

**Predmet C-442/22****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

5. srpnja 2022.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

26. svibnja 2022.

**Žalitelj:**

P Sp. z o.o.

**Druga stranka u žalbenom postupku:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

**Predmet glavnog postupka**

Žalba u kasacijskom postupku pred Naczelnim Sądom Administracyjnim (Visoki upravni sud, Poljska) protiv presude Wojewódzkiego Sąda Administracyjnego w Lublinie (Vojvodski upravni sud u Lublinu, Poljska) od 23. veljače 2018. kojom se odbija tužba društva P sp. z o. o. protiv odluke Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (direktor Porezne uprave u Lublinu, Poljska) od 31. listopada 2017. kojom se potvrđuje odluka Naczelnika Urzędu Skarbowego w P. (pročelnik Porezne uprave u P., Poljska) od 15. ožujka 2017. kojom se društvu P sp. z o. o. utvrđuje iznos poreza na robu i usluge (u daljnjem tekstu: PDV) za razdoblje od siječnja 2010. do travnja 2014. u vezi s praksom zaposlenice tog društva da izdaje lažne (takozvane „prazne”) račune s iskazanim PDV-om.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Sud koji je uputio zahtjev na temelju članka 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije upućuje Sudu pitanja i želi saznati treba li, u situaciji u kojoj je zaposlenik poreznog obveznika PDV-a izdao lažni račun s iskazanim PDV-om

bez znanja i pristanka tog poreznog obveznika, osobom koja iskazuje PDV na računu i koja je stoga obvezna platiti PDV, s obzirom na članak 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, smatrati poreznog obveznika čiji su podaci nezakonito upotrijebljeni na tom računu ili zaposlenika koji je nezakonito iskazao PDV na tom računu uz korištenje podataka subjekta koji je porezni obveznik PDV-a i njegov poslodavac. Važnost nepostojanja dužne pažnje poslodavca u nadzoru zaposlenika. Objektivna odgovornost.

### **Prethodna pitanja**

1. Treba li članak 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) [...] tumačiti na način da, u situaciji u kojoj je zaposlenik poreznog obveznika PDV-a izdao lažni račun s iskazanim PDV-om na kojem je naveo podatke poslodavca kao poreznog obveznika bez njegova znanja i pristanka, osobom koja iskazuje PDV na računu i koja je dužna platiti PDV treba smatrati:

- poreznog obveznika PDV-a čiji su podaci nezakonito upotrijebljeni na računu ili
- zaposlenika koji je nezakonito iskazao PDV na računu koristeći pritom podatke subjekta koji je porezni obveznik PDV-a?

2. Je li za odgovor na pitanje koga u smislu članka 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ treba smatrati osobom koja iskazuje PDV na računu te je dužna platiti PDV u okolnostima iz točke 1. relevantno to da se poreznom obvezniku PDV-a čiji je zaposlenik nezakonito naveo na računu s iskazanim PDV-om podatke poreznog obveznika koji ga zapošljava može prigovoriti nepostojanje dužne pažnje u nadzoru zaposlenika?

### **Navedene odredbe prava Zajednice**

Članak 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.):

„PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na računu.”

### **Navedene odredbe nacionalnog prava**

Članak 108. stavak 1. Ustawe z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge, Dz.U. 2011., br. 177., poz. 1054., kako je izmijenjen) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u):

„Porez je dužna platiti svaka pravna osoba, subjekt bez pravne osobnosti ili fizička osoba koja izda račun i na njemu iskaže porez.”

