następująco:

„Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

⁴ Dyrektywa z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), w brzmieniu obowiązującym w latach objętych sporem w postępowaniu głównym (2010–2014).

B. Prawo polskie

6. Polska dokonała transpozycji dyrektywy VAT ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054, ze zm., zwaną dalej „ustawą o VAT”). Artykuł 108 ust. 1 ustawy o VAT brzmi następująco:

„W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty”.

III. Okoliczności faktyczne i postępowanie prejudycjalne

7. Skarżąca, P sp. z o.o. (zwana dalej „spółką P”), prowadziła w latach 2001–2015 działalność w zakresie sprzedaży paliw, działalność wydawniczą, działalność polegającą na wynajmie powierzchni handlowej oraz działalność deweloperską. Prowadziła pełną księgowość i była zarejestrowanym podatnikiem VAT, zatrudniającym średnio 14 pracowników.

8. W wyniku przeprowadzonej przez urząd skarbowy kontroli podatkowej ustalono, że w okresie od stycznia 2010 r. do kwietnia 2014 r. wystawiono pod firmą spółki P w sumie 1679 fałszywych faktur VAT (tzw. pustych faktur, nieodzwierciedlających rzeczywistej sprzedaży towarów) na łączną kwotę VAT 1 497 847 złotych (PLN) (wówczas około 335 000 EUR) na rzecz przedsiębiorstw, które dokonały odliczenia wykazanego w tych fakturach. Owe fałszywe faktury nie były zaksięgowane w rejestrze sprzedaży spółki P. VAT nie był odprowadzany do budżetu państwa ani nie został przez spółkę P rozliczony.

9. W związku z ustaleniami kontroli podatkowej prezes zarządu spółki P przeprowadził własne wewnętrzne dochodzenie w tej sprawie, w wyniku którego okazało się, że proceder wystawiania tzw. pustych faktur i handlu nimi bez wiedzy i zgody zarządu spółki dokonywała pracownica spółki (zwana dalej „P.K.”).

10. P.K. była zatrudniona na stacji paliw należącej do spółki P na stanowisku kierowniczką od dnia 25 listopada 2005 r. do dnia 24 maja 2014 r., kiedy to w następstwie naruszenia przez nią obowiązków pracowniczych rozwiązano z nią stosunek pracy. Do jej obowiązków należało obsługiwanie kasy fiskalnej, wypisywanie faktur i przygotowywanie dokumentów dla głównej księgowej.

11. Z zeznań P.K. wynika, że od 2010 r. wystawiała ona faktury zbiorcze do paragonów zbieranych przez pracowników kierowanej przez nią stacji paliw. Paragony pochodziły z koszy na śmieci. Do każdej faktury przechowywano w kotłowni stacji paliw posegregowane paragony opisane latami. Miało to gwarantować, że faktury wystawione pod firmą stacji paliw za fikcyjną transakcję nie będą obejmowały większych ilości paliwa niż te, które ta stacja paliw faktycznie sprzedawała. Proceder miał nie przynosić szkód spółce P. Fałszywe faktury były zapisane na komputerze w biurze (w pliku niewidocznym bez odblokowania).

12. P.K. wystawiała te faktury w innym formacie niż faktury prawidłowe, zawsze pod nieobecność swojego zastępcy, nie drukowała kopii faktur, aby nie tworzyć „papierowego archiwum”, a także nie przekazywała ich do księgowości. Wykorzystywała ona dane spółki P, wskazując ją jako wystawcę faktury i posługując się jej numerem identyfikacji podatkowej (NIP). Na fakturach znajduje się podpis i pieczęć P.K., a od 2014 r. podpis komputerowy bez pieczęćki. Wszyscy biorący udział w tym procederze pracownicy, którzy pracowali pod kierownictwem P.K.,

korzystali na nim. Pracownicy otrzymywali pieniądze za tyle litrów paliwa, ile wykazywały przekazane paragony, które służyły do wystawiania fałszywych faktur. Niejasne pozostaje, jak i gdzie dokładnie faktury te były wystawiane. Ze stanowiska spółki P wynika, że nie robiono tego na należącem do niej komputerze ani w pomieszczeniach stacji paliw.

13. W wyniku ustaleń kontroli podatkowej organ podatkowy wydał decyzję określającą w odniesieniu do spółki P kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu VAT w okresie od stycznia 2010 r. do kwietnia 2014 r. Spółka P wniosła odwołanie od tej decyzji. Organ rozpatrujący odwołanie (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej) decyzją z dnia 31 października 2017 r. utrzymał decyzję w mocy.

14. Na podstawie ustalonych okoliczności obydwie organy zgodnie przyjęły – a strony temu nie zaprzeczyły – że fałszywe faktury dokumentowały dostawę towarów i świadczenie usług, które w rzeczywistości nie zostały dokonane. Faktury te symulowały faktyczne dokonanie transakcji w celu umożliwienia osobom trzecim wyłudzenia zwrotu podatku.

