Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 21. září 2023 [1]

Věc C-442/22

P sp. z o.o.
proti
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,
další účastník:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Nejvyšší správní soud (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Osoba povinná odvést daň podle článku 203 směrnice o DPH – Faktura na fiktivní plnění (fiktivní faktura) – Určení vystavitele faktury – Vystavení faktury neoprávněnou třetí osobou – Vystavení fiktivní faktury zaměstnancem bez vědomí zaměstnavatele – Přičtení trestného jednání třetí osoby – Měřítko dobré víry – Zaviněné pochybení osoby povinné k dani ohledně výběru a dozoru“

I. Úvod

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce souvisí s bojem proti podvodům, který je již mnoho let hlavním tématem v oblasti práva daně z přidané hodnoty. Týká se opět rozsahu „odpovědnosti podniku“, který byl nějakým způsobem zapojen do podvodu v oblasti DPH, kterého se dopustila jiná osoba povinná k dani. Jak je známo, pro odpovědnost podniku postačuje, že měl vědět, že se svým plněním účastní plnění, jež bylo součástí úniku na DPH [2]. V tom případě mu lze odepřít odpočet nebo osvobození od daně – případně i obojí [3].

2. V projednávané věci se k tomu přidává ještě třetí možnost: dodatečná daňová povinnost vyplývající z neodůvodněného uvedení daně. Ve výsledku se přitom jedná o odpovědnost podniku za své zaměstnance, kteří bez jeho vědomí organizovaným a trestným způsobem úmyslně napomáhali tomu, aby se jiné osoby povinné k dani mohly dopustit podvodu na DPH

[1] – Původní jazyk: němčina.

[2] – Rozsudky ze dne 24. listopadu 2022, Finanzamt M (Rozsah nároku na odpočet daně) (C-596/21, EU:C:2022:921, bod 25), ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47), ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94), ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48), ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27), ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54), ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 39), a ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).

[3] – K problému nadměrné náhrady vzniklé škody viz již moje stanovisko ve věci Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, body 39 a násl.).

(pravděpodobně společně s podvodem na dani z příjmu). Zaměstnanci čerpací stanice v tomto případě sbírali odhozené účtenky a poté vystavovali na množství pohonných hmot uvedených na těchto účtenkách nové faktury prostřednictvím druhého „účetního systému" a prodávali je zájemcům. Ti používali částky za dodané pohonné hmoty (které nikdy dodány nebyly) k odpočtu DPH v rámci přiznání k DPH a zřejmě také k odpočtu provozních výdajů v rámci přiznání k dani z příjmů. Polský stát tato jednání odhalil, celkovou škodu na DPH se mu ale od podvodníků nepodařilo získat. Daňová správa proto uplatňuje nárok u podniku, který sice vlastní plnění zdanil řádně, avšak falešné faktury sám zdánlivě vystavil.

3. V projednávané věci je tedy nezbytné rozhodnout o otázce, zda se dluh na DPH podniku může změnit, pokud jeho zaměstnanci vystavením fiktivních faktur na jméno podniku podporovali podvod na DPH, kterého se dopouštěla třetí osoba. Jedná se tedy o „postih" osoby povinné k dani (zaměstnavatele) podle práva upravujícího DPH (cestou odpovědnosti) za trestné jednání vlastních zaměstnanců, kteří se podíleli na podvodu s DPH spáchaného třetí osobou. To je něco nového, protože odpovědnost za daňovou povinnost z nesprávných faktur se vždy týkala vlastního pochybení podniku. „Odpovědnost" za účast na podvodu třetí osoby na DPH byla naproti tomu vždy spojena s nedostatkem řádné péče ve vztahu k poskytování plnění v rámci řetězce plnění. Ohledně skutečně poskytovaných plnění však v tomto případě nelze podniku nic vytýkat.

4. Je pravda, že v nepřímém daňovém systému s odpočtem daně na vstupu patří boj proti daňovým podvodům mezi největší výzvy. Všichni jsou zajedno v tom, jak důležitý je tento boj proti podvodům. Přesto musí – již s ohledem na základní práva dotčených podniků – existovat limity. Soudní dvůr má nyní příležitost tyto limity blíže vymezit.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Unijní právní rámec určuje směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH")[4]. Článek 203 směrnice o DPH upravuje daňovou povinnost jejím uvedením na faktuře a zní takto:

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

B. Polská právní úprava

6. Polsko provedlo směrnici o DPH zákonem ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, č. 177, bod 1054, se změnami – dále jen „zákon o DPH"). Článek 108 odst. 1 zákona o DPH zní takto:

„Pokud právnická osoba, organizační jednotka bez právní osobnosti nebo fyzická osoba vystaví fakturu, ve které uvede částku daně, je povinna tuto daň odvést."

[4] – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění platném pro sporné roky (2010 až 2014).

III. Skutkový stav a řízení o předběžné otázce

7. Žalující společnost P sp. z o. o. (dále jen „P“) působila v letech 2001 až 2015 v oblasti obchodu s pohonnými látkami, vydavatelské činnosti, pronájmu reklamních ploch a developerské činnosti. Vedla úplné účetní záznamy, byla registrovanou osobou povinnou k DPH a zaměstnávala v průměru 14 zaměstnanců.