### Sažeti prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Žalitelj, društvo P sp. z o. o., u razdoblju od 2001. do 2015. obavljao je djelatnost prodaje goriva, djelatnost izgradnje nekretnina, izdavačku djelatnost i djelatnost koja se sastoji od iznajmljivanja prodajnih površina. Vodio je knjigovodstvo i bio je registrirani porezni obveznik PDV-a koji je u prosjeku zapošljavao 14 zaposlenika i jednu osobu na ugovor o djelu.
- 2 Nakon unakrsnog poreznog nadzora koji je provela porezna uprava utvrđeno je da je društvo žalitelj u razdoblju od siječnja 2010. do travnja 2014. izdalo 1679 lažnih računa s iskazanim PDV-om u ukupnom iznosu PDV-a od 1 497 847 poljskih zlota (takozvani „prazni” računi koji ne odražavaju stvarnu prodaju robe) subjektima koji su obračunali porez naveden na tim računima. Ti lažni računi nisu bili proknjiženi u registru prodaje društva žalitelja, a dospjeli PDV nije uplaćen u državni proračun niti ga je društvo obračunalo.
- 3 Izdavanje lažnih računa bilo je povezano sa stvarnom prodajom na benzinskoj postaji koju je društvo žalitelj evidentiralo fiskalnim blagajnama. U tu su svrhu kopijama lažnih računa s iskazanim PDV-om priloženi fiskalni računi koji stvarno proizlaze iz transakcija provedenih sa subjektima koji nisu subjekti navedeni na izdanim računima s iskazanim PDV-om.
- 4 Slijedom utvrđenja poreznog nadzora, predsjednik uprave društva žalitelja o tome je proveo vlastitu unutarnju istragu koja je pokazala da je prijevaru koja se sastoji od izdavanja „praznih” računa s iskazanim PDV-om i trgovanja tim računima, bez znanja i pristanka uprave društva, izvršavala zaposlenica društva P. K.
- 5 P. K. je bila zaposlena na benzinskoj postaji društva žalitelja na radnom mjestu voditelja od 25. studenoga 2005. do 24. svibnja 2014., kada je zbog povrede radnih obveza s njom raskinut radni odnos na temelju članka 52. Kodeksa pracy (Zakonik o radu). Njezine obveze uključivale su upravljanje fiskalnom blagajnom, ispisivanje računa i pripremu dokumenata za glavnu knjigovotkinju.
- 6 Iz izjava zaposlenice P. K. proizlazi da je od 2010. izdavala skupne račune za kopije računa koje su prikupili zaposlenici benzinske postaje koju je vodila. Kopije računa dolazile su iz koševa za smeće, a svi zaposlenici koji su ih prikupljali od toga su imali financijsku korist. Za svaki su se račun u kotlovnici čuvale razvrstane kopije računa navedene po godinama, čime se trebalo osigurati da izdani računi ne budu prazni i da se prijevarom ne nanosi šteta društvu. Lažni računi bili su pohranjeni na računalu u uredu (u datoteci nevidljivoj bez otključavanja). Zaposlenica P. K. izdavala je te račune u formatu drukčijem od onog pravih faktura, uvijek kada njezin zamjenik nije bio prisutan i nije ispisivala kopije računa kako ne bi ostavila „papirnati trag”, a s obzirom na to da su to bili računi za kopije računa, nije ih prosljeđivala u knjigovodstvo. Koristila

je podatke društva žalitelja, to je društvo navodila kao izdavatelja računa i koristila je njegov porezni broj. Na računima se nalazi potpis i pečat zaposlenice P. K., a od 2014. računalni potpis bez pečata. Svi zaposlenici koji su s njom surađivali ostvarivali su financijsku korist. Zaposlenici su dobivali novac za onoliko litara goriva koliko je bilo iskazano na kopijama računa koje su prosljedili i koji su služili izdavanju lažnih računa.