15. Oba organy uznały, że spółka P jako pracodawca nie dochowała należytej staranności, aby zapobiec wystawianiu fałszywych faktur. P.K. nie miała dokładnie określonego na piśmie zakresu obowiązków. W szerokim zakresie jej uprawnień mieściło się prawo do wystawiania faktur VAT do paragonów poza systemem BOS w formacie Excel bez dodatkowej zgody pracodawcy. Ponieważ prezes zarządu spółki P wiedział, że na stacji paliw są wystawiane faktury do paragonów, tj. bez kontroli księgowości, mógł i powinien był przewidzieć, że ułatwia to wystawianie fałszywych faktur. To brak właściwego nadzoru i organizacji spowodował, że prezes spółki odkrył omawiany proceder dopiero po kontroli organu podatkowego.

16. Zdaniem organów administracji P.K. nie była osobą trzecią wobec spółki P, lecz kierowniczką stacji należącej do spółki P, pracownicą upoważnioną do wystawiania faktur i kierującą zespołem pracowników. Organ te stwierdziły ponadto, że pomimo działań zmierzających do wyłączenia z rozliczeń kontrahentów posługujących się owymi fałszywymi fakturami doszło do uszczupień podatkowych, którym nie zapobieżono we właściwym czasie.

17. Wyrokiem z dnia 23 lutego 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny (Polska) oddalił skargę spółki P na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, przyjmując argumentację organu odwoławczego. Spółka P wniosła skargę kasacyjną na powyższy wyrok do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), który zawiesił postępowanie i na podstawie art. 267 TFUE zwrócił się do Trybunału z dwoma pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 203 [dyrektywy VAT] należy rozumieć w ten sposób, że w sytuacji gdy pracownik podatnika VAT wystawił fałszywą fakturę z wykazanim podatkiem VAT, na której wykazał dane pracodawcy jako podatnika, bez jego wiedzy i zgody, za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT należy uznać:

- podatnika VAT, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, czy też
- pracownika, który bezprawnie wykazał VAT na fakturze, wykorzystując dane podmiotu będącego podatnikiem VAT?

2) Czy dla odpowiedzi kogo uznać w rozumieniu art. 203 [dyrektywy VAT] za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT w okolicznościach jak w punkcie 1, istotn[e] jest, czy podatnikowi VAT zatrudniającemu pracownika, który bezprawnie wykazał na fakturze VAT dane zatrudniającego go podatnika, można zarzucić brak należytej staranności w nadzorze nad pracownikiem?”.

18. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawili: spółka P, organ podatkowy, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (Polska) oraz Komisja Europejska. Zgodnie z art. 76 § 2 regulaminu postępowania Trybunał odstąpił od przeprowadzenia rozprawy.

IV. Ocena prawna

A. W sprawie pytań prejudycjalnych i przebiegu dochodzenia

19. Oba pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć łącznie, dotyczą zasadniczo kwestii, jakie ryzyko w zakresie przepisów o VAT musi ponieść przedsiębiorstwo będące podatnikiem, w sytuacji gdy zostało oszukane przez swoich pracowników. W niniejszej sprawie pracownicy ci wystawiali fikcyjne faktury pod firmą przedsiębiorstwa bez jego wiedzy i sprzedawali je osobom trzecim na własny rachunek w celu dokonania oszustwa podatkowego.

20. To ponownie⁵ rodzi pytanie o wykładnię art. 203 dyrektywy VAT. Ma on na celu przeciwdziałanie niebezpieczeństwu nieuprawnionego odliczenia podatku przez odbiorcę faktury poprzez odpowiadające mu zobowiązanie podatkowe wystawcy faktury. W pierwszej kolejności należy zatem wyjaśnić, kto jest wystawcą faktury w tym rozumieniu – osoba wystawiająca fakturę czy osoba, która jest wskazana jako wystawca na fakturze (zob. część B. poniżej). Jeżeli jest to wyłącznie osoba, która także wystawiła fakturę, to powstaje pytanie o przesłanki przypisania (przestępczego) zachowania innej osoby (osoby trzeciej) osobie wskazanej jako pozorny wystawca faktury (zob. część C. poniżej).

B. Wystawca faktury w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT

1. Znaczenie i cel art. 203 dyrektywy VAT

21. Zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT podatek VAT jest należny od każdej osoby, która wykazuje ten podatek na fakturze. Jak orzekł już w tym zakresie Trybunał⁶, art. 203 dyrektywy VAT obejmuje „tylko” nienależnie wykazany na fakturze VAT, to jest VAT, który nie jest prawnie należny, a mimo to został wykazany na fakturze.

⁵ Trybunał ostatnio szczegółowo zajmował się wykładnią art. 203 dyrektywy VAT w wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968).

⁶ Wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 21, 23).

22. Celem art. 203 dyrektywy VAT jest wyeliminowanie ryzyka utraty wpływów podatkowych, które może wynikać z dochodzenia nieuprawnionego⁷ odliczenia podatku przez odbiorcę faktury na podstawie tej faktury⁸. Stan faktyczny niniejszej sprawy ilustruje to ryzyko.

