Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 21 септември 2023 година [1]

Дело C-442/22

P sp. z o.o.
срещу
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,
Друга страна в производството:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(Преюдициално запитване, отправено от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша)

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Лице — платец на ДДС съгласно член 203 от Директивата за ДДС — Фактура за фиктивни сделки (фиктивна фактура) — Определяне на издателя на фактурата — Издаване на фактура от неоправомощено трето лице — Издаване на фиктивна фактура от служител без знанието на работодателя — Подвеждане под отговорност за престъпни деяния на трето лице — Критерий за добросъвестността — Вина на данъчнозадължено лице за направения избор и извършения контрол“

I. Въведение

1. Преюдициалното запитване се поставя в контекста на темата за борбата с измамите, която от години заема централно място в правото в областта на ДДС. То отново засяга обхвата на „отговорността на предприятие“, което по някакъв начин участва в измама с ДДС, извършена от друго данъчнозадължено лице. Известно е, че за тази отговорност е достатъчно предприятието да е трябвало да знае, че със сделката си участва в сделка, свързана с измама с ДДС [2]. В този случай може да му бъде отказано приспадане или освобождаване от данък — евентуално дори и двете [3].

[1] Език на оригиналния текст: немски.

[2] Решения от 24 ноември 2022 г., Finanzamt M (Обхват на правото на приспадане на ДДС) (C-596/21, EU:C:2022:921, т. 25), от 11 ноември 2021 г., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, т. 46 и 47), от 20 юни 2018 г., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, т. 94), от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, т. 48), от 13 февруари 2014 г., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, т. 27), от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 54), от 6 декември 2012 г., Боник (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 39), и от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 56).

[3] За произтичащия от това проблем със свръхкомпенсирането на настъпилата вреда вж. заключението ми по дело Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, т. 39 и сл.).

2. В случая има и трета възможност: допълнително данъчно задължение поради неправомерно начисляване на ДДС. В крайна сметка става въпрос за отговорността на предприятие за служителите му, които без знанието му умишлено са помогнали по организиран и престъпен начин на други данъчно задължени лица да извършат измама с ДДС (вероятно заедно с измама с данък върху доходите). Така служители на бензиностанция са събирали изхвърлени фискални бонове и след това чрез втора „система за осчетоводяване“ са съставяли нови фактури за посочените в тях литри гориво и са ги продавали на заинтересовани лица. Последните са използвали сумите по доставки на горива (които изобщо не са се осъществили) за приспадането в рамките на справка-декларацията за ДДС на данък по получени доставки и вероятно и за приспадането на оперативни разходи в рамките на декларацията за данъка върху доходите. Полската държава успява да разкрие това, но не и да отстрани цялата вреда от неплатен от извършителите на измамата ДДС. Поради това данъчната администрация отново се обръща към предприятието, което, макар надлежно да е платило данък за собствените си сделки, изглежда, самò е съставило фиктивните фактури.

3. Ето защо въпросът, който следва да получи отговор в случая, е дали задълженията по ДДС на дадено предприятие се променят, ако чрез съставянето на фиктивни фактури с името на предприятието служителите му са подпомогнали измама с ДДС на трето лице. Следователно става въпрос за „налагане на санкция“ (под формата на отговорност) на данъчнозадълженото лице (работодателя) съгласно правото в областта на ДДС за престъпно деяние на собствените му служители, които са участвали в измама с ДДС от страна на трето лице. Това е новост, доколкото отговорността за данъчни задължения от неправилни фактури винаги се свързва с нарушение на самото предприятие. „Отговорността“ за участие в измама с ДДС от страна на трето лице обаче досега винаги е била свързана с неполагането на дължимата грижа по отношение на извършването на сделки в рамките на верига от сделки. В случая обаче предприятието не може да бъде обвинено за нищо по отношение на реално извършените сделки.

4. Действително борбата с данъчните измами е едно от големите предизвикателства в системата на косвените данъци с право на приспадане на данък по получени доставки. Всички са съгласни, че борбата с измамите е важна. Все пак трябва да има граници, още повече по отношение на основните права на засегнатите дружества. В настоящия случай Съдът може да определи по-конкретно тези граници.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

5. Правната уредба на Съюза се съдържа в Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)[4]. В член 203 от Директивата за ДДС се урежда данъчното задължение чрез начисляването му във фактура, както следва:

„ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура“.

[4] Директива на Съвета от 28 ноември 2006 г. (ОВ L 347, 2006, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) в редакцията ѝ, приложима през процесните години (2010—2014).

Б. Полското право

6. Полша транспонира Директивата за ДДС с Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, Nr. 177, Pos. 1054 (Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите, Dz.U., 2011 г., № 177, позиция 1054, изменен, наричан по-нататък „Законът за ДДС“). Член 108, параграф 1 от Закона за ДДС гласи:

„Когато издаде фактура с начислен размер на данъка, съответното юридическо лице, организационна единица без правосубектност или физическо лице дължи внасянето му“.

III. Факти и преюдициално запитване

7. В периода 2001—2015 г. жалбоподателят, дружество P sp. z o. o. (наричано по-нататък „P“) извършва дейност по продажба на горива, издателска дейност, отдаване под наем на търговски площи и застрояване на недвижими имоти. То води пълна счетоводна отчетност, регистрирано е като данъчнозадължено лице по ДДС и е имало средно 14 служители.