8. Daňovou kontrolou finančního úřadu bylo zjištěno, že na jméno společnosti P bylo v období od ledna 2010 do dubna 2014 vystaveno celkem 1 679 falešných faktur (takzvané „prázdné“ faktury, které neodrážely skutečný prodej zboží) s uvedenou DPH ve výši celkem 1 497 847 zloty (PLN) (v současnosti zhruba 335 000 eur) podnikům, které si DPH uvedenou na fakturách uplatnily cestou odpočtu na vstupu. Tyto falešné faktury nebyly zaúčtovány do evidence tržeb společnosti P. DPH nebyla odvedena do státního rozpočtu, ani nebyla uvedena v daňovém přiznání společnosti P.

9. Jednatel společnosti P provedl ve světle zjištění učiněných v rámci daňové kontroly vlastní šetření. Z jeho šetření vyplynulo, že tyto „prázdné“ faktury bez vědomí a souhlasu vedení společnosti vystavila a prodala jedna ze zaměstnankyň (dále jen „P. K.“).

10. P. K. byla zaměstnána jako vedoucí jedné čerpací stanice společnosti P od 25. listopadu 2005 do 24. května 2014, kdy dostala z důvodu porušení pracovních povinností výpověď. Mezi ty patřila obsluha registrační pokladny, vystavování faktur a příprava podkladů pro hlavní účetní.

11. Z výpovědi P. K. vyplývá, že od roku 2010 vystavovala souhrnné faktury k účtenkám shromažďovaným zaměstnanci čerpací stanice, kde pracovala jako vedoucí. Účtenky pocházely z odpadkových košů. Ke každé faktuře byly v kotelně čerpací stanice uchovávány účtenky, roztříděné podle roku vystavení. Tím mělo být zajištěno, že na fakturách vystavených jménem čerpací stanice na fiktivní plnění nebude uvedeno větší množství pohonných hmot, než čerpací stanice skutečně prodala. Společnost P neměla být tímto postupem nijak poškozena. Falešné faktury byly uloženy v počítači v kanceláři (v souboru chráněném heslem).

12. P. K. vystavovala tyto faktury v jiném formátu než správné faktury, vždy v nepřítomnosti svého zástupce. Netiskla jejich kopie, aby nevytvářela „papírový archiv“. Faktury ani nepředávala do účetnictví. Používala údaje společnosti P, kterou uváděla jako vystavitele faktur, a používala přitom její daňové identifikační číslo (NIP). Na fakturách je uveden podpis a razítko P. K. Od roku 2014 byly faktury opatřeny pouze počítačovým podpisem bez razítka. Všichni zúčastnění zaměstnanci, kteří pracovali na čerpací stanici pod P. K., měli z této činnosti prospěch. Zaměstnancům byla vyplácena odměna odpovídající množství pohonných hmot vykázanému na předaných účtenkách, které byly použity k vystavení falešných faktur. Není jisté, jak a kde přesně byly tyto faktury vystavovány. Podle vyjádření společnosti P k tomu patrně nedocházelo z počítače čerpací stanice ani v jejích prostorách.

13. Daňová správa vyměřila společnosti P na základě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly dluh na DPH za období od ledna 2010 do dubna 2014. Společnost P podala proti tomuto výměru odpor. Orgán, který o odporu rozhodoval (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej), tento daňový výměr rozhodnutím ze dne 31. října 2017 potvrdil.

14. Na základě zjištěných okolností se oba orgány shodly na tom, a strany to nepopřely, že falešné faktury dokládaly dodání zboží a poskytnutí služeb, k nimž ve skutečnosti nedošlo. Na těchto fakturách byla předstírána skutečná plnění, což mělo třetím osobám umožnit, aby podvodně dosáhly vrácení daně.

15. Oba orgány shledaly, že společnost P jako zaměstnavatelka nevynaložila náležitou péči, aby zamezila vystavování falešných faktur. P. K. neměla řádně vymezený písemný popis pracovních úkolů. V širokém rozsahu úkolů bylo zahrnuto oprávnění vystavovat faktury s uvedenou DPH k účtenkám mimo systém BOS ve formátu Excel bez dodatečného souhlasu zaměstnavatele. Jelikož jednatel společnosti P věděl, že na čerpací stanici jsou vystavovány faktury k účtenkám, tj. bez účetní kontroly, mohl a měl tedy předvídat, že to usnadňuje vystavování falešných faktur. Nedostatek řádného dohledu a organizace způsobil, že jednatel společnosti odhalil předmětný postup až po daňové kontrole ze strany finančního úřadu.

16. Podle tvrzení správních orgánů nebyla P. K. třetí osobou ve vztahu ke společnosti P, nýbrž vedoucí čerpací stanice patřící této společnosti, a tedy zaměstnankyní čerpací stanice oprávněnou vystavovat faktury a odpovědnou za tým zaměstnanců. Tyto orgány dále uvedly, že i přes opatření, jejichž cílem bylo vyloučit z vrácení DPH příjemce falešných faktur, došlo ke krácení daně, jemuž se nepodařilo včas zabránit.

17. Vojvodský správní soud (Wojewódzki Sąd Administracyjny, Polsko) zamítl rozsudkem ze dne 23. února 2018 žalobu společnosti P proti rozhodnutí ředitele Finančního ředitelství (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej) v Lublinu a převzal přitom argumentaci odvolacího orgánu. Společnost P podala kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko). Tento soud řízení přerušil a v rámci řízení o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU předložil Soudnímu dvoru dvě otázky:

„1. Musí být článek 203 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že pokud zaměstnanec osoby povinné k dani vystavil bez vědomí a souhlasu zaměstnavatele falešnou fakturu s uvedením DPH, v níž použil údaje zaměstnavatele jako osoby povinné k dani, je třeba za osobu uvádějící DPH na faktuře a povinnou k odvedení DPH považovat:

– osobu povinnou k dani, jejíž údaje byly neoprávněně použity v textu faktury, nebo

– zaměstnance, který neoprávněně uvedl DPH na faktuře s použitím údajů osoby povinné k dani?