23. Co prawda prawo do odliczenia istnieje tylko w stosunku do podatków związanych z transakcją opodatkowaną VAT⁹, jednak ryzyko utraty wpływów podatkowych występuje zawsze, gdy adresat faktury nienależnie wykazującej VAT może posłużyć się nią, aby dokonać odliczenia zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT¹⁰. Nie można bowiem wykluczyć, że organ podatkowy nie będzie mógł stwierdzić we właściwym czasie, iż względy materialnoprawne sprzeciwiają się skorzystaniu z formalnie przysługującego prawa do odliczenia.

24. Tym sposobem w przypadku nienależnie wykazanego VAT art. 203 dyrektywy VAT ma na celu zapewnienie wzajemnego powiązania pomiędzy prawem do odliczenia *odbiorcy* faktury oraz zobowiązaniem podatkowym *wystawcy* faktury, jak miałyby to zwykle miejsce w przypadku rzeczywistej dostawy po stronie dostawcy oraz odbiorcy świadczenia¹¹. Zgodnie z brzmieniem art. 203 dyrektywy VAT nie jest konieczne, aby odbiorca faktury faktycznie skorzystał z prawa do odliczenia. Wystarczy, że istnieje ryzyko, że może to nastąpić (w sposób nieuprawniony).

25. W rezultacie wystawca faktury odpowiada niezależnie od winy za (abstrakcyjne) ryzyko, że odbiorca faktury może w sposób nieuprawniony skorzystać z prawa do odliczenia na podstawie takiej (nieprawidłowej) faktury. Nie chodzi zatem o rzeczywiste zobowiązanie podatkowe, ale o odpowiedzialność na zasadzie ryzyka po stronie wystawcy faktury, co wyjaśnił już Trybunał¹².

26. Odpowiedzialność ta ma zastosowanie nie tylko w przypadku błędu co do prawidłowej stawki podatku (gdy faktura zawiera standardową stawkę podatku zamiast obniżonej stawki podatku), ale także w przypadku fakturowania fikcyjnych transakcji¹³.

27. Artykuł 203 dyrektywy VAT dotyczy zatem abstrakcyjnej odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, która czyni wystawcę faktury odpowiedzialnym za ryzyko, które stworzył, niezależnie od winy, jeśli wystawia fikcyjne faktury dla fikcyjnych transakcji. W konsekwencji sam wystawca ponosi odpowiedzialność za nieprawidłowo wykazany VAT.

⁷ O ile Trybunał wypowiada się w typowy dla siebie sposób, że art. 203 dyrektywy VAT ma na celu eliminację ryzyka utraty wpływów podatkowych, jakie powodowałoby „prawo do odliczenia podatku”, jest to nieco nieprecyzyjne; zob. wyroki: z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 20); z dnia 29 września 2022 r., Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, pkt 36); z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 32); z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 24); z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroj trans (C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 32). Nie chodzi tu o *prawo* do odliczenia podatku, a jedynie o ryzyko wynikające z *nieuprawnionego* odliczenia. Prawdopodobnie o to zawsze chodzi, ponieważ uprawnione odliczenie podatku nie może stanowić ryzyka utraty wpływów podatkowych.

⁸ Tak wyraźnie wyroki: z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe) (C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 27); z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 32); z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 24); z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroj trans (C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 32); z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 35, 36); z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 28 i nast.).

⁹ Wyrok z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 13).

¹⁰ Tak wyraźnie wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 28 i nast.), w nawiązaniu do wyroku z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 57).

¹¹ Zobacz w tym zakresie moja opinia w sprawie EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, pkt 31 i nast.).

¹² Tak wyraźnie wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 61).

¹³ Zobacz wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 26) w powiązaniu z moją opinią w sprawie EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, pkt 30 i nast.). W odniesieniu do tego wyroku zob. wyrok z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe) (C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 30). Wcześniej wyrok z dnia 15 października 2002 r., Komisja/Niemcy (C-427/98, EU:C:2002:581, pkt 41). Podobnie wyrok z dnia 29 września 2022 r., Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, pkt 35).

2. Nieodłączne granice odpowiedzialności na zasadzie ryzyka

28. Istnieją jednak granice tej abstrakcyjnej odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, którą niezależnie od winy wystawca faktury ponosi za nieprawidłowo wykazany VAT. Jeżeli odpowiedzialność ta nie ma być arbitralna w odniesieniu do praw podstawowych danej osoby (spółka P powołuje się między innymi na art. 17 karty), wymagany jest zarówno obiektywny powód [zatem ryzyko utraty wpływów podatkowych – zob. lit. a) poniżej], jak i subiektywna możliwość przypisania ryzyka [zob. lit. b) poniżej].

a) Konieczność wystąpienia ryzyka utraty

29. Jak niedawno orzekł Trybunał, odpowiedzialność na zasadzie ryzyka przewidziana w art. 203 dyrektywy VAT nie ma zastosowania, jeśli ryzyko utraty wpływów z VAT jest wykluczone *per se*¹⁴. Trybunał potwierdził to w sprawie, w której ustalono, że błędne faktury zostały wystawione wyłącznie konsumentom końcowym, którzy nie byli uprawnieni do odliczenia podatku¹⁵.