8. След като данъчната администрация извършва данъчна ревизия, се установява, че в периода от януари 2010 г. до април 2014 г. от името на P са издадени общо 1 679 фалшиви фактури с ДДС (т.нар. „празни“ фактури, които не отразяват реално извършени продажби на стоки), по които общата сума на ДДС възлиза на общо 1 497 847 Zloty (PLN) (полски злоти) (понастоящем около 335 000 евро), на субекти, които са поискали приспадане на начисления ДДС в тези фактури. Фалшивите фактури не са регистрирани в дневника на продажбите на P, а начисленият по тях дължим ДДС не е внесен в държавния бюджет, нито е осчетоводен от P.

9. Във връзка с констатациите, направени при данъчната ревизия, председателят на управителния съвет на P провежда собствено вътрешно разследване в тази насока, при което се оказва, че работеща в дружеството служителка (наричана по-нататък „P.K.“) е издавала „празни“ фактури с ДДС и е търгувала с тях без знанието и съгласието на управителния съвет.

10. P. K. работи на бензиностанцията на P на длъжността управител от 25 ноември 2005 г. до 24 май 2014 г., когато поради неизпълнение на трудовите ѝ задължения трудовото правоотношение с нея е прекратено. Сред тях е обслужването на фискална каса, изготвянето на фактури и подготвянето на документи за главния счетоводител.

11. От изявленията на P.K. следва, че от 2010 г. нататък тя издава сборни фактури по фискални бонове, събирани от служителите на управляваната от нея бензиностанция. Фискалните бонове са събирани от кошчетата за смет. За всяка фактура в котелното помещение на бензиностанцията са съхранявани подредени фискални бонове, описани по години. Така е трябвало да се гарантира, че фактурите от името на бензиностанцията за фиктивните сделки няма да включват количества гориво, по-големи от реално продадените от бензиностанцията. С тази практика не е трябвало да се нанасят вреди на P. Фалшивите фактури са записани на компютър в офиса (във файл, който без разблокиране е недостъпен).

12. P.K. съставя тези фактури във формат, различен от този на истинските фактури, винаги в отсъствие на своя заместник, и не разпечатва копия на фактурите, за да не създава „хартиен архив“. Освен това не ги изпраща на счетоводството. Тя използва данните на P, посочвайки го като издател на фактурите и използвайки неговия данъчен идентификационен номер. Върху фактурите P.K. полага подпис и печат, а от 2014 г. — компютърен подпис без печат. Всички оказали съдействие служители, които са подчинени на P. K. на бензиностанцията, получават финансова облага. Служителите получават пари според литрите гориво по фискалните бонове, послужили за издаването на фалшиви фактури. Не е известно как и кога точно са съставени тези фактури. Според P това не се е случвало на компютъра и в помещенията на бензиностанцията.

13. Въз основа на констатациите от данъчната ревизия данъчната администрация издава ревизионен акт, с който се установява размерът на ДДС, дължим от P в периода от януари 2010 г. до април 2014 г. P подава жалба по административен ред срещу този акт. С решение от 31 октомври 2017 г. органът, пред когото е подадена жалбата (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej, Директор на камарата на данъчната администрация), го потвърждава.

14. Въз основа на установените обстоятелства и двата органа приемат, без страните да възразяват в това отношение, че с фалшивите фактури са документирани доставки на стоки и услуги, които в действителност не са извършвани. С тези фактури било симулирано действително извършване на сделки с цел измама от страна на трети лица при възстановяването на данъка.

15. Според тези органи P не е положило дължимата грижа като работодател, за да предотврати издаването на фалшиви фактури. P. K. нямала точно определен обхват на задълженията в писмена форма. Широките ѝ правомощия включвали право да издава фактури с ДДС по фискални бонове извън системата BOS във формат Excel без допълнително съгласие от работодателя. Тъй като председателят на управителния съвет на P знаел, че на бензиностанцията се издават фактури по фискални бонове, т.е. без счетоводен контрол, той можел и трябвало да предвиди, че така се улеснява издаването на фалшиви фактури. Именно липсата на контрол и организация довела до разкриването на тази практика от председателя на управителния съвет на дружеството едва след извършването на ревизия от данъчния орган.

16. Според административните органи P.K. не се явява трето лице спрямо P, а е управител на принадлежащ на P обект, оправомощен да издава фактури служител и ръководител на екип от служители. Те освен това приемат, че въпреки действията, насочени към изключване от сметките на контрагентите, използвали тези фалшиви фактури с ДДС, са настъпили данъчни загуби, които не са били предотвратени своевременно.

17. С решение от 23 февруари 2018 г. Wojewódzki Sąd Administracyjny (Областен административен съд, Полша) отхвърля жалбата на P срещу решението на Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, приемайки доводите на последния. P подава касационна

жалба срещу решението пред Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша). Този съд спира производството и на основание член 267 ДФЕС отправя до Съда два преюдициални въпроса:

„1. Трябва ли член 203 от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че когато служител на данъчнозадължено лице по ДДС е издал фалшива фактура с начислен ДДС, в която е посочил данните на работодателя като данъчнозадължено лице без негово знание и съгласие, за лице, което начислява ДДС във фактура и дължи ДДС, следва да се счита:

– данъчнозадълженото лице по ДДС, чиито данни са използвани неправомерно в съдържанието на фактурата, или

– служителят, който неправомерно е начислил ДДС във фактурата, използвайки данните на субект, който е данъчнозадължено лице по ДДС?