2. Je pro zodpovězení otázky, koho je třeba pro účely článku 203 směrnice o DPH považovat za osobu, která uvede DPH na faktuře a která je povinna odvést DPH za takových okolností, jako jsou okolnosti uvedené v otázce č. 1, relevantní, zda lze osobě povinné k dani, která zaměstnává zaměstnance, jenž neoprávněně uvedl na faktuře údaje o osobě povinné k dani, která jej zaměstnává, vytknout nedostatek náležité péče při dohledu nad tímto zaměstnancem?“

18. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření společnost P, polský daňový orgán, polský ombudsman pro malé a střední podniky a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní jednání.

IV. Právní analýza

A. K předběžným otázkám a postupu jejich posouzení

19. Obě předběžné otázky, které je nezbytné zkoumat společně, v zásadě nastolují otázku, jaká rizika v oblasti práva DPH musí nést podnik povinný k dani, pokud jej podvedli jeho zaměstnanci. V projednávané věci zaměstnanci bez vědomí podniku vystavovali fiktivní faktury na jeho jméno a prodávali je na vlastní účet třetím osobám k účelům daňového podvodu.

20. V této souvislosti vyvstává opět [5] otázka výkladu článku 203 směrnice o DPH. Ten má riziku neoprávněného odpočtu daně příjemcem faktury čelit příslušným daňovým dluhem vystavitele faktury. Je tedy zapotřebí nejprve vyjasnit, kdo je vystavitelem faktury ve smyslu tohoto ustanovení – vystavitel faktury nebo ten, kdo je na faktuře uveden jako vystavitel (k tomu bod B.). Je-li to pouze ten, kdo fakturu rovněž vystavil, pak vyvstává otázka podmínek přičtení (trestného) jednání jiné (třetí) osoby zdánlivému vystaviteli faktury (k tomu bod C.).

B. Vystavitel faktury ve smyslu článku 203 směrnice o DPH

1. Smysl a účel článku 203 směrnice o DPH

21. Podle článku 203 směrnice o DPH je daň z přidané hodnoty povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře. Jak již Soudní dvůr [6] rozhodl, článek 203 směrnice o DPH zahrnuje „pouze“ bezdůvodně naúčtovanou DPH, tedy DPH, která ze zákona nemá být odvedena, přesto však byla uvedena na faktuře.

22. Účel článku 203 směrnice o DPH spočívá ve vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z uplatnění neoprávněného [7] odpočtu daně na vstupu na základě této faktury jejím příjemcem [8]. Tento skutkový stav toto nebezpečí ilustruje.

[5] – Soudní dvůr se výkladem článku 203 směrnice o DPH naposledy podrobně zabýval v rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968).

[6] – Rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968, body 21 a 23).

[7] – Hovoří-li Soudní dvůr obvykle o tom, že cílem článku 203 směrnice o DPH je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, „které může vzniknout z nároku na odpočet“, není to zcela přesné; viz rozsudky ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně účtovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968, bod 20), ze dne 29. září 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, bod 36), ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 32), ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 24), a ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 32). O *nárok* na odpočet se právě nejedná, nýbrž pouze o nebezpečí ztráty v důsledku *neoprávněného* odpočtu daně. Ten je tím zřejmě vždy myšlen, protože oprávněný odpočet daně nemůže představovat nebezpečí ztráty daňových příjmů.

[8] – Takto výslovně rozsudky ze dne 18. března 2021, P (tankovací karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 27), ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 32), ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 24), ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 32), ze dne 31. ledna 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, bod 35 a 36), a ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, body 28 a násl.).

23. Je pravda, že nárok na odpočet existuje jen u těch daní, které souvisí s plněním podléhajícím DPH [9]. Daňové příjmy jsou však ohroženy, pokud adresát faktury, v níž je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu použít ještě k uplatnění práva na odpočet podle článku 168 směrnice o DPH [10]. Nelze totiž vyloučit, že daňová správa nebude moci včas zjistit, že využití formálně přiznaného práva na odpočet brání hmotněprávní důvody.

24. Účelem článku 203 směrnice o DPH je tedy v případě bezdůvodně uvedené DPH srovnatelný souběh odpočtu daně na vstupu *příjemce* faktury a daňového dluhu *vystavitele* faktury, jaký obvykle existuje v případě správné faktury mezi poskytovatelem plnění a jeho příjemcem [11]. Podle znění článku 203 směrnice o DPH není přitom nezbytné, aby příjemce faktury odpočet skutečně provedl. Postačuje, že existuje nebezpečí, že by takovýto odpočet mohl být (neoprávněně) proveden.

25. V konečném důsledku odpovídá tedy vystavitel faktury nezávisle na zavinění za (abstraktní) riziko, že by její příjemce mohl na základě této (nesprávné) faktury provést neoprávněný odpočet daně. Nejedná se proto o skutečný daňový dluh, nýbrž o odpovědnost vystavitele faktury za toto riziko, jak Soudní dvůr již vyjasnil [12].