30. Takie ryzyko jest również wykluczone *per se*, jeśli organ podatkowy wykrył już zorganizowane oszustwo dokonane przez pracowników spółki P, jak miało to miejsce w niniejszej sprawie, tak że nabywcy fikcyjnych faktur są znani i można im skutecznie i ostatecznie odmówić odliczenia podatku. Zgodnie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym państwu polskiemu udało się to w pewnym stopniu. W tym zakresie nie pojawia się już zatem kwestia zastosowania art. 203 dyrektywy VAT, lecz co najwyżej kwestia ukarania sprzedawców i nabywców fikcyjnych faktur. Jest to jednak zwykle kwestia prawa karnego, a nie prawa podatkowego. Artykuł 203 dyrektywy VAT – jak już podkreślił Trybunał¹⁶ – nie ma charakteru sankcji.

31. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe wystawcy faktury (czy to spółki P, czy P.K.) prowadziłyby w takim przypadku do „wzbogacenia państwa” przy okazji oszustwa VAT. Wykraczałoby to oczywiście poza to, co jest konieczne do zwalczania oszustw. Prowadziłoby to również do paradoksalnego rezultatu, gdyby państwo prawa mogło wykazać wyższe dochody podatkowe z powodu wykrytego oszustwa VAT niż bez takiego oszustwa. O ile bowiem nie można byłoby domagać się odliczenia podatku, wpływy Polski z tytułu VAT wzrosłyby, mimo że nie dokonano żadnej transakcji. Rezultat ten nie byłby również zgodny z charakterem przepisu o odpowiedzialności (zob. szczegółowo pkt 22 i nast. powyżej).

¹⁴ Wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 24, 25). Podobnie już wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 24, 32 i nast. – w przypadku gdy organ podatkowy był już w stanie ostatecznie odmówić odliczenia podatku).

¹⁵ Wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych) (C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 25).

¹⁶ Wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroj trans (C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 34). W podobną stronę zmierza wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 37).

32. W związku z tym Trybunał bardzo wcześnie orzekł, że nawet jeśli dyrektywa VAT nie zawiera żadnych przepisów dotyczących korekty VAT nienależnie wystawionego na fakturze przez wystawcę faktury¹⁷, to do państw członkowskich należy znalezienie rozwiązania w tym zakresie¹⁸. W tym celu Trybunał opracował dwa podejścia, które państwa członkowskie muszą wziąć pod uwagę.

33. Z jednej strony, w celu zapewnienia neutralności VAT, do państw członkowskich należy ustanowienie w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania *wszystkich* nienależnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże *dobrą wiarę*¹⁹. Z drugiej strony, jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował ryzyko utraty wpływów podatkowych, zasada neutralności VAT wymaga, by nienależnie wystawiony na fakturze VAT mógł podlegać korekcie, *bez* wymagania przez państwa członkowskie dobrej wiary wystawcy faktury²⁰.

34. W tym ostatnim przypadku nie może mieć znaczenia, z jakiego powodu ryzyko utraty wpływów podatkowych zostało wykluczone – to jest czy wystawca faktury aktywnie je wyeliminował, czy też to organ podatkowy zdołał je wyeliminować²¹. Wynika to z faktu, że środki przyjęte przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów. W rezultacie nie mogą one być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT²². Dotyczy to w szczególności abstrakcyjnej odpowiedzialności na zasadzie ryzyka (więcej w tej kwestii pkt 26 i nast. powyżej).

35. W konsekwencji kwestia odpowiedzialności spółki P za fikcyjne faktury wystawione przez P.K. pojawia się jedynie w zakresie, w jakim nie można było zapobiec odliczeniu podatku przez nabywców, tj. w zakresie, w jakim nadal istnieje uszczerbek we wpływach podatkowych państwa polskiego.

b) Subiektywne przypisanie: wystawca faktury

36. O ile taki uszczerbek nadal istnieje, należałoby go przypisać spółce P, ponieważ art. 203 dyrektywy VAT dotyczy jedynie wystawcy faktur. W niniejszej sprawie cechą szczególną jest to, że usługodawca widoczny na fakturze (w tym przypadku spółka P), który zwykle wystawia

¹⁷ Tak wyraźnie wyroki: z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe) (C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 30); z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 38); z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 48).

¹⁸ Wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 35); z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in. (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 49); z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 49); z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 18).

¹⁹ Wyroki: z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe) (C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 31); z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 27); z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 33); z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroj trans (C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 33); z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 36); z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 18).

²⁰ Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 28); z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 33); z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 37); z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 37); z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in. (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 50); z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 58).

²¹ Zobacz wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 24 – Odmowa ze strony organów podatkowych). W tym kierunku zmierza także wyrok z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in. (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 52 – kwota, która nie może być opodatkowana VAT, nie stanowi ryzyka utraty wpływów podatkowych).

²² Wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 39), zob. analogicznie wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

faktury, nie sporządził tej faktury. Została ona wystawiona przez P.K., która jedynie posłużyła się firmą swojego pracodawcy. Jednak na pierwszy rzut oka – nawet jeśli użyto innego wzoru faktury – wygląda to w ten sposób, jakby spółka P wystawiła te faktury. Użyto jej nazwy, adresu i numeru identyfikacji podatkowej.