2. Има ли значение при определянето кой по смисъла на член 203 от [Директивата за ДДС] счита за лице, което начислява ДДС във фактура и дължи ДДС, при обстоятелства като описаните в [първия въпрос] дали данъчнозадълженото лице по ДДС, наело на работа служителя, който неправомерно е посочил във фактурата с ДДС данните на наелото го на работа данъчнозадължено лице, може да се упрекне в неполагане на дължимата грижа при упражняването на надзор над служителя?“.

18. В производството пред Съда писмени становища представят P, полската данъчна администрация, полският омбудсман по въпросите на малките и средните предприятия и Европейската комисия. В съответствие с член 76, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът решава да не провежда съдебно заседание за изслушване на устните състезания.

IV. Правен анализ

A. Преюдициални въпроси и ход на анализа

19. Двата преюдициални въпроса, които следва да се разгледат заедно, по същество повдигат въпроса за рисковете, които предприятие, данъчнозадължено лице, трябва да понесе съгласно правото в областта на ДДС, ако е измамено от служителите си. В настоящия случай те са съставяли без знанието на предприятието фалшиви фактури от името на последното и са ги продавали за своя сметка на трети лица с цел данъчна измама.

20. В тази насока отново[5] се поставя въпросът за тълкуването на член 203 от Директивата за ДДС. Той има за цел да предотврати риска от неправомерно приспадане на ДДС от страна на получателя на фактурата чрез възлагането на кореспондиращо данъчно задължение на издателя на фактурата. Ето защо следва най-напред да се изясни кой е издател на фактурата в този смисъл — издателят на фактурата или лицето, посочено като издател във фактурата (по този въпрос раздел Б.). Ако е само лицето, което е и издало фактурата, се поставя въпросът за условията, при които привидният издател на фактурата може да се подведе под отговорност за (престъпното) деяние на друго (трето) лице (по този въпрос раздел В.).

[5] Последно в решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968), Съдът разглежда задълбочено тълкуването на член 203 от Директивата за ДДС.

Б. Издател на фактура по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС

1. Смисълът и целта на член 203 от Директивата за ДДС

21. Съгласно член 203 от Директивата за ДДС, ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура. Както Съдът [6] вече е постановил в тази насока, член 203 от Директивата за ДДС визира „само“ погрешно фактуриран ДДС, т.е. ДДС, който не е законово дължим, но въпреки това е отразен във фактура.

22. Целта на член 203 от Директивата за ДДС е да се отстрани рискът от загуба на данъчни приходи, който може да възникне, когато въз основа на фактура получателят по нея претендира неправомерно [7] приспадане на ДДС [8]. Разглежданите в настоящия случай факти онагледяват този риск.

23. Вярно е, че право на приспадане може да се упражни единствено за данъците, които са свързани с облагаеми с ДДС сделки [9]. Риск от загуба на данъчни приходи обаче е налице, докато получателят на фактура, в която неправомерно е начислен ДДС, все още има възможност да я използва за целите на такова приспадане по член 168 от Директивата за ДДС [10]. Това е така, защото не е изключено данъчната администрация да не може своевременно да установи, че материалноправни съображения не допускат да се упражни формално съществуващото право на приспадане.

24. Ето защо в случая на неправилно начислен ДДС във фактура член 203 от Директивата за ДДС цели да се постигне съпоставим паралел между приспадането на данъка от *получателя* по фактурата и данъчното задължение на *издателя* на фактурата, какъвто обикновено е налице за доставчика и получателя на доставката при правилна фактура [11]. Видно от текста на член 203 от Директивата за ДДС обаче, не е необходимо получателят по фактурата реално да е извършил приспадане. Достатъчно е да е налице риск да бъде извършено такова (неоправдано) приспадане.

25. Ето защо издателят на фактурата носи обективна отговорност за (абстрактния) риск получателят по фактурата да извърши неправомерно приспадане на ДДС въз основа на тази (невярна) фактура. Следователно, както Съдът вече е уточнил, не става въпрос за реално данъчно задължение, а за отговорност за риска, която носи издателят на фактурата [12].

6 Решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители (C-378/21, EU:C:2022:968, т. 21 и 23).

7 Доколкото в обичайния си стил Съдът посочва, че член 203 от Директивата за ДДС цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, който може да породи „правото на приспадане“, това е неточно; вж. решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители) (C-378/21, EU:C:2022:968, т. 20), от 29 септември 2022 г., Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, т. 36), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 32, от 11 април 2013 г., Руседеспред (C-138/12, EU:C:2013:233, т. 24), и от 31 януари 2013 г., Строй транс (C-642/11, EU:C:2013:54, т. 32). Не става въпрос за *правото* на приспадане, а само за риска от *неправомерно* приспадане на ДДС. Вероятно винаги се има предвид това, тъй като обоснованото приспадане на ДДС не може да представлява никакъв риск от загуба на данъчни приходи.