26. Tato odpovědnost vzniká nejen v případě omylu o správné daňové sazbě (na faktuře je uvedena základní daňová sazba namísto snížené), nýbrž i v případě fakturace fiktivních plnění [13].

27. Článek 203 směrnice o DPH je tedy abstraktní skutková podstata nebezpečí, z níž nezávisle na zavinění vyplývá odpovědnost vystavitele faktury za jím vytvořené riziko, pokud vystavuje zdánlivé faktury za fiktivní plnění. Důsledkem pak je, že sám dluží nesprávně uvedenou DPH.

2. Imanentní meze skutkové podstaty nebezpečí

28. Tato abstraktní skutková podstata nebezpečí, s níž vystavitel faktury nezávisle na zavinění odpovídá za nesprávně uvedenou DPH, má ale své meze. Nemá-li být tato odpovědnost s ohledem na základní práva dotčené osoby (společnost P se odvolává mimo jiné na článek 17 Listiny) svévolná, je zapotřebí, aby existoval jak objektivní důvod (tedy nebezpečí ztráty daňových příjmů – k tomu bod a), tak subjektivní přičitatelnost tohoto nebezpečí (k tomu bod b).

[9] – Rozsudek ze dne 13. prosince 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 13).

[10] – Takto výslovně rozsudek ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, body 28 a násl.), s odkazem na rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 57).

[11] – V tomto ohledu viz také moje stanovisko ve věci EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, body 31 a násl.).

[12] – Takto výslovně rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 61).

[13] – Viz jen rozsudek ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 26) ve spojení s mým stanoviskem ve věci EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, body 30 a násl.). Na něj se odkazujíc rozsudek ze dne 18. března 2021, P (tankovací karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 30). Předtím rozsudek ze dne 15. října 2002, Komise v. Německo (C-427/98, EU:C:2002:581, bod 41). Podobně rozsudek ze dne 29. září 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, bod 35).

a) Nezbytnost nebezpečí

29. Jak Soudní dvůr nedávno rozhodl, článek 203 směrnice o DPH se nepoužije, pokud je nebezpečí ztráty daňových příjmů vyloučeno *z podstaty*[14]. Podle Soudního dvora tomu tak bylo v případě, kdy bylo zjevné, že nesprávné faktury byly vystaveny pouze konečným spotřebitelům, kteří neměli nárok na odpočet daně[15].

30. Takové nebezpečí je rovněž *z podstaty* vyloučeno, pokud daňová správa, tak jako v projednávané věci, organizovaný podvod zaměstnanců společnosti P již odhalila, takže kupci fiktivních faktur jsou známi a odpočet daně jim lze úspěšně a s konečnou platností odepřít. Podle žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se to polskému státu v určitém rozsahu podařilo. V tomto rozsahu tedy již nevyvstává otázka použitelnosti článku 203 směrnice o DPH, nýbrž nanejvýš otázka postihu prodejců a kupců fiktivních faktur. To je ale obvykle otázka trestního práva a nikoliv daňového. Článek 203 směrnice o DPH nemá – jak Soudní dvůr již zdůraznil[16] – sankční povahu.

31. Dodatečná daňová povinnost vystavitele faktury (ať společnosti P nebo K. P.) by v takovém případě vedla k „obohacení státu“ z podvodu na DPH. To by zjevně překračovalo rámec toho, co je pro boj s podvodem nezbytné. Navíc by se jednalo o podivný výsledek, pokud by právní stát mohl na základě odhaleného podvodu na DPH vykázat vyšší daňové příjmy než bez takového podvodu. Pokud by totiž nebylo možné uplatnit odpočet daně, došlo by ke zvýšení příjmu Polska z DPH, ačkoliv se neuskutečnilo žádné plnění. Tento výsledek by rovněž nebyl slučitelný s povahou tohoto ustanovení jako ustanovení o odpovědnosti (k tomu podrobně viz bod 22 výše).

32. V souladu s tím Soudní dvůr již velmi brzy rozhodl, že ačkoliv směrnice o DPH neobsahuje žádné ustanovení o opravě DPH bezdůvodně uvedené na faktuře jejím vystavitelem[17], je na členských státech, aby v tomto ohledu nalezly řešení[18]. Pro toto řešení Soudní dvůr vypracoval dva přístupy, k nimž musí členské státy přihlížet.

33. Zaprvé přísluší členským státům, aby za účelem zajištění neutrality DPH stanovily ve vnitrostátních právních řádech možnost opravy *každé* bezdůvodně naúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže *dobrou víru*[19]. Zadruhé zásada neutrality DPH vyžaduje, aby bylo

[14] – Rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968, body 24 a 25). Podobně již rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, body 24 a 32 násl. – pro případ, že finanční orgány mohly odpočet daně již s konečnou platností odepřít).

[15] – Rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968, bod 25).

[16] – Rozsudek ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 34). Podobným směrem jde rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 37).

[17] – Takto výslovně rozsudky ze dne 18. března 2021, P (tankovací karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 30), ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, bod 38), a ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 48).

[18] – Rozsudky ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 35), ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C-78/02 až C-80/02, EU:C:2003:604, bod 49), ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 49), a ze dne 13. prosince 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18).

