

**Zadeva C-442/22****Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

5. julij 2022

**Predložitveno sodišče:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

**Datum predložitvene odločbe:**

26. maj 2022

**Pritožnica:**

P Sp. z o.o.

**Druga stranka v postopku:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

**Predmet postopka pred nacionalnim sodiščem**

Kasacijska pritožba na Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) (v nadaljevanju: NSA) zoper sodbo Wojewódzki Sąd Administracyjny (vojvodsko upravno sodišče, Poljska) v Lublinu z dne 23. februarja 2018, s katero je bila zavrnjena tožba družbe P sp. z o.o. zoper odločbo Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (direktor uprave davčnega urada) v Lublinu z dne 31. oktobra 2017 o potrditvi odločbe Naczelnik Urzędu Skarbowego (vodja davčnega urada) v P. z dne 15. marca 2017, s katero je bil družbi P sp. z o.o. določen znesek davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za obdobje od januarja 2010 do aprila 2014 v zvezi s prakso izdajanja lažnih t. i. „praznih“ računov DDV s strani zaposlene v tej družbi.

**Predmet in pravna podlaga vprašanja za predhodno odločanje**

Predložitveno sodišče je v skladu s členom 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije predložilo Sodišču vprašanja in želi ugotoviti, ali je treba v položaju, v katerem je zaposleni pri davčnem zavezancu za DDV izdal, brez vednosti in

soglasja tega davčnega zavezanca, lažen račun z izkazanim DDV, za osebo, ki izkaže DDV na računu in je zato dolžna plačati DDV, v smislu člena 203 Direktive Sveta 2006/112/ES šteti davčnega zavezanca, katerega podatki so bili nezakonito uporabljeni na tem računu, ali zaposlenega, ki je na računu nezakonito izkazal DDV s podatki subjekta, ki je zavezanec za DDV in njegov delodajalec. Pomen pomanjkljive skrbnosti delodajalca pri nadzoru zaposlenega. Objektivna odgovornost

### **Vprašani za predhodno odločanje**

1. Ali je treba člen 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) razlagati tako, da je treba v primeru, ko je zaposleni pri davčnem zavezancu za DDV izdal lažni račun z izkazanim DDV, na katerem je navedel podatke delodajalca kot davčnega zavezanca, in sicer brez njegove vednosti ali soglasja, za osebo, ki izkaže DDV na računu in je dolžna plačati DDV, šteti:

- davčnega zavezanca za DDV, katerega podatki so bili v nezakonito uporabljeni na računu, ali
- zaposlenega, ki na računu nezakonito izkaže DDV z uporabo podatkov davčnega zavezanca za DDV?

2. Ali je za odgovor na vprašanje, koga je treba v smislu člena 203 navedene Direktive Sveta 2006/112/ES šteti za osebo, ki izkaže DDV na računu in je dolžna plačati DDV, v okoliščinah iz točke 1, pomembno[,] ali je mogoče davčnemu zavezancu za DDV, ki zaposluje delavca, ki na računu z izkazanim DDV nezakonito navede podatke davčnega zavezanca, ki ga zaposluje, očitati pomanjkanje potrebne skrbnosti pri nadzoru tega zaposlenega?

### **Navedena zakonodaja Skupnosti**

Člen 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1):

„DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu.“

### **Navedena nacionalna zakonodaja**

Člen 108(1) ustava z dne 11. marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon o davku na dodano vrednost z dne 11. marca 2004 (Dz.U. 2011, št. 177, pozicija 1054, kakor je bil spremenjen), v nadaljevanju: zakon o DDV):

„Če pravna oseba, organizacijska enota brez pravne osebnosti ali fizična oseba izda račun, na katerem izkaže znesek DDV, ga je zavezana plačati.“

## Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Pritožnica, družba P sp. z o.o., je med letoma 2001 in 2015 opravljala dejavnosti na področju prodaje goriv, razvoja, založništva in oddajanja poslovnih prostorov v najem. Družba je vodila popolno računovodstvo in je bila registrirana za DDV, v povprečju je imela 14 zaposlenih in eno osebo, ki je delo opravljala na podlagi pogodb.
- 2 Na podlagi navzkrižnega davčnega nadzora, ki ga je opravil davčni urad, je bilo ugotovljeno, da je družba, pritožnica, med januarjem 2010 in aprilom 2014 izdala 1679 lažnih računov z izkazanim DDV v skupnem znesku DDV 1.497.847 PLN (tako imenovani „prazni“ računi, ki ne odražajo dejanske prodaje blaga) subjektom, ki so obračunali DDV, izkazan na teh računih. Ti lažni računi niso bili evidentirani v poslovni knjigi družbe pritožnice in na njih izkazani dolgovani DDV ni bil plačan v državni proračun niti ga družba ni obračunala.
- 3 Izdajanje lažnih računov je bilo povezano z dejansko prodajo, ki jo je družba pritožnica zabeležila z blagajnami, ki so registrirale prodajo na bencinskem servisu. V ta namen so bili kopijam teh lažnih računov z izkazanim DDV priložena blagajniška potrdila, ki so dejansko izvirala iz transakcij, opravljenih z drugimi strankami kot subjekti, navedenimi na izdanih računih z izkazanim DDV.
- 4 Predsednik uprave družbe pritožnice je v zvezi z ugotovitvami davčnega nadzora opravil lastno notranjo preiskavo zadeve, na podlagi katere se je izkazalo, da je tako imenovane „prazne“ račune DDV brez vednosti in soglasja uprave družbe izdajala in z njimi trgovala zaposlena v družbi, oseba P. K.
- 5 Oseba P. K. je bila zaposlena na bencinskem servisu pritožnice kot vodja od 25. novembra 2005 do 24. maja 2014, ko ji je prenehala pogodba o zaposlitvi na podlagi člena 52 zakona o delovnih razmerjih zaradi kršitve delovnih obveznosti. Njene naloge so bile upravljanje blagajne, pisanje računov in priprava dokumentov za glavno računovodkinjo.
- 6 Iz izjav osebe P. K. je razvidno, da je od leta 2010 dalje izdajala zbirne račune k blagajniškimi potrdilom, ki so jih zbirali zaposleni na bencinskem servisu, ki ga je vodila. Blagajniška potrdila so bila pobrana iz zaboju za odpadke in vsi zaposleni, ki so jih zbirali, so imeli od tega finančno korist. Za vsak račun so se v kotlovnici hranila ločena potrdila, opisana po letih, s čimer naj bi se zagotovilo, da izdani računi niso bili prazni, postopek pa naj ne bi škodoval družbi pritožnici. Lažni računi so bili shranjeni na računalniku v pisarni (v zakodirani datoteki). Oseba P. K. je te račune v odsotnosti svojega namestnika vedno izdala v drugačni obliki kot pravilne račune in ni natisnila kopij računov, da ne bi ustvarila „papirnatega arhiva“, in ker je šlo za račune k blagajniškimi potrdilom, jih ni posredovala v računovodstvo. Uporabila je podatke družbe pritožnice, jo označila kot izdajatelja računa in uporabila njeno davčno identifikacijsko številko. Na računih sta podpis in žig P. K., od leta 2014 pa računalniški podpis brez žiga. Vsi sodelujoči zaposleni so imeli od tega finančno korist. Zaposleni so prejeli denar za

toliko litrov goriva, kot je bilo navedeno na predloženih blagajniških potrdilih, ki so bili uporabljeni za izdajo lažnega računa.

- 7 Na podlagi ugotovitev davčnega nadzora je vodja davčnega urada v P. izdal odločbo, s katero je družbi pritožnici določil znesek obveznosti plačila DDV v zvezi z izdajanjem lažnih računov v obdobju od januarja 2010 do aprila 2014.
- 8 S sklepom z dne 31. oktobra 2017 je direktor davčnega urada v L, ki je obravnaval pritožbo zoper to odločbo, le-to potrdil.
- 9 Na podlagi ugotovljenih okoliščin sta se oba organa strinjala, stranki pa tega nista zanikali, da so na lažnih računih dokumentirane dobave blaga in storitev, ki pa dejansko niso bile opravljene. Ti računi so simulirali dejansko opravljeno transakcijo, da bi se z goljufijo doseglo vračilo davka. Organa sta menila, da delodajalec ni ravnal s potrebno skrbnostjo, da bi preprečil izdajanje lažnih računov z izkazanim DDV. Oseba P.K. ni imela natančno pisno opredeljenih pristojnosti. Širši obseg pristojnosti je vključeval pravico do izdajanja računov z izkazanim DDV k blagajniškimi potrdilom zunaj sistema BOS v Excelovi obliki brez dodatne odobritve delodajalca. Ker je predsednik uprave družbe pritožnice vedel, da se računi na bencinskem servisu izdajajo k blagajniškimi potrdilom brez računovodskega nadzora, bi lahko in moral predvideti, da to omogoča izdajanje nezanesljivih računov. Ravno zaradi pomanjkanja ustreznega nadzora in organizacije je predsednik družbe zadevni postopek odkril šele po navzkrižnem preverjanju davčnega organa.
- 10 Po mnenju upravnih organov oseba P. K. ni bila tretja oseba v razmerju do družbe pritožnice, temveč vodja bencinskega servisa, ki je bil v lasti družbe, torej zaposlena, ki je bila pooblaščen za izdajanje računov in odgovorna za skupino zaposlenih.
- 11 Poleg tega sta organa navedla, da je kljub ukrepom za izključitev izvajalcev, ki so uporabljali te lažne račune DDV, iz obračunov nastala davčna škoda, ki ni bila pravočasno preprečena, zato je v tem primeru smiselno uporabiti člen 108(1) ustava o VAT (zakon o DDV).
- 12 V sodbi z dne 23. februarja 2018 je Wojewódzki Sąd Administracyjny (vojvodsko upravno sodišče) zavrnilo tožbo družbe pritožnice zoper odločbo Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (direktor davčne uprave) v Lublinu in sprejelo argumente pritožbenega organa.
- 13 Družba pritožnica je v skladu s členom 173(1) ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (zakon z dne 30. avgusta 2002, zakon o upravnem sporu) (Dz.U. 2019, pozicija 2325, kakor je bil spremenjen) vložila kasacijsko pritožbo zoper navedeno sodbo.

## Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

### 14 Družba pritožnica v kasacijski pritožbi zatrjuje:

#### 1. kršitev člena 108(1) z njegovo napačno uporabo, ker:

(a) računov ni izdala pravna oseba, to je družba pritožnica, temveč je to storila fizična oseba, njena zaposlena, z namenom ustvariti podlago za nezakonit odbitek davka s strani subjektov, ki so z njo sodelovali. S takšnim ravnanjem je nastopala kot tretja oseba, zunaj vsebine pravnega razmerja med njo in delodajalcem, ter kršila obseg svojih pooblastil za izdajanje računov „upravičenim osebam“. Na računih je navajala družbo pritožnico brez njene vednosti ali soglasja;

(b) subjekti, navedeni kot prejemniki računov, so bili obvezani povrniti znesek davka, ki je nastal zaradi prenizke davčne obveznosti, tako da ni prišlo do izgube dolgovanega davka. Bistveni cilj člena 203 Direktive 2006/112/ES in člena 108(1) zakona o DDV, s katerim je ta direktiva prenesena v poljsko zakonodajo, pa je preprečiti izgubo davčnih prihodkov zaradi nezakonitega odbitka davka, navedenega na računu, s strani prejemnika tega računa, in ne uvesti sankcije, katerih namen je naložiti davčnemu zavezancu obveznost plačila določenega zneska zaradi izdaje lažnega računa brez njegove vednosti ali soglasja;

#### 2. kršitev člena 108(1) z napačno razlago, saj je v sodbi navedeno:

(a) da bi „ugotovitev, da delodajalec ni odgovoren iz zgoraj navedenih razlogov, pomenila, da bi se ta odgovornost prenesla s podjetnikov na državo, kar je nesprejemljivo“. Vendar pa na podlagi pravilne jezikovne razlage te določbe velja, da če ni odgovornosti pravne osebe, ki je delodajalec, se odgovornost ne prenese na državo, temveč je za izdajo lažnih računov odgovorna fizična oseba, ki jih je dejansko izdala;

(b) da izdajo računa s strani pravne osebe pomeni nezakonito dejanje njenega zaposlenega, ki je uporabil podatke delodajalca in ga opredelil kot izdajatelja računa ter s tem kršil obseg pooblastila za izdajo računov z izkazanim DDV „upravičenim osebam“. Vendar družba pritožnica svojemu zaposlenemu ni dala izrecnega ali implicitnega soglasja za to nezakonito dejanje, kar je nujen pogoj za naložitev odgovornosti družbi na podlagi te določbe;

(c) da za odgovornost pravne osebe na podlagi te določbe zadošča, da bi njen organ lahko izvedel za nezakonito ravnanje svojega zaposlenega zaradi daljšega trajanja tega ravnanja. Vendar je za uporabo te določbe potrebno, da je organ pravne osebe dejansko seznanjen s prakso lažnega izdajanja računov in jo odobri. Morebitna nadzorna malomarnost vodstva pravne osebe in nenamerno dopuščanje kaznivega ravnanja zaposlenega v podjetju, ki je imelo za posledico izpad prihodkov državne blagajne, sta lahko le razlog za odškodninsko odgovornost pravne osebe po posebnih predpisih.



- 15 Druga stranka v postopku vztraja pri stališču, ki ga je navedla v prejšnjih fazah postopka.