8 Така изрично решения от 18 март 2021 г., P (Карти за гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 27), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 32), от 11 април 2013 г., Руседеспред (C-138/12, EU:C:2013:233, т. 24), от 31 януари 2013 г., Строй транс (C-642/11, EU:C:2013:54, т. 32), от 31 януари 2013 г., ЛВК (C-643/11, EU:C:2013:55, т. 35 и 36), и от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 28 и сл.).

9 Решение от 13 декември 1989 г., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, т. 13).

10 Така изрично решение от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 28 и сл.), с позоваване на решение от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 57).

11 Вж. в тази насока и заключението ми по дело EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, т. 31 и сл.).

12 Така изрично решение от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 61).

26. Тази отговорност е налице не само в случай на грешка по отношение на правилната данъчна ставка (ако във фактурата е посочена стандартната данъчна ставка вместо намалената данъчна ставка), но и при отчитането на фиктивни сделки [13].

27. Следователно член 203 от Директивата за ДДС визира абстрактен елемент на риска, който прави издателя на фактурата обективно отговорен за създадения от него риск, ако издава фиктивни фактури за фиктивни сделки. В резултат от това самият той дължи неправилно начисления ДДС.

2. Вътрешни граници на обективната отговорност за риска от загуба на данъчни приходи

28. Тази обективна отговорност за риска, който прави издателя на фактура отговорен за неправилно начислен ДДС, обаче има граници. За да не бъде тази отговорност произволна от гледна точка на основните права на съответното лице (P се позовава по-специално на член 17 от Хартата), е необходима както обективна причина (следователно риск от загуба на данъчни приходи — по този въпрос подточка а), така и субективно вменяване на отговорност за риска (по този въпрос подточка б).

а) Необходимост от наличие на риск от загуба на данъчни приходи

29. Както неотдавна постанови Съдът, елементът на риска по член 203 от Директивата за ДДС не се прилага, когато риск от загуба на приходи от ДДС per se е изключен [14]. Съдът го потвърждава в дело, по което установява, че сгрешените фактури са съставяни само на крайни потребители, които нямат право на приспадане [15].

30. Подобен риск per se е изключен и ако, както в случая, данъчната администрация вече е разкрила организираната измама от страна на служителите на P, поради което купувачите на фиктивните фактури са известни и данъчната администрация ефективно и с влязъл в сила акт е могла да им откаже приспадането. Съгласно преюдициалното запитване полската държава в известна степен е успяла да направи това. Следователно до тази степен вече не се поставя въпросът за приложимостта на член 203 от Директивата за ДДС, и стои най-много въпросът за налагането на санкции на продавачите и на купувачите на фиктивни фактури. Това обаче по принцип е въпрос от областта на наказателното, а не на данъчното право. Както вече е подчертал Съдът [16], член 203 от Директивата за ДДС няма санкционен характер.

[13] Вж. в частност решение от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 26), във връзка със заключението ми по дело EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, т. 30 и сл.). Във връзка с това решение от 18 март 2021 г., P (Карти за гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 30). По-рано решение от 15 октомври 2002 г., Комисия/Германия (C-427/98, EU:C:2002:581, т. 41). Подобно в решение от 29 септември 2022 г., Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, т. 35).

[14] Решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители (C-378/21, EU:C:2022:968, т. 24 и 25). Подобно в решение от 11 април 2013 г., Руседеспред (C-138/12, EU:C:2013:233, т. 24 и 32 и сл. — в случай че данъчната администрация е отказала приспадането с влязъл в сила акт).

[15] Решение от 8 декември 2022 г., Finanzamt Österreich (ДДС, неправилно фактуриран на крайните потребители (C-378/21, EU:C:2022:968, т. 25).

[16] Решение от 31 януари 2013 г., Строй транс (C-642/11, EU:C:2013:54, т. 34). В подобен смисъл решение от 2 юли 2020 г., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, т. 37).

31. В такъв случай допълнително данъчно задължение на издателя на фактурата (било то P или P. K.) би довело до „обогатяване на държавата“ в резултат от измама с ДДС. Това очевидно би надхвърляло необходимото за борбата с измамите. Също така би било странно, ако в резултат от разкрита измама с ДДС дадена правова държава реализира по-високи данъчни приходи, отколкото без такава измама. Всъщност, ако не е могло да бъде предявено приспадане, приходите на Полша от ДДС биха се увеличили, въпреки че не е извършена сделка. Тази последица не би била в съответствие и с характера на законодателството относно отговорността (по този въпрос подробно по-горе, т. 22 и сл.).

32. Съответно Съдът наскоро постанови, че макар Директивата за ДДС да не съдържа разпоредби относно коригирането от издателя на фактурата на погрешно фактурирания ДДС, държавите членки са тези[17], които трябва да намерят решение в тази насока[18]. Досежно това решение Съдът е разработил два подхода, които държавите членки трябва да вземат предвид.