37. Gdyby P.K. była całkowicie obcą osobą trzecią, która mniej lub bardziej przypadkowo wykorzystała dane spółki P do stworzenia i sprzedaży fikcyjnych faktur (były już takie przypadki), odpowiedź byłaby jasna. W przypadku braku możliwości przypisania zachowania tej osoby trzeciej, odpowiedzialność spółki P byłaby arbitralna i nieproporcjonalna, a zatem spółka P nigdy – jak twierdzi również organ podatkowy – nie zostałaby uznana za wystawcę tych faktur.

38. Inaczej jednak niż przy wystawianiu fikcyjnych faktur przez obcą osobę trzecią istnieje tutaj pewien związek pomiędzy faktycznym wystawcą faktury (P.K.) a pozornym wystawcą faktury (spółką P) z uwagi na istniejący stosunek pracy. P.K. świadomie wykorzystała swoją wiedzę uzyskaną od spółki P na temat ilości paliwa, na które paragony sprzedaży zostały wyrzucone, danych na fakturze odnoszących się do spółki P i jej numeru NIP.

39. Z drugiej strony jest oczywiste, że (przestępcza) sprzedaż fikcyjnych faktur pod firmą spółki P miała miejsce bez wiedzy i woli spółki P, a także nie była objęta zakresem obowiązków przypisanych na mocy prawa pracy lub pełnomocnictwa do czynności prawnych.

40. Kluczową kwestią jest to, kto w takim przypadku jest wystawcą faktury w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT. W związku z tym należy wyjaśnić, czy i na jakich warunkach można przypisać pracodawcy niedozwolone czyny jego pracowników (w tym przypadku w postaci przestępczości zorganizowanej), czy też może on zwolnić się z tej odpowiedzialności ze względu na swoją dobrą wiarę.

41. Zgodnie z brzmieniem art. 203 dyrektywy VAT każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT. Wystarczy, że dowolna osoba – to znaczy, że nie musi ona być podatnikiem – wykaże podatek na fakturze. Dyrektywa zakłada również aktywne działanie („wykazuje”). Jednak to nie spółka P wykazała podatek, lecz jej pracownica P.K. Zgodnie z brzmieniem dyrektywy VAT P.K. jest zatem zobowiązana do zapłaty nieprawidłowo wykazanego podatku. Spółka P jest tylko pozornie wystawcą faktury.

42. Znaczenie i cel odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, jak opisano powyżej (pkt 22 i nast.), przemawia przeciwko wysuwaniu roszczeń wobec „fikcyjnego wystawcy” oprócz samego wystawcy. Artykuł 203 dyrektywy VAT ma na celu nie karanie lub podwajanie wpływów podatkowych, ale zabezpieczenie od ryzyka utraty wpływów podatkowych. W konsekwencji tylko jedna osoba może być uznana za wystawcę faktury w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT. Wynika to również z możliwości korekty, którą sam Trybunał przyznaje wystawcy, który działał w sposób zawiniony. W związku z tym państwa członkowskie muszą przewidzieć możliwość, aby *wszystkie* nienależnie wykazane na fakturze podatki *mogły zostać skorygowane* przez wystawcę faktury, o ile wykaże on dobrą wiarę²³. Zakłada to jednak, że osoba ta wie również, komu wystawiła nieprawidłowe faktury. Tymczasem spółka P nie zna nabywców faktur. Taką wiedzę posiada jedynie P.K.

²³ Wyroki: z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe) (C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 31); z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 27); z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 33); z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroj trans (C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 33); z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 36); z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 18).

43. O ile nadal istnieje ryzyko (lub zagrożenie) utraty polskich wpływów podatkowych, to co do zasady P.K., jako wystawca fikcyjnych faktur, odpowiada za nienależnie wykazany w nich VAT.

C. Przepisanie przestępczego zachowania osoby trzeciej

44. Do innego wniosku można dojść tylko wtedy, gdy przestępcze zachowanie P.K. można w jakiś sposób przypisać podatnikowi (tutaj spółce P). W szczególności polski organ podatkowy powołuje się na swego rodzaju „winę w nadzorze”. Skoro spółka P wiedziała, że P.K. może również ręcznie wystawiać faktury poza zwykłym systemem księgowości, spółka P powinna była wiedzieć, że zostaną wystawione fikcyjne faktury. Wobec braku odpowiednich działań nadzorczych zachowanie P.K. należałoby przypisać spółce P.

1. Przepisanie przestępczego zachowania obcej osoby zgodnie z „zasadą” zakazu oszustwa?

45. Takie podejście Polski jest nieco podobne do orzecznictwa Trybunału w sprawie odmowy odliczenia (lub zwolnienia, a może nawet obu jednocześnie), gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towarów lub usług uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT²⁴.