[19] – Rozsudky ze dne 18. března 2021, P (tankovací karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 31), ze dne 2. července 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 27), ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33), ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 33), ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 36), a ze dne 13. prosince 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18).

možné opravit bezdůvodně vyfakturovanou daň z přidané hodnoty, pokud vystavitel faktury včas a zcela odstraní nebezpečí ztráty daňových příjmů, *aniž* mohou členské státy takovou opravu podmínit dobrou vírou vystavitele faktury [20].

34. V posledně uvedeném případě nemůže záležet na tom, proč je nebezpečí ztráty daňových příjmů vyloučeno – tedy zda jej vystavitel faktury aktivně odstranil nebo zda se daňové správě podařilo toto nebezpečí odstranit [21]. Opatření, která členské státy přijmou k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, totiž nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy uplatňována způsobem, který by zpochybňoval neutralitu DPH, která je základní zásadou společného systému DPH [22]. To platí zejména pro znaky abstraktního rizika (k tomu již výše body 26 a násl.).

35. Otázka domáhání se nároku od společnosti P za fiktivní faktury vystavené P. K. tedy vyvstává pouze v rozsahu, v němž nebylo možné odpočtu daně kupujícími zabránit, tedy v rozsahu, v němž stále ještě existuje škoda na daňových příjmech Polska.

b) Subjektivní přičtení: vystavitel faktury

36. Pokud taková škoda ještě existuje, musí být možné ji přičíst společnosti P, protože článek 203 směrnice o DPH zahrnuje pouze vystavitele těchto faktur. Projednávaná věc má tu zvláštnost, že poskytovatel uvedený na faktuře (společnost P), který obvykle faktury vystavuje, tuto fakturu právě nevystavil. Fakturu vystavila P. K., která pouze použila název svého zaměstnavatele. Vypadá to ovšem tak – byť je použit jiný formát faktury – že fakturu vystavila společnost P. Byl použit její název, adresa a její daňové číslo.

37. V případě, že by P. K. byla zcela cizí třetí osobou, která více či méně náhodně použila údaje společnosti P, aby vystavovala a prodávala fiktivní faktury (i takové případy se již vyskytly), byla by odpověď jednoznačná. Vzhledem k nemožnosti přičíst jednání této třetí osoby by odpovědnost společnosti P byla svévolná a nepřiměřená a společnost P by nikdy nebyla považována za vystavitele těchto faktur, jak uvádí i daňová správa.

38. Na rozdíl od vystavení fiktivních faktur cizí třetí osobou zde ale existuje určitá blízkost mezi skutečným vystavitelem faktur (P. K.) a zdánlivým vystavitelem faktur (společností P) z důvodu tehdy existujícího pracovněprávního vztahu. P. K. přitom využívala své znalosti získané u společnosti P o množství pohonných hmot, k nimž byly účtenky o prodeji vyhazovány, o fakturačních údajích společnosti P a jejím daňovém identifikačním čísle.

39. Na druhé straně je ale jisté, že k tomuto (trestnému) prodeji fiktivních faktur docházelo jménem společnosti P bez jejího vědomí a její vůle a nespadal ani do oblasti úkolů, jimiž byla P. K. pověřena podle pracovního práva nebo na základě zmocnění k právním jednáním.

[20] – Rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 28), ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33), ze dne 31. ledna 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, bod 37), ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 37), ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C-78/02 až C-80/02, EU:C:2003:604, bod 50), a ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 58).

[21] – Viz rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 24 – zamítnutí daňovou správou). Tímto směrem jde již také rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C-78/02 až C-80/02, EU:C:2003:604, bod 52 – částka, která nemůže být DPH, nepředstavuje nebezpečí ztráty daňových příjmů).

[22] – Rozsudek ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 39), obdobně viz rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 59 a zde citovaná judikatura).

40. Rozhodující otázka je, kdo je v takovém případě vystavitelem faktury ve smyslu článku 203 směrnice o DPH. Je tedy nezbytné vyjasnit, zda a za jakých podmínek je možné zaměstnavateli přičítat deliktní jednání jeho zaměstnanců (v projednávané věci v podobě organizované trestné činnosti) resp. v jakém rozsahu jej lze s ohledem na jeho dobrou víru zprostit odpovědnosti.

41. Podle znění článku 203 směrnice o DPH je daň z přidané hodnoty povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře. Stačí každá osoba – nemusí se tedy jednat o osobu povinnou k dani, která daň uvede na faktuře. Směrnice navíc vychází z aktivního konání („uvede“). Daň ale neuvedla společnost P, nýbrž její zaměstnankyně P. K. V souladu se zněním směrnice o DPH dluží tuto nesprávně uvedenou daň P. K. Společnost P je pouze zdánlivě vystavitelem faktury.

42. Účel a smysl v podobě odpovědnosti za nebezpečí, které jsou popsány výše (v bodech 22 a násl.), přitom hovoří proti tomu, aby nárok byl uplatňován nejen vůči vystaviteli, ale i vůči „zdánlivému vystaviteli“. V případě článku 203 směrnice o DPH se nejedná o potrestání nebo zdvojení daňových příjmů, nýbrž o ochranu proti nebezpečí ztráty daňových příjmů. Jako vystavitel ve smyslu článku 203 směrnice o DPH proto může do úvahy přicházet pouze jedna osoba. Vyplývá to rovněž z možnosti opravy, kterou Soudní dvůr přiznává dokonce i vystaviteli, který jednal zaviněně. Členské státy tedy musí stanovit možnost, že *jakoukoliv* bezdůvodně naúčtovanou daň *může* vystavitel *opravit*, pokud prokáže dobrou víru [23]. To ale předpokládá, že dotčený vystavitel také ví, komu nesprávné faktury vystavil. Společnost P ovšem kupce faktur nezná. To ví pouze P. K.