33. Така, от една страна, за да осигурят неутралността на ДДС, държавите членки следва да предвидят във вътрешния си правен ред възможност да се коригира *всеки* неоснователно фактуриран данък, при положение че издателят на фактурата докаже *своята добросъвестност*[19]. Освен това принципът на неутралност на ДДС изисква неоснователно фактурираният ДДС да може да се коригира, когато издателят на фактурата своевременно е отстранил напълно риска от загуба на данъчни приходи, *без* държавите членки да могат да поставят това коригиране в зависимост от добросъвестността на издателя на посочената фактура[20].

34. За последното е без значение причината за изключването на риска от загуба на данъчни приходи — т.е. дали издателят на фактурата активно го е отстранил, или данъчната администрация е успяла да го премахне[21]. Всъщност мерките, които държавите членки приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Ето защо те не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралността на ДДС — основен принцип на общата система на ДДС[22]. Това се отнася по-специално за обективната отговорност (вж. по-горе в т. 26 и сл.).

[17] Така изрично решение от 18 март 2021 г., P (Карти за гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 30), от 15 март 2007 г., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, т. 38), от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 48).

[18] Решения от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 35), от 6 ноември 2003 г., Karageorgou и др. (C-78/02—C-80/02, EU:C:2003:604, т. 49), от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 49), и от 13 декември 1989 г., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, т. 18).

[19] Решения от 18 март 2021 г., P (Карти за гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 31), от 2 юли 2020 г., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, т. 27), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 33), от 31 януари 2013 г., Строй транс (C-642/11, EU:C:2013:54, т. 33), от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 36), и от 13 декември 1989 г., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, т. 18).

[20] Решения от 2 юли 2020 г., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, т. 28), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 33), от 31 януари 2013 г., ЛВК (C-643/11, EU:C:2013:55, т. 37), от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 37), от 6 ноември 2003 г., Karageorgou и др. (C-78/02 и C-80/02, EU:C:2003:604, т. 50), от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 58).

[21] Вж. решение от 11 април 2013 г., Руседеспред (C-138/12, EU:C:2013:233, т. 24 — отказ от страна на данъчната администрация). В този смисъл и решение от 6 ноември 2003 г., Karageorgou и др. (C-78/02—C-80/02, EU:C:2003:604, т. 52 — сума, която не може да е ДДС, не предполага риск от загуба на данъчни приходи).

[22] Решение от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 39), вж. съответно решение от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 59 и цитираната съдебна практика).

35. Ето защо въпросът за вменяването на отговорност на P за издадените от P. K. фиктивни фактури се поставя само доколкото не е могло да бъде предотвратено приспадането от страна на купувачите, т.е. доколкото все още е налице вреда за данъчните приходи на Полша.

б) Субективно вменяване на отговорност: издателят на фактура

36. Доколкото такава вреда все още е налице, за нея също би трябвало да бъде подведено под отговорност P, тъй като член 203 от Директивата за ДДС визира само издателя на тези фактури. Особеното в настоящия случай е, че посоченият във фактурата доставчик (в случая P), който обикновено съставя фактурата, всъщност не е съставил тази фактура. Тя е съставена от P. K., която просто използва името на работодателя си. На пръв поглед — дори да се използва друг формат на фактура — обаче изглежда, че тези фактури са съставени от P. Използвани са името, адресът и данъчният му номер.

37. Ако P. K. беше напълно непознато трето лице, което малко или съвсем случайно е използвало данните на P с цел съставяне и продажба на фиктивни фактури (има и такива случаи), отговорът би бил ясен. При липсата на вменяване на отговорност за поведението на трети лица, отговорността на P би била произволна и несъразмерна и затова, както посочва и данъчната администрация, P никога не би могло да се счита за издател на тези фактури.

38. За разлика от положението, при което непознато трето лице съставя фиктивни фактури, в случая обаче съществува известна близост между реалния издател на фактурите (P. K.) и привидния издател на фактурите (P) въз основа на съществуващото по онова време трудово правоотношение. P. K. съзнателно използва знанията, които е придобила при P, за количествата гориво, чиито касови бележки са изхвърлени, данните на P за фактуриране и данъчния му номер.

39. От друга страна обаче е установено, че тази продажба на фиктивни фактури (представляваща престъпление) от името на P е извършена без знанието и съгласието на P и освен това не е част от задълженията, възложени по трудовото правоотношение или по договорно упълномощаване.

40. Решаващо значение има въпросът кой в такъв случай е издателят на фактурите по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС. Ето защо следва да се изясни дали и при какви условия работодателят може да бъде подведен под отговорност, респ. поради своята добросъвестност да бъде освободен от отговорност в тази насока за престъпните действия на служителите си (в случая под формата на организирана престъпност).

41. Съгласно текста на член 203 от Директивата за ДДС, ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура. Достатъчно е да е всяко лице — т.е. не е необходимо да е данъчнозадължено лице — което начислява данък във фактура. Освен това Директивата изисква да е налице активно действие („начислява“). Данъкът обаче е начислен не от P, а от служителката му P. K. Следователно съгласно текста на Директивата за ДДС P. K. дължи неправилно начисления от нея данък. P само привидно е издателят на фактурите.