46. Zdaniem Trybunału takiego podatnika należy uznać z punktu widzenia dyrektywy VAT za współnika w tym oszustwie lub za ułatwiającego jego popełnienie, niezależnie od tego, czy osiąga on korzyść z odsprzedaży towarów lub z korzystania z usług w ramach opodatkowanych transakcji dokonywanych przez niego na późniejszym etapie obrotu²⁵. Krajowe organy i sądy powinny więc odmówić korzyści w postaci prawa do odliczenia podatku, jeżeli na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że prawo to powoływane jest w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie²⁶. Na tej podstawie Trybunał wypracował nawet specjalną, wyraźnie dotyczącą VAT „zasadę zakazu oszustwa”²⁷.

47. Niezależnie od faktu, że orzecznictwo to jest bardzo daleko idące i rodzi istotne pytania²⁸, nie chodzi tu o to, że spółka P dochodzi odliczenia lub zwolnienia z podatku, to jest praw majątkowych. Spółka P nie chce jedynie odpowiadać za korzyść majątkową osoby trzeciej (nabywców fikcyjnych faktur, z którymi nie ma żadnego związku). Nie chodzi zatem o zwalczanie oszustw w ramach łańcucha transakcji, ale raczej o odpowiedzialność „każdego” za utratę wpływów podatkowych²⁹.

²⁴ Zobacz wyroki: z dnia 24 listopada 2022 r., Finanzamt M (Zakres prawa do odliczenia VAT) (C-596/21, EU:C:2022:921, pkt 25); z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 46, 47); z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, pkt 94); z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 48); z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 27); z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 54); z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 39); z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 56).

²⁵ Wyroki: z dnia 24 listopada 2022 r., Finanzamt M (Zakres prawa do odliczenia VAT) (C-596/21, EU:C:2022:921, pkt 25); z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 46, 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁶ Wyroki: z dnia 24 listopada 2022 r., Finanzamt M (Zakres prawa do odliczenia VAT) (C-596/21, EU:C:2022:921, pkt 24); z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁷ Wyrok z dnia 24 listopada 2022 r., Finanzamt M (Zakres prawa do odliczenia VAT) (C-596/21, EU:C:2022:921, pkt 20, 29).

²⁸ Świadczą o tym niekończące się wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w złożonych kwestiach – zob. tylko ostatnio wyroki: z dnia 24 listopada 2022 r., Finanzamt M (Zakres prawa do odliczenia VAT) (C-596/21, EU:C:2022:921); z dnia 15 września 2022 r., HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687); z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910).

²⁹ Tak wyraźnie wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 61).

48. Jednakże sama wiedza (lub to, że się powinno wiedzieć) o tym, że obca osoba trzecia wystawia i sprzedaje fikcyjne faktury przy użyciu firmy danej osoby, nie może, zgodnie z brzmieniem art. 203 dyrektywy VAT, prowadzić do odpowiedzialności. To nie „każdy” jest odpowiedzialny za zwalczanie przestępstw, ale państwo członkowskie. Bez konkretnej podstawy przypisania w odniesieniu do tej osoby trzeciej³⁰ nie można odmówić podatnikowi żadnej „korzyści” (zwolnienia podatkowego lub odliczenia podatku), a tym bardziej nie można nałożyć na „każdego” odpowiedzialności (w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego).

2. Przypisanie przestępczego zachowania własnym pracownikom na podstawie kryterium złej wiary

49. Rozwiązanie nie wynika zatem z powyższego orzecznictwa dotyczącego zwalczania oszustw, ale z zasady neutralności i orzecznictwa Trybunału w przedmiocie art. 203 dyrektywy VAT. Zgodnie z nim do celów zapewnienia neutralności VAT to do państw członkowskich należy ustanowienie w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania wszystkich nienależnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury – który, jak słusznie wskazuje Komisja w swoich uwagach, nie musi być przedsiębiorcą – wykaże *dobrą wiarę*³¹.

50. Dotyczy to wystawcy faktury, którym spółka P nie jest. Podejście to można jednak – tak także wskazuje Komisja – zastosować do osoby, która pozornie jest uważana za wystawcę faktury (pozorny wystawca). Jeśli ta ostatnia działała w dobrej wierze, to jest ona raczej ofiarą niż sprawcą i nie może mieć do niej zastosowania art. 203 dyrektywy VAT. Jeśli natomiast nie działała w dobrej wierze *oraz* zachowanie wystawcy faktury można jej przypisać jako jej własne (ze względu na szczególną bliskość lub odpowiedzialność), wówczas może ona również ponosić odpowiedzialność jako wystawca nieprawidłowej faktury.

51. Zważyć przy tym należy, że w tym przypadku przestępcza działalność pracownika, polegająca na wystawianiu i sprzedaży fikcyjnych faktur, nie miała bezpośredniego związku z przyznanym mu na podstawie przepisów prawa pracy stanowiskiem w spółce P. Raczej stanowisko to dawało mu jedynie sposobność wykonywania tej działalności, której jednak zabraniały mu przepisy prawa pracy. W związku z tym wystawienie tych faktur – w przeciwieństwie do sytuacji, gdy pracownicy wystawiają faktury (być może nieprawidłowo) za dostawy paliwa w ramach prowadzonej działalności gospodarczej – nie może być przypisane spółce P bez dalszych rozważań. W tym zakresie należy odróżnić wystawianie *faktur w imieniu spółki P* (w ramach uprawnień wynikających z prawa pracy) od wystawiania *faktur pod firmą spółki P* (quasi w ramach przestępczości zorganizowanej i bez jej wiedzy).