43. V rozsahu, v němž trvá nebezpečí ztráty polských daňových příjmů (nebo škody), dluží DPH, která byla bezdůvodně uvedena ve fiktivních fakturách, zásadně P. K. jako jejich vystavitel.

C. Přičtení trestného jednání třetí osoby

44. Něco jiného může platit pouze, pokud lze osobě povinné k dani (v projednávané věci společnosti P) nějakým způsobem přičíst trestné jednání P. K. Polská daňová správa se zejména odvolává na určitý druh „zaviněného pochybení ohledně dozoru“. Vzhledem k tomu, že společnost P věděla, že P. K. může vystavovat faktury i mimo běžný fakturační systém, měla vědět, že jsou vystavovány fiktivní faktury. S ohledem na chybějící dohled musí být jednání P. K. přičteno společnosti P.

[23] – Rozsudky ze dne 18. března 2021, P (tankovací karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 31), ze dne 2. července 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 27), ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33), ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 33), ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 36), a ze dne 13. prosince 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18).

1. Přičtení cizího trestného jednání podle „zásady“ zákazu podvodu?

45. Tento přístup Polska se v něčem podobá judikatuře Soudního dvora týkající se odepření odpočtu daně (nebo osvobození od daně nebo dokonce obojího současně), pokud osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se pořízením tohoto zboží účastní plnění, jež bylo součástí úniku DPH [24].

46. Pro účely směrnice o DPH platí podle názoru Soudního dvora, že taková osoba musí být považována za osobu, která se podílí na tomto úniku, nebo jej usnadňuje, a to bez ohledu na to, zda má prospěch z následného prodeje zboží nebo využití služeb v rámci zdaněných plnění, jež uskutečnila na výstupu [25]. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem [26]. Soudní dvůr z toho dokonce vyvodil „zásadu zákazu daňových podvodů“, zjevně platnou v právu DPH [27].

47. Bez ohledu na skutečnost, že tato judikatura jde velmi daleko a nastoluje další otázky [28], nejedná se v projednávané věci o to, že společnost P uplatňuje odpočet daně nebo osvobození od daně, tedy majetková práva. Společnost P pouze nechce odpovídat za majetkovou výhodu třetí osoby (kupec fiktivních faktur, k nimž nemá žádný vztah). Nejedná se tedy o boj proti podvodům v rámci řetězce plnění, nýbrž o odpovědnost „každého“ za ztrátu daňových příjmů [29].

48. Pouhá skutečnost, že nějaká osoba ví (nebo musí vědět) o tom, že cizí třetí osoba vystavuje a prodává fiktivní faktury a používá při tom její vlastní jméno, ale nemůže podle znění článku 203 směrnice o DPH zakládat odpovědnost. Boj proti trestným činům nepřísluší „komukoliv“, nýbrž členskému státu. Bez zvláštního důvodu k přičtení ve vztahu k této třetí osobě [30] není možné odepřít osobě povinné k dani „výhodu“ (osvobození od daně nebo odpočet daně) a tím spíše ukládat „každému“ odpovědnost (cestou dodatečného daňového dluhu).

2. Přičtení trestného jednání vlastních zaměstnanců podle kritéria nejednání v dobré víře

49. Řešení proto nevyplývá z výše uvedené judikatury týkající se boje proti podvodům, nýbrž ze zásady neutrality a judikatury Soudního dvora k článku 203 směrnice o DPH. Podle ní totiž přísluší členským státům, aby za účelem zajištění neutrality DPH stanovily ve svých

[24] – Rozsudky ze dne 24. listopadu 2022, Finanzamt M (Rozsah nároku na odpočet daně) (C-596/21, EU:C:2022:921, bod 25), ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47), ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94), ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48), ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27), ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54), ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 39), a ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).

[25] – Rozsudky ze dne 24. listopadu 2022, Finanzamt M (Rozsah nároku na odpočet daně) (C-596/21, EU:C:2022:921, bod 25), ze a dne 11. listopadu 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47 a zde citovaná judikatura).

[26] – Rozsudky ze dne 24. listopadu 2022, Finanzamt M (Rozsah nároku na odpočet daně) (C-596/21, EU:C:2022:921, bod 24), a ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, bod 45 a zde citovaná judikatura).

[27] – Rozsudky ze dne 24. listopadu 2022, Finanzamt M (Rozsah nároku na odpočet daně) (C-596/21, EU:C:2022:921, body 20 a 29).

[28] – To prokazují stále nové žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se tohoto tematického komplexu –jen naposledy viz rozsudky ze dne 24. listopadu 2022, Finanzamt M (Rozsah nároku na odpočet daně) (C-596/21, EU:C:2022:921), ze dne 15. září 2022, HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687), a ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910).

[29] – Takto výslovně rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 61).

[30] – Tento důvod Soudní dvůr v rámci své judikatury týkající se boje proti podvodům zjevně spatřuje v existujícím řetězci plnění a uplatnění „výhody“ v rámci tohoto řetězce plnění.

vnitrostátních právních řádech možnost opravy *každé* bezdůvodně vyfakturované daně, pokud vystavitel faktury – který, jak správně zdůrazňuje Komise ve svém stanovisku, nemusí být podnikatel – prokáže *dobrou víru* [31].