42. Изяснените по-горе (т. 22 и сл.) смисъл и цел като отговорност за риска обаче не подкрепят идеята за подвеждане под отговорност на „привидния издател“ наред с издателя. Член 203 от Директивата за ДДС не цели налагане на наказание или удвояване

на данъчните приходи, а предпазване от риска от загуба на данъчни приходи. Ето защо само едно лице може да е издател по смисъла на член 203 от Директивата за ДДС. Това следва и от възможността за корекция, която Съдът предоставя дори на виновно действалия издател. Според него държавите членки трябва да предвидят възможността издателят на фактурата *да коригира всеки* неоснователно фактуриран данък, при положение че докаже своята добросъвестност [23]. Това обаче предполага той да знае на кого е издал фалшивите фактури. На P обаче не е известно кои са купувачите на фактурите. Само P. K. разполага с тази информация.

43. Ето защо, ако още е налице риск от загуба (респ. вреда) на полски данъчни приходи, P. K. като издател на фиктивните фактури по принцип дължи неправилно начисления в тях ДДС.

B. Вменяване на отговорност за престъпното поведение на трети лица

44. Положението би било различно само ако данъчнозадълженото лице (в случая P) по някакъв начин може да бъде подведено под отговорност за престъпното поведение на P. K. По-специално полската данъчна администрация изтъква някакъв вид „лош контрол“. Доколкото P знаело, че P. K. може да съставя фактури и саморъчно, извън обичайната система за фактуриране, P трябвало да знае, че са съставяни фиктивни фактури. Поради липсата на съответни мерки за надзор P следвало да бъде подведено под отговорност за поведението на P. K.

1. Вменяване на отговорност за чуждо престъпно поведение съгласно „принципа“ на забрана на измамата?

45. Този подход на Полша донякъде е сходен с практиката на Съда относно отказа на приспадане (или на освобождаване или евентуално дори на двете едновременно), ако данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС [24].

46. Съдът счита, че всъщност за целите на Директивата за ДДС такова данъчнозадължено лице следва да се счита за участник в измамата или лице, което я улеснява, без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или от използването на услугите в рамките на облагаемите сделки, впоследствие извършени от него [25]. Ето защо националните органи и юрисдикции следва да откажат да признаят право на приспадане,

[23] Решения от 18 март 2021 г., P (Карти за гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 31), от 2 юли 2020 г., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, т. 27), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 33), от 31 януари 2013 г., Строй транс (C-642/11, EU:C:2013:54, т. 33), от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 36), и от 13 декември 1989 г., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, т. 18).

[24] Вж. решения от 24 ноември 2022 г., Finanzamt M (Обхват на правото на приспадане на ДДС) (C-596/21, EU:C:2022:921, т. 25), от 11 ноември 2021 г., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, т. 46 и 46), от 20 юни 2018 г., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, т. 94), от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, т. 48), от 13 февруари 2014 г., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, т. 27), от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 54), от 6 декември 2012 г., Боник (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 39), и от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 56).

[25] Решения от 24 ноември 2022 г., Finanzamt M (Обхват на правото на приспадане на ДДС) (C-596/21, EU:C:2022:921, т. 25), и от 11 ноември 2021 г., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, т. 46 и цитираната съдебна практика).

ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба[26]. Оттук Съдът дори развива специален, очевидно свързан с правото в областта на ДДС „принцип на забрана на измамата“[27].

47. Независимо от факта, че тази съдебна практика има много широк обхват и повдига последващи въпроси[28], в случая Р не търси приспадане или освобождаване, т.е. не предявява имуществени права. Р просто не желае да носи отговорност за имуществените облаги на трето лице (купувачът на фиктивните фактури, с който то не е свързано). Ето защо не става въпрос за борба с измамите в рамките на верига от сделки, а за отговорност „на всеки“ за загуба на данъчни приходи, като крайна мярка[29].

48. Съгласно текста на член 203 от Директивата за ДДС обаче само по себе си обстоятелството, че лицето знае (или трябва да знае), че непознато трето лице съставя и продава фиктивни фактури, като използва името му, не може да обоснове отговорност. За борбата с престъпленията е компетентна държавата, а не „всеки“. Ако не е налице конкретно основание за вменяване на отговорност по отношение на това трето лице[30], на данъчнозадълженото лице не може да се откаже „предимство“ (освобождаване и/или приспадане) и на по-силно основание не може на „всеки“ да се наложи отговорност (чрез допълнително данъчно задължение).

2. Вменяване на отговорност за престъпното деяние на собствените служители въз основа на критерия за недобросъвестност

49. Ето защо решението следва не от горепосочената съдебна практика относно борбата с измамите, а от принципа на неутралност и практиката на Съда относно член 203 от Директивата за ДДС. В съответствие с тях, за да осигурят неутралността на ДДС, държавите членки следва да предвидят във вътрешния си правен ред възможността да се коригира всеки неправомерно фактуриран данък, при условие че издателят на фактурата — който, както правилно изтъква Комисията в становището си, не е задължително да е предприятие — докаже *своята добросъвестност*[31].

50. Действително, това се отнася до издателя на фактурата, какъвто Р не е. Както и Комисията счита, подходът обаче може да се приложи и спрямо лицето, което на пръв поглед следва да се счита за издател на фактура (привиден издател). Всъщност, ако е добросъвестен, той по-скоро е жертва, отколкото извършител, и не може да попадне в обхвата на член 203 от Директивата за ДДС. Ако обаче не е добросъвестен *и* може да бъде

[26] Решения от 24 ноември 2022 г., Finanzamt M (Обхват на правото на приспадане на ДДС) (C-596/21, EU:C:2022:921, т. 24), и от 11 ноември 2021 г., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, т. 45 и цитираната съдебна практика).