### **Kratka obrazložitev predloga**

- 16 Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) meni, da je za odločitev o tej kasacijski pritožbi potrebno, da Sodišče Evropske unije odgovori na vprašanje glede razlage in pravil uporabe člena 203 Direktive 2006/112/ES, ki je bil v poljsko zakonodajo prenesen s členom 108(1) zakona o DDV.
- 17 Spor med strankama v postopku se nanaša na vprašanje, ali je treba v primeru, ko zaposleni davčnega zavezanca za DDV brez njegove vednosti in soglasja izda lažni račun, za osebo, ki izkaže DDV na računu in je dolžna plačati DDV v smislu člena 203 Direktive 2006/112/ES, šteti davčnega zavezanca, katerega podatki so bili nezakonito uporabljeni na računu, ali zaposlenega, ki na računu nezakonito izkaže DDV z uporabo podatkov subjekta, ki je zavezanec za DDV.
- 18 Nacionalna upravna sodišča z primerih, v katerih je dejansko stanje podobno tej zadevi, zavzemajo glede razlage te določbe dve stališči.
- 19 Prvo stališče je, da „ni podlage za določitev obveznosti plačila davka na tej podlagi zaposlenemu, ki je kriv za izdajo spornih računov, saj se določba nanaša na osebo, ki je na računu navedena kot njegov izdajatelj, to je osebo, ki opravi prodajo“ (glej npr. sodbo NSA z dne 10. aprila 2013, št. zadeve I FSK 362/12). Zagovorniki tega stališča opozarjajo na vlogo, ki jo ima zaposleni, ki izdaja račune. Zaradi delovnega razmerja in pooblastil, ki jih ima zaposleni, ni mogoče zanemariti njegove vpletenosti v postopek goljufivega izdajanja računov. Podjetnik nosi tveganje vodenja gospodarske dejavnosti, izbire zaposlenih in nadzora nad njihovimi nalogami. Če delodajalec na tej podlagi ne bi nosil odgovornosti, bi to pomenilo, da bi se odgovornost za vodenje gospodarske dejavnosti prenesla na državo, česar pa ni mogoče sprejeti. To je stališče, ki ga je sprejelo prvostopenjsko sodišče v tej zadevi.
- 20 Zagovorniki drugega stališča pa trdijo, da subjekt, katerega podatki so bili nezakonito uporabljeni na računu in za katerega se je nezakonito „izdajal“ drug subjekt, ni izdajatelj računa, ki je obvezan plačati davek v skladu s členom 108(1) zakona o DDV. To velja tudi v primeru, ko so bili zlorabljeni podatki subjekta, ki je davčni zavezanec za DDV (glej sodbo NSA z dne 27. junija 2017, opr. št. I FSK 1459/15). To pa zato, ker velja, da razlaga člena 108(1) zakona o DDV ne more privedi do tega, da bi bila obveznost plačila davka, navedenega na računu, naložena subjektu, ki z izdajo računa nima nobene povezave. V tej določbi je navedeno, da je zavezanec za plačilo davka oseba, ki „izda račun“, in ne oseba, katere podatki so vpisani na računu kot podatki izdajatelja.

Z drugimi besedami, če je zaradi nezakonitega dejanja druge osebe na računu kot izdajatelj računa naveden subjekt, ki ni vedel, da je bil račun izdan, ki ni soglašal z njegovo izdajo in ki računa dejansko ni izdal oziroma ga ni dal izdati ter ga ni dal

v pravni promet, se tak subjekt ne more šteti za izdajatelja računa v smislu člena 108(1) zakona o DDV.

- 21 Če se sprejme prvo stališče, torej da je v teh okoliščinah oseba, ki izkaže DDV na računu in je zato dolžna plačati DDV v skladu s členom 203 Direktive 2006/112/ES, subjekt, ki je na računu naveden kot izdajatelj, tudi če zaposleni ogoljufa delodajalca, ki ni seznanjen z goljufivo izdajo računa, bo treba odgovoriti na vprašanje, ali je ta subjekt odgovoren za izdajo lažnih računov na podlagi objektivne odgovornosti že zgolj na podlagi dejstva, da je pri njem zaposlena oseba izdala račun, ali na podlagi napake pri nadzoru, ker ni ravnal z ustrezno skrbnostjo pri organizaciji podjetja, vključno s pooblastitvijo svojih zaposlenih za izdajo računov. V slednjem primeru bi se ta delodajalec lahko razbremenil odgovornosti, če mu ne bi bilo mogoče pripisati pomanjkanja potrebne skrbnosti. Potem se postavlja vprašanje, ali v takem primeru nihče ne bo obvezan plačati nezakonito izkazanega DDV na računu, ali pa odgovornost preide na zaposlenega, ki je nezakonito izkazal ta DDV.
- 22 Če pa se po drugi strani šteje, da je oseba, ki je na računu izkazala DDV in je odgovorna za njegovo plačilo, oseba (zaposleni