50. To se sice týká vystavitele faktury, kterým společnost P není. Tento přístup je ale možné – jak tvrdí i Komise – přenést na ty, které lze podle vnějšího zdání považovat za vystavitele faktury (zdánlivý vystavitel). Pokud ten totiž jednal v dobré víře, pak je spíše obětí než pachatelem a článek 203 směrnice o DPH se na něj nemůže vztahovat. Pokud naproti tomu nejednal v dobré víře a je možné mu jednání vystavitele faktury (z důvodu mimořádné blízkosti nebo odpovědnosti) přičítat jako jeho vlastní, pak může nést i odpovědnost jako vystavitel falešné faktury.

51. Je nezbytné vzít v úvahu, že trestné jednání zaměstnance, totiž vystavování a prodej fiktivních faktur, nemělo žádnou bezprostřední souvislost s jeho pracovně právním postavením v podniku P. Toto postavení mu spíše poskytovalo příležitost k této činnosti, která ovšem byla z pohledu pracovního práva zakázaná. Vystavování těchto faktur proto nelze – na rozdíl od situace, kdy zaměstnanci v běžném provozu vystavují (případně nesprávně) faktury za dodávky pohonných hmot – bez dalšího společnosti P přičíst. V této souvislosti je nezbytné rozlišovat mezi vystavováním *faktur jménem společnosti P* (v rámci pracovněprávních pravomocí) a vystavováním *faktur pod jménem společnosti P* (*quasi* v rámci organizované trestné činnosti a bez jejího vědomí).

52. Jak ovšem správně zdůrazňuje daňová správa, existuje určitá blízkost zaměstnavatele k jeho zaměstnancům, resp. jeho odpovědnost za ně. Rozhodující proto je, podle jakých kritérií je možné hovořit o zaměstnavateli jednajícím v dobré víře.

3. Kritérium dobré víry v rámci článku 203 směrnice o DPH

53. Dobrá víra je vyloučena, pokud zaměstnavatel věděl o jednání svého zaměstnance a nezasáhl, i když mohl. V tomto případě si jeho jednání vědomě přisvojuje. Z důvodu jím vědomě trpěného zdání, které vzniká v důsledku fiktivních faktur, je pak nutné jej považovat za jediného vystavitele těchto faktur. O takový případ se ale v projednávané věci nejedná.

54. Soudní dvůr již vypracoval kritéria pro přičtení v souvislosti s krácením zemědělských dotací z důvodu porušování dotačních pravidel třetí osobou (dodavatelem). Rozhodl, že při porušení ze strany třetí osoby, která provádí práce na příkaz příjemce podpory, může být uvedený příjemce považován za odpovědného za toto porušení, pokud jednal úmyslně nebo z nedbalosti při výběru této třetí osoby, dohledu nad ní nebo při udělování pokynů této osobě. To platí bez ohledu na to, zda samotná třetí osoba jednala úmyslně nebo z nedbalosti [32]. To ovšem nelze *tel quel* přenést na situaci v projednávané věci. Zaprvé P. K. nebyla společností P pověřena, aby fiktivní faktury vystavovala, nýbrž jednala sama úmyslně mimo své „povinnosti“. Zadruhé se společnost P ani neobohatila o státní prostředky, které jí mají být z důvodu nedosažení účelu opět odebrány.

[31] – Rozsudky ze dne 18. března 2021, P (Tankovací karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 31), ze dne 2. července 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 27), ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33), ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 33), ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 36), a ze dne 13. prosince 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18).

[32] – Rozsudek ze dne 27. února 2014, van der Ham a van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98, bod 53). Viz k tomu také moje stanovisko ve věci van der Ham a van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, body 73 a násl.).

55. Lze však použít v uvedené judikatuře zmíněnou myšlenku vlastního zaviněného pochybení ohledně výběru a dohledu (v projednávané věci ze strany zaměstnavatele), je-li osobou povinnou k dani ve smyslu práva upravujícího DPH. Osoby povinné k dani totiž hrají ve fungování systému DPH mimořádnou roli. Soudní dvůr je proto označuje za výběrčí daní na účet státu [33].

56. Systém DPH jako nepřímý systém je právě v důsledku oddělení poplatníka daně a osoby povinné odvést daň velmi náchylný ke zneužívání. V důsledku odpočtu daně u osoby povinné k dani v řetězci plnění se toto riziko ještě dále zvyšuje. Odpovědnost za zabránění tomuto systémovému riziku podvodu má ovšem primárně zákonodárce.

57. V Unii, v níž má právní stát mimořádnou hodnotu, to platí tím spíše. Soudní dvůr stále více zdůrazňuje, že Unie sdružuje státy, které uznávají a sdílí hodnoty uvedené v článku 2 SEU [34]. Mezi hodnoty uvedené v článku 2 SEU, na kterých je Unie založena, patří zejména zásada právního státu. Členský stát proto nemůže toto riziko, které sám vytvořil, jednostranně přenést na soukromoprávní subjekty. Boj proti daňovým podvodům je v první řadě úkolem státu, nikoliv soukromé osoby. Jak Komise správně zdůrazňuje ve svém vyjádření, ani ochrana daňových příjmů nesmí vést k tomu, že osoba povinná k dani, která s podvodem (v projednávané věci prodejem fiktivních faktur) nemá nic společného, bude zatížena daní z přidané hodnoty.