[27] Решение от 24 ноември 2022 г., Finanzamt M (Обхват на правото на приспадане на ДДС) (C-596/21, EU:C:2022:921, т. 20 и 29).

[28] Това сочат безкрайните преюдициални запитвания в тази област — вж. напр. последните решения от 24 ноември 2022 г., Finanzamt M (Обхват на правото на приспадане на ДДС) (C-596/21, EU:C:2022:921), от 15 септември 2022 г., HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687, т. 26), и от 11 ноември 2021 г., Ferimet ((C-281/20, EU:C:2021:910).

[29] Така изрично решение от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 61).

[30] В контекста на практиката си относно борбата с измамите Съдът изглежда го намира в съществуващата верига от сделки и предявяването на „предимство“ в рамките на тази верига.

[31] Решения от 18 март 2021 г., P (Карти за гориво) (C-48/20, EU:C:2021:215, т. 31), от 2 юли 2020 г., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, т. 27), от 8 май 2019 г., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, т. 33), от 31 януари 2013 г., Строй транс (C-642/11, EU:C:2013:54, т. 33), от 18 юни 2009 г., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, т. 36), и от 13 декември 1989 г., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, т. 18).

подведен под отговорност за поведението на издателя на фактурата (поради особена близост или отговорност) като свое собствено, той може да понесе и отговорността като издател на неправилната фактура.

51. Следва да се отчете обстоятелството, че в случая престъпната дейност на служителя, а именно издаването и продажбата на фиктивни фактури, не е пряко свързана с длъжността му от гледна точка на трудовото право в предприятието на P. Тази длъжност по-скоро му предоставя възможност за дейността, която обаче му е забранена от гледна точка на трудовото право. Ето защо P не може автоматично да бъде подведено под отговорност за издаването на тези фактури — за разлика от случаите, когато в хода на работата служителите издават фактури (евентуално неправилно) за доставки на гориво. В това отношение следва да се прави разлика между издаването на *фактури от името на P* (в рамките на трудовите правомощия) и издаването на *фактури с името на P* (така да се каже, в рамките на организирана престъпност и без знанието му).

52. Както правилно подчертава данъчната администрация, все пак съществува известна близост, респ. отговорност на работодателя за служителите му. Поради това решаващо значение имат критериите, въз основа на които може да се приеме, че работодателят е добросъвестен.

3. По критерия за добросъвестност в контекста на член 203 от Директивата за ДДС

53. Добросъвестността е изключена, когато работодателят е знаел за действията на служителя си и не се е намесил, въпреки че е имал възможност. В този случай той съзнателно се съгласява с действията му. Тогава той следва да се счита за единствения издател на тези фактури поради съзнателно допуснатото от него впечатление, създадено чрез фиктивните фактури. Настоящият случай обаче не е такъв.

54. Съдът вече е развил критерии за подвеждане под отговорност в контекста на намаляването на субсидиите за селскостопански земи поради нарушаване от трето лице (изпълнител) на изискванията за предоставяне на субсидия. Той постановява, че в случай на нарушение от страна на трето лице, което извършва определени работи по поръчка на бенефициера на помощта, отговорност за това нарушение може да се търси от бенефициера, ако той е действал умишлено или поради небрежност предвид избора на третото лице, контрола върху работата му и даваните му указания, при това независимо от наличието на умисъл или небрежност в поведението на третото лице[32]. Това обаче не може автоматично да се отнесе към настоящото положение. От една страна, съставянето на фиктивни фактури не е възложено на P. K. от P, а P. K. действа сама и умишлено, извън обхвата на „задълженията“ си. От друга, P не се е обогатило с държавни средства, които да трябва да му бъдат отнети поради това че целта не е постигната.

[32] Решение от 27 февруари 2014 г., van der Ham и van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98, т. 53). Вж. по този въпрос и заключението ми по дело van der Ham и van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, т. 73 и сл.).

55. Все пак изразената там идея за лична вина за направения избор и извършения контрол (в случая на работодателя) може да се използва, ако същият е данъчнозадължено лице по смисъла на правото в областта на ДДС. Всъщност данъчнозадължените лица имат специално място за функционирането на системата на ДДС. Ето защо Съдът ги нарича и събирачи на данъка за сметка на държавата [33].

56. Системата на ДДС като косвен данък до голяма степен предполага извършването на злоупотреби поради разделението на носител на данъчната тежест и данъчнозадължено лице. Приспадането на данъка по получени доставки от данъчнозадължено лице във верига от сделки увеличава още повече този риск. При все това отговорен за възпрепятстването на този вътрешен за системата риск от измами е основно законодателят.