- 7 Nakon utvrđenja poreznog nadzora, pročelnik Porezne uprave u P. donio je odluku kojom utvrđuje društvu žalitelju iznos porezne obveze na ime PDV-a u vezi s prijevaram izdavanja lažnih računa u razdoblju od siječnja 2010. do travnja 2014.
- 8 Dyrektor Izby Skarbowej w L (direktor Porezne uprave u L., Poljska) koji je odlučivao o žalbi protiv te odluke, odlukom od 31. listopada 2017. potvrdio je tu odluku.
- 9 Na temelju utvrđenih okolnosti oba su tijela suglasno zaključila, a da stranke to nisu osporavale, da su lažnim računima dokumentirane isporuke robe i pružanje usluga koje u stvarnosti nisu bile izvršene. Tim se računima simuliralo stvarno izvršenje transakcija s ciljem prijevare povezane s povratom poreza. Navedena tijela utvrdila su da poslodavac nije postupao s dužnom pažnjom u pogledu toga da spriječi izdavanje lažnih računa s iskazanim PDV-om. Opseg obveza zaposlenice P. K. nije bio točno pisano utvrđen. Velik opseg ovlasti uključivao je pravo na izdavanje računa s iskazanim PDV-om za kopije računa izvan sustava BOS u formatu Excel bez dodatnog poslodavčeva odobrenja. Budući da je predsjednik uprave društva žalitelja znao da se na benzinskoj postaji izdaju računi za kopije računa, odnosno bez nadzora knjigovodstva, mogao je i bio je dužan predvidjeti da to olakšava izdavanje nepouzdanih računa. Stoga je nepostojanje pravilnog nadzora dovelo do toga da je predsjednik društva otkrio tu prijevaru tek nakon unakrsnog poreznog nadzora poreznog tijela.
- 10 Prema mišljenju upravnih tijela, P. K. nije bila treća osoba u odnosu na društvo žalitelja, nego voditelj postaje koja pripada društvu, zaposlenik ovlašten za izdavanje računa koji vodi tim zaposlenika.
- 11 Osim toga, tijela su utvrdila da je, osim postupanja s ciljem isključivanja iz obračuna suugovaratelja koji se koriste tim lažnim računima s iskazanim PDV-om, došlo do poreznih gubitaka koji nisu pravodobno spriječeni, tako da je opravdana primjena članka 108. stavka 1. Zakona o PDV-u.
- 12 Presudom od 23. veljače 2018. Wojewódzki Sąd Administracyjny (Vojvodski upravni sud, Poljska) odbio je žalbu društva žalitelja protiv odluke direktora Porezne uprave u Lublinu i prihvatio argumentaciju žalbenog tijela.
- 13 Na temelju članka 173. stavka 1. Ustawe z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Zakon od 30. kolovoza 2002. o postupcima pred upravnim sudovima, Dz.U. 2019., poz. 2325., kako je

izmijenjen) društvo žalitelj podnijelo je žalbu u kasacijskom postupku protiv te presude.

### **Glavni argumenti stranaka glavnog postupka**

#### 14 Društvo žalitelj u kasacijskoj žalbi ističe:

1. povredu članka 108. stavka 1. njegovom nepravilnom primjenom, s obzirom na to da:

(a) pravna osoba, odnosno društvo žalitelj nije izdalo račune, nego je to učinila fizička osoba, njegova zaposlenica, s namjerom da stvori osnove za nezakoniti odbitak poreza preko subjekata koji s njom surađuju. Time je postupala kao treća osoba, izvan sadržaja pravnog odnosa između nje i poslodavca i protivno opsegu ovlasti za izdavanje računa „ovlaštenim osobama”. Na računima je navodila društvo žalitelja bez njegova znanja i pristanka.

(b) subjekti koje je navela kao primatelje računa bili su dužni vratiti iznos poreza koji je proizlazio iz smanjenja porezne obveze, tako da nije došlo do smanjenja poreznog duga. Međutim, osnovni cilj članka 203. Direktive 2006/112/EZ i članka 108. stavka 1. Zakona o PDV-u kojim se on prenosi u poljsko pravo jest sprečavanje gubitka poreznih prihoda time što primatelj nezakonito odbija porez iskazan na računu, a ne uvođenje sankcije kojom se poreznom obvezniku nalaže obveza plaćanja određenog iznosa zbog izdavanja lažnog računa bez njegova znanja i pristanka.