58. Stát jako věřitel daně je ale v nepřímém daňovém systému odkázán na spolupráci osob povinných k dani jako výběrčích daní. I když se musí na výběru DPH nutně a bezplatně podílet, není nepřiměřené, pokud je přitom požadována určitá, nikoliv však přehnaná péče. Jako výběrčí daní na účet státu proto osoba povinná k dani zejména nemůže přivírat oči a vědomě připustit podvod na DPH. To má dopad i na přičtení podvodného jednání vlastních zaměstnanců podle unijního práva.

59. Jak jsem již uvedla ve svém stanovisku ve věci vrácení zemědělských podpor, je právu mnohých členských států v deliktní oblasti v zásadě cizí zásada odpovědnosti za nesprávné chování pomocných osob nezávisle na vlastním zavinění [35]. Podnikatel tedy není podle případné nepsané unijně právní zásady automaticky odpovědný za nesprávné chování jedné z pomocných osob jako za vlastní chování, ale nanejvýš pouze pokud se ho dotýká osobně např. zavinění ohledně výběru nebo dozoru.

60. V souvislosti s článkem 203 směrnice o DPH to znamená, že společnost P musí být považována za jednající v dobré víře, pokud jí nelze vytýkat *vlastní* zavinění. Pouze obecné „měla vědět“ tedy zakládá její vlastní zavinění až tehdy, když se osobně dopustila zavinění ohledně výběru a dozoru ve vztahu ke svým zaměstnancům. V projednávané věci není zjevné, že by se jednalo o zavinění ohledně výběru, do úvahy tedy přichází pouze zavinění ohledně dozoru.

61. Jen předkládající soud může posoudit, zda se o takovéto zavinění v projednávané věci jedná. Jedná se ale o jiné kritérium než to, které Soudní dvůr vypracoval ve své judikatuře týkající se odepření odpočtu daně nebo osvobození od daně v řetězcích plnění „zatížených podvody“. Za skutečnost naznačující dobrou víru lze považovat zejména to, zda a jak osoba povinná k dani spolupracovala s daňovou správou při vyšetřování rozsahu organizované trestné činnosti (škodu způsobili v první řadě kupci fiktivních faktur).

[33] – Rozsudky ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), a ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21).

[34] – Rozsudek ze dne 24. června 2019, Komise v. Polsko (Nezávislost Nejvyššího soudu) (C-619/18, EU:C:2019:531, body 42 a 43).

[35] – Viz moje stanovisko ve věci van der Ham a van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, bod 76).

62. V této souvislosti není relevantní, byť je finanční úřad zjevně jiného názoru, že rozsah úkolů P. K. nebyl stanoven písemně. Skutečnost, zda jsou povinnosti definovány písemně či nikoliv, snižuje nanejvýš nepodstatně riziko trestného jednání zaměstnance. Z tohoto důvodu není relevantní, na rozdíl od názoru ombudsmana v jeho vyjádření, zda vystavování faktur v zásadě patří mezi úkoly zaměstnance či nikoliv. Kdo chce jako zaměstnanec vystavovat fiktivní faktury, může to udělat kdykoliv, nezávisle na tom, zda vystavování správných faktur patří mezi jeho povinnosti či nikoliv.

63. Ani skutečnost, že P. K. mohla také vystavovat a vystavovala normální faktury mimo systém BOS, neznamená, že zaměstnavatel měl předpokládat, že jeho zaměstnanci budou vystavovat a prodávat fiktivní faktury. Pokud fakturace (v rámci systému BOS a mimo něj) dosud nevykazovala žádné nesrovnalosti, nevyplývá z bodů uvedených finančním úřadem žádné zaviněné pochybení ohledně dozoru. Jak správně připomíná společnost P ve svém vyjádření, soukromá osoba (jako zaměstnavatel) je jen těžko schopná zabránit tomuto druhu „organizované trestné činnosti“ ze strany P. K., dalších zaměstnanců a kupců faktur.

64. Je tedy nezbytné rozlišovat, zda existoval konkrétní důvod nebo indicie – jak správně uvádí Komise – pro zvláštní dozor. Bez konkrétního důvodu je od osoby povinné k dani možné požadovat nanejvýš jednoduchý interní systém řízení rizik – osoba povinná k dani nemůže svým zaměstnancům slepě důvěřovat. Jakmile ale má osoba povinná k dani konkrétní indicie, je možné od ní požadovat i konkrétnější opatření dozoru až po informování orgánů činných v trestním řízení. V konečném důsledku se jedná o celkové posouzení při zhodnocení všech okolností, které přísluší předkládajícímu soudu.

V. Závěry

65. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr na předběžné otázky Nejvyššího správního soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko) odpověděl následovně:

„Článek 203 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že fiktivní vystavitel faktury na fiktivní plnění dluží daň uvedenou na této faktuře pouze tehdy, pokud 1) ještě nebylo možné odepřít příjemci faktury odpočet daně, 2) je nezbytné mu přičíst vystavení faktury třetí osobou z důvodu zvláštní odpovědnosti (resp. blízkosti) a 3) nejednal v dobré víře. Jednání v dobré víře lze v této souvislosti vyloučit pouze v případě vlastního zavinění fiktivního vystavitele. Toto zavinění může v případě osoby povinné k dani spočívat i v zaviněně nesprávném výběru vlastních zaměstnanců nebo dozoru nad nimi.“