57. За Съюза, в който правовата държава има особено значение, това важи на още по-силно основание. Така Съдът все по-често подчертава, че Съюзът обединява държави, които зачитат и споделят посочените в член 2 ДЕС ценности [34]. Посочените в член 2 ДЕС ценности, на които се основава Съюзът, включват по-специално принципа на правовата държава. Ето защо държава членка не може едностранно да прехвърли този риск, който сам е създала, върху частноправни субекти. Борбата с данъчните измами е преди всичко задължение на държавата, а не на частноправен субект. Както правилно подчертава Комисията в становището си, защитата на данъчните приходи не може да доведе до начисляване на ДДС на данъчнозадължено лице, което няма нищо общо с измамата (в случая продажбата на фиктивни фактури).

58. Като данъчен кредитор в система на косвено данъчно облагане обаче държавата неминуемо е зависима от съдействието на данъчнозадължените лица като събирачи на данък. Въпреки че същите трябва задължително и безвъзмездно да участват в събирането на ДДС, не е несъразмерно в това отношение да се изисква известна, но не прекалена грижа. Ето защо като събирач на данък за сметка на държавата данъчнозадълженото лице не може по-специално да си затвори очите и съзнателно да допусне измама с ДДС. Това оказва влияние и върху подвеждането под отговорност съгласно правото на Съюза за измамите на собствените служители.

59. Както вече посочих в заключението си по дело относно възстановяването на селскостопански помощи, в областта на деликтното право законодателствата на някои държави членки не познават принципа на ангажиране на отговорността на деликвента за неправомерните действия на неговите помощници, независимо от собствената му вина [35]. Поради това възложителят не отговаря автоматично на деликтно основание евентуално съгласно неписан правен принцип на правото на Съюза за неправомерните действия на някой от своите помощници като за свои собствени действия, а само доколкото самият той има вина за направения избор и извършения контрол.

60. В контекста на член 203 от Директивата за ДДС това означава, че Р следва да се счита за добросъвестно, ако не може да бъде упрекнато в *лична* вина. Ето защо само общото „е трябвало да знае“ не обосновава лична вина, а единствено ако самото то има вина за

[33] Решения от 20 октомври 1993 г., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, т. 25), и от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 21).

[34] Решение от 24 юни 2019 г., Комисия/Полша (Независимост на Върховния съд) (C-619/18, EU:C:2019:531, т. 42 и 43).

[35] Вж. заключението ми по дело van der Ham и van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, т. 76).

направения избор и извършения контрол по отношение на служителите си. В настоящия случай не се открива вина за направения избор, поради което е възможна единствено вина за извършения контрол.

61. Само запитващата юрисдикция може да се произнесе дали в случая е налице такава вина. Критерият обаче е различен от този, който Съдът развива с практиката си относно отказа на приспадане или на освобождаване в „опорочени поради измама“ верига от сделки. По-специално като признак за добросъвестност може да се отчете обстоятелството дали и как данъчнозадълженото лице е сътрудничило на данъчната администрация при разследването на обхвата на организираната престъпност (вредите са причинени основно от купувачите на фиктивните фактури).

62. Противно на очевидното мнение на данъчната администрация, в тази насока не е от значение фактът, че обхватът на задълженията на P. K. не е писмено определен. Наличието или липсата на писмена длъжностна характеристика при всички положения намалява незначително риска от престъпно поведение на служителя. Поради това — за разлика от мнението, изразено от омбудсмана в становището му — е ирелевантно дали задълженията на служителя по принцип включват съставянето на фактури или не. Всеки, който като служител има намерение да състави фиктивни фактури, може да го направи по всяко време, независимо дали обхватът на задълженията му включва съставянето на правилни фактури или не.

63. Освен това фактът, че P. K. е могла да съставя нормални фактури и извън системата BOS и го е правела, не означава, че работодателят е трябвало да предвиди, че служителите му ще съставят и продават фиктивни фактури. Доколкото при счетоводната отчетност (в рамките на и извън системата BOS) дотогава не е имало нередности, от посочените от данъчната администрация обстоятелства не произтича вина за извършения контрол. Както правилно отбелязва P в становището си, за частноправен субект (като работодател) е много трудно да възпрепятства този вид „организирана престъпност“ от страна на P. K., останалите служители и купувачите на фактурите.

64. В тази насока вероятно трябва да се направи разграничение дали има конкретна причина или конкретни индиции — както правилно посочва Комисията — за специален контрол или не. Без конкретна причина от данъчнозадълженото лице би трябвало да може да се изиска най-много обикновена вътрешна система за управление на риска — данъчнозадълженото лице не може сляпо да се доверява на служителите си. Ако данъчнозадълженото лице обаче има конкретни индиции, от него може да се изиска да предприеме конкретни мерки за контрол, които могат да стигат до намеса на органите на наказателното производство. Това в крайна сметка е цялостна преценка на всички обстоятелства, която следва да се направи от запитващата юрисдикция.

V. Заключение

65. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), по следния начин:

„Член 203 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че привидният издател на фактура за фиктивни сделки дължи начисления в нея данък само ако 1) на получателя на фактурата все още не е могло да бъде отказано приспадането на данъка по получени доставки, 2) той може да бъде подведен под отговорност за издаването на фактурата от трето лице въз основа на особена отговорност (респ. близост) и 3) е бил недобросъвестен. В тази насока добросъвестността може да се изключи само в случай на лична вина на привидния издател. В случая на данъчнозадължено лице тази вина може да се състои и във вина за неправилно направения избор или извършения върху служителите му контрол“.