2. povredu članka 108. stavka 1. njegovim nepravilnim tumačenjem jer je u presudi prihvaćeno:

(a) da bi „utvrđivanje nepostojanja poslodavčeve odgovornosti dovelo do toga da bi prodavatelji robe ili pružatelji usluga prenijeli tu odgovornost na državu, što se ne može prihvatiti”. Međutim, u skladu s pravilnim doslovnim tumačenjem te odredbe, u slučaju nepostojanja odgovornosti pravne osobe koja je poslodavac, odgovornost se ne prenosi na Skarb Państwa (Državna riznica), nego je za izdavanje lažnih računa odgovorna fizička osoba koja ih je stvarno izdala.

(b) da to što je pravna osoba izdala račun predstavlja nezakonito postupanje njezina zaposlenika koji je koristio poslodavčeve podatke i navodio ga kao izdavatelja računa te time povrijedio opseg ovlasti za izdavanje računa s iskazanim PDV-om „ovlaštenim osobama”. Međutim, društvo žalitelj zaposleniku nije dalo izričit ili prešutni pristanak za takvo nezakonito postupanje, a taj je pristanak nužan uvjet za utvrđivanje odgovornosti društva na temelju te odredbe.

(c) da je za utvrđivanje odgovornosti pravne osobe na temelju te odredbe dostatno to da je njezino tijelo moglo saznati za nezakonito postupanje njezina zaposlenika s obzirom na dugo trajanje tog postupanja. Međutim, kako bi se primijenila ta odredba tijelo pravne osobe moralo je stvarno znati za prijevaru koja



se sastoji od izdavanja lažnih računa te je odobriti. Eventualni propusti uprave pravne osobe u nadzoru i slučajno sudjelovanje u prijevari zaposlenika društva, što je dovelo do gubitaka prihoda Državne riznice, mogu biti samo osnova za odgovornost pravne osobe za naknadu štete prema drugim propisima.

- 15 Druga stranka u žalbenom postupku slaže se sa stajalištem iznesenim u ranijim fazama postupka.

### **Sažeti prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 16 Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) smatra da je za donošenje odluke o ovoj žalbi u kasacijskom postupku potreban odgovor Suda Europske unije na pitanje koje se odnosi na tumačenje i pravila primjene članka 203. Direktive 2006/112/EZ koji je u poljsko pravo prenesen člankom 108. stavkom 1. Zakona o PDV-u.
- 17 Spor između stranaka u postupku odnosi se na pitanje treba li, u situaciji u kojoj je zaposlenik poreznog obveznika PDV-a izdao lažni račun s iskazanim PDV-om bez znanja i pristanka tog poreznog obveznika, osobom koja iskazuje PDV na računu i koja je stoga obvezna platiti PDV, s obzirom na članak 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, smatrati poreznog obveznika čiji su podaci nezakonito upotrijebljeni na tom računu ili zaposlenika koji je nezakonito iskazao PDV na računu s iskazanim PDV-om uz korištenje podataka subjekta koji je porezni obveznik PDV-a.
- 18 U predmetima s činjeničnim stanjem sličnom onom u ovom predmetu, nacionalni upravni sudovi zagovaraju dva stajališta u pogledu tumačenja te odredbe.
- 19 U skladu s prvim stajalištem, „ne postoji osnova za utvrđivanje obveze plaćanja poreza po toj osnovi u odnosu na zaposlenika koji je kriv za izdavanje spornih računa jer se odredba odnosi na osobu koja je na računu navedena kao njegov izdavatelj, odnosno prodavatelj” (vidjeti primjerice presudu Naczelnog Sąda Administracyjnego (Visoki upravni sud) od 10. travnja 2013., broj spisa I FSK 362/12). Zagovornici tog stajališta ističu ulogu zaposlenika koji je izdavao račune. Radni odnos i ovlasti koje su mu dodijeljene dovode do toga da se njegovo sudjelovanje u prijevari izdavanja lažnih računa ne može zanemariti. Prodavatelj robe ili pružatelj usluga snosi rizik povezan s obavljanjem gospodarske djelatnosti, odabirom zaposlenika i nadzorom njihova izvršenja obveza. Utvrđivanje nepostojanja poslodavčeve odgovornosti po toj osnovi dovelo bi do prijenosa odgovornosti za obavljanje gospodarske djelatnosti na državu, što se ne može prihvatiti. To je stajalište u ovom predmetu prihvatio prvostupanjski sud.
- 20 Međutim, zagovornici drugog stajališta tvrde da porez na temelju članka 108. stavka 1. Zakona o PDV-u nije dužan platiti izdavatelj računa čiji su podaci nezakonito korišteni na računu i kao koji se nezakonito „lažno predstavljao” drugi subjekt. To se odnosi i na situaciju u kojoj su nezakonito korišteni podaci subjekta koji je porezni obveznik PDV-a (vidjeti presudu Naczelnog Sąda