52. Niemniej jednak – jak słusznie podkreśla organ podatkowy – istnieje pewien związek względnie odpowiedzialność pracodawcy za jego pracowników. Decydujące jest zatem, według jakich kryteriów można mówić o pracodawcy działającym w dobrej wierze.

³⁰ Trybunał, w swoim orzecznictwie dotyczącym zwalczania oszustw, wydaje się umiejscawiać to w istniejącym łańcuchu transakcji i dochodzeniu „korzyści” w kontekście tego łańcucha transakcji.

³¹ Wyroki: z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe) (C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 31); z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 27); z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 33); z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroj trans (C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 33); z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 36); z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 18).

3. W przedmiocie kryterium dobrej wiary w ramach art. 203 dyrektywy VAT

53. Dobra wiara jest wykluczona, jeśli pracodawca wiedział o działaniach swojego pracownika i nie interweniował, mimo że mógł. W takim przypadku świadomie przyjął działania pracownika za własne. Należy go wówczas uznać za wyłącznego wystawcę faktur z uwagi na świadomie tolerowany przez niego pozór, jaki stwarzają fikcyjne faktury. Z taką sytuacją nie mamy jednak do czynienia w niniejszej sprawie.

54. W kontekście zmniejszenia dopłat rolnych z powodu naruszenia ich warunków przez osobę trzecią (wykonawcę) Trybunał opracował już kryteria przypisania. Orzekł on, że w sytuacji naruszenia przez osobę trzecią, która wykonała określone prace na zlecenie beneficjenta pomocy, wspomnianego beneficjenta można uznać za odpowiedzialnego za to naruszenie, jeżeli jego działanie miało znamiona umyślności lub niedbalstwa w formie wyboru tej osoby trzeciej, nadzoru nad nią lub udzielonych jej instrukcji, i to niezależnie od znamion umyślności lub niedbalstwa w zachowaniu wspomnianej osoby trzeciej³². Jednak nie można tego zastosować w ten sposób do omawianej sytuacji. Z jednej strony P.K. nie działała na zlecenie spółki P w zakresie wystawiania fikcyjnych faktur, lecz sama działała umyślnie poza „zleceniem”. Z drugiej strony spółka P nie wzbogaciła się o środki państwowe, które miałyby być jej odebrane z uwagi na niezrealizowanie celu ich wypłacenia.

55. Niemniej jednak można sięgnąć do idei winy w wyborze oraz nadzorze (w tym przypadku pracodawcy), jeśli pracodawca jest podatnikiem w rozumieniu przepisów VAT. Podatnicy zajmują bowiem szczególną pozycję w zakresie funkcjonowania systemu VAT. W związku z tym Trybunał określa ich również jako poborców na rachunek państwa³³.

56. System pośredniego podatku VAT jest szczególnie podatny na nadużycia ze względu na rozbieżność między osobą ponoszącą ciężar podatku a osobą zobowiązaną do jego zapłaty. Odliczenie podatku przez podatnika w łańcuchu transakcji dodatkowo zwiększa to ryzyko. Jednakże za zapobieganie temu nieodłącznemu ryzyku oszustwa jest przede wszystkim odpowiedzialny ustawodawca.

57. Ma to szczególne znaczenie w Unii, w której praworządność jest szczególną wartością. Dlatego Trybunał coraz częściej podkreśla, że Unia składa się z państw, które przestrzegają i dzielą wartości określone w art. 2 TUE³⁴. Do wartości wymienionych w art. 2 TUE, na których opiera się Unia, należy w szczególności zasada praworządności. W związku z tym państwo członkowskie nie może jednostronnie przenosić tego samodzielnie stworzonego ryzyka na podmioty prawa prywatnego. Zwalczanie oszustw podatkowych jest przede wszystkim zadaniem państwa, a nie osoby prywatnej. Jak słusznie podkreśla Komisja w swoich uwagach, nawet ochrona wpływów podatkowych nie może prowadzić do obciążenia VAT podatnika, który nie ma nic wspólnego z oszustwem (w tym przypadku sprzedaż fikcyjnych faktur).

58. Jednakże, jako wierzyciel podatkowy w systemie podatków pośrednich, państwo jest z konieczności zależne od współpracy podatników jako poborców podatkowych. Nawet jeśli muszą oni współpracować obowiązkowo i nieodpłatnie przy poborze VAT, nie jest to nieproporcjonalne, jeśli w procesie tym wymagana jest pewna, ale nie nadmierna, staranność.

³² Wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., van der Ham i van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98, pkt 53). Zobacz w tej kwestii także moja opinia w sprawie van der Ham i van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, pkt 73 i nast.).

³³ Wyroki: z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21).

³⁴ Wyrok z dnia 24 czerwca 2019 r., Komisja/Polska (Niezależność Sądu Najwyższego) (C-619/18, EU:C:2019:531, pkt 42, 43).

Z tego względu podatnikowi jako poborcy podatkowemu na rachunek państwa w szczególności nie wolno zamykać oczu i świadomie godzić się z oszustwem w zakresie VAT. To wpływa także na unijnoprawne przypisanie działania noszącego znamiona oszustwa własnych pracowników.

59. Jak już wskazałam w mojej opinii dotyczącej postępowania w sprawie zwrotu dopłat rolnych, prawu niektórych państw członkowskich jest zasadniczo nieznaną zasadą przypisania nieprawidłowego zachowania pomocników niezależnie od własnej winy w dziedzinie odpowiedzialności deliktowej³⁵. Zlecający nie ponosi więc automatycznie odpowiedzialności także na mocy jakiejś niepisanej zasady prawa Unii za nieprawidłowe zachowanie jednego ze swoich pomocników jak za własne zachowanie, lecz ponosi ją tylko w takim zakresie, w jakim osobiście ponosi winę, na przykład w wyborze lub nadzorze.

60. W kontekście art. 203 dyrektywy VAT oznacza to, że spółkę P należy uznać za działającą w dobrej wierze, pod warunkiem że nie można jej zarzucić żadnej *jej własnej* winy. Sama ogólna „powinność posiadania wiedzy” nie stanowi o winie; ma to miejsce dopiero wtedy, gdy występuje osobista wina za wybór pracowników lub nadzór nad nimi. W niniejszej sprawie nie jest widoczna wina w wyborze, zatem należy rozważyć jedynie winę w nadzorze.

61. O tym, czy taka wina występuje w niniejszej sprawie, może zdecydować wyłącznie sąd odsyłający. Jest to jednak inne kryterium niż to wypracowane w orzecznictwie Trybunału, które dotyczy odmowy odliczenia podatku lub zwolnienia podatkowego w „oszukańczych” łańcuchach transakcji. W szczególności to, czy i w jaki sposób podatnik współpracował z organem podatkowym przy ustalaniu rozmiarów przestępczości zorganizowanej (szkoda została wyrządzona przede wszystkim przez nabywców fikcyjnych faktur), może być brane pod uwagę jako przejaw dobrej wiary.

62. Wbrew temu, co urząd skarbowy wyraźnie uważa, nie ma znaczenia, że zakres obowiązków P.K. nie został określony na piśmie. To, czy istnieje pisemne określenie zadań, czy też nie, w najlepszym razie nieznacznie zmniejsza ryzyko przestępczego zachowania ze strony pracownika. Z tego powodu nie ma znaczenia – wbrew stanowisku Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców – czy wystawianie faktur jest co do zasady jednym z zadań pracownika, czy też nie. Każdy, kto chce stworzyć fikcyjne faktury jako pracownik, może to zrobić w każdej chwili, niezależnie od tego, czy tworzenie prawidłowych faktur jest częścią jego zakresu obowiązków, czy nie.

63. Ponadto fakt, że normalne faktury mogły być i były wystawiane przez P.K. także poza systemem BOS, nie oznacza, że pracodawca powinien był przewidzieć, że jego pracownicy będą wystawiać i odsprzedawać fikcyjne faktury. Tak długo, jak długo system księgowy (w ramach systemu BOS i poza nim) nie wykazał dotychczas żadnych nieprawidłowości, z wymienionych przez urząd skarbowy punktów nie wynika wina w nadzorze. Jak słusznie wskazuje spółka P w swoim stanowisku, trudno jest osobie prywatnej (jako pracodawcy) zapobiec tego rodzaju „przestępczości zorganizowanej” ze strony P.K., pozostałych pracowników i nabywców faktur.

64. W tym względzie prawdopodobnie konieczne będzie rozróżnienie w zależności od tego, czy istniał konkretny powód lub konkretne przesłanki – jak słusznie stwierdza Komisja – do szczególnego nadzoru, czy też nie. Bez konkretnego powodu od podatnika można co najwyżej wymagać posiadania prostego wewnętrznego systemu zarządzania ryzykiem – podatnik nie może ślepo ufać swoim pracownikom. Jednakże gdy tylko podatnik dysponować będzie konkretnymi

³⁵ Zobacz moja opinia w sprawie van der Ham i van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, pkt 76).

wskazówkami, może zostać zobowiązany do podjęcia bardziej konkretnych działań nadzorczych, aż do zaangażowania organów ścigania włącznie. Ostatecznie jest to ogólna ocena, której musi dokonać sąd odsyłający, biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności.

V. Wnioski

65. Proponuję zatem, by na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) odpowiedzieć następująco:

Artykuł 203 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że pozorny wystawca faktury na fikcyjne transakcje tylko wtedy jest zobowiązany do zapłaty wykazanego na niej podatku, gdy (1) adresatowi faktury nie można już odmówić odliczenia podatku, (2) to jemu należy przypisać wystawienie faktury przez osobę trzecią na podstawie szczególnej odpowiedzialności (w szczególności związku) i (3) nie działał w dobrej wierze. Dobra wiara może przy tym zostać wykluczona tylko przy własnej winie pozornego wystawcy. Ta wina może w przypadku podatnika także przejawiać się w zawinionym nieprawidłowym wyborze pracowników lub nadzorze nad nimi.