Administracyjnog (Visoki upravni sud) od 27. lipnja 2017., oznaka spisa I FSK 1459/15). Naime, smatra se da tumačenje članka 108. stavka 1. Zakona o PDV-u ne može dovesti do nalaganja obveze plaćanja poreza iskazanog na računu subjektu koji nema nikakve veze s izdavanjem računa. U toj je odredbi navedeno da je porez dužan platiti subjekt koji „izda račun”, a ne subjekt čiji su podaci navedeni na računu kao podaci izdavatelja.

Drugim riječima, ako je zbog nezakonitog postupanja druge osobe na računu kao izdavatelj naveden subjekt koji nije znao za njegovo izdavanje, nije pristao na njegovo izdavanje i nije stvarno izdao račun niti naložio njegovo izdavanje, odnosno nije proveo transakciju, taj se subjekt ne može smatrati izdavateljem računa u smislu članka 108. stavka 1. Zakona o PDV-u.

- 21 Prihvaćanje prvog stajališta prema kojem subjekt koji u tim okolnostima iskazuje PDV na računu i stoga ga je dužan platiti na temelju članka 203. Direktive 2006/112/EZ jest subjekt koji je naveden na računu kao izdavatelj, uključujući kada zaposlenik vara poslodavca koji ne zna za prijevaru izdavanja lažnih računa, zahtijevat će odgovor na pitanje je li taj subjekt odgovoran za izdavanje lažnih računa na temelju rizika, samo zato što je njegov zaposlenik izdao račun, ili i na temelju pogreške u nadzoru zbog nepostupanja s dužnom pažnjom u organizaciji poduzeća, uključujući to što je svojim djelatnicima povjerio zadatke izdavanja računa. U drugom bi se slučaju poslodavca moglo osloboditi odgovornosti ako mu se ne može pripisati nepostojanje dužne pažnje. Postavlja se pitanje neće li u toj situaciji nitko biti odgovoran za plaćanje PDV-a koji je nezakonito iskazan na računu ili će odgovornost prijeći na zaposlenika koji je taj PDV nezakonito iskazao.
- 22 Nadalje, kad bi se smatralo da je osoba koja je iskazala PDV na računu i odgovorna je za njegovo plaćanje osoba (zaposlenik) koja je stvarno na računu iskazala PDV, koristeći pritom poslodavčeve podatke bez njegova znanja i pristanka, to bi dovelo do opasnosti od neizvršenja obveze utvrđene člankom 203. Direktive zbog imovinskog stanja te osobe. Međutim, nedvojbeno je da je ta osoba stvarno iskazala PDV na nezakonito izdanom računu. Stoga se tu osobu, kao što je to slučaj u ovom predmetu, najčešće optužuje u kaznenom postupku, što dokazuje da tijela kaznenog progona odgovornost pripisuju osobi koja je stvarno izdala račun s iskazanim PDV-om, a ne poreznom obvezniku čije je podatke nezakonito iskoristila ta osoba. Tome u prilog išlo bi to da bi, i u poreznom smislu, osoba (zaposlenik) koja je stvarno počinila utaju poreza izdavanjem lažnog računa s iskazanim PDV-om bila dužna platiti ga na temelju članka 203. Direktive 2006/112/EZ, a ne subjekt čije je podatke ta osoba koristila bez njegova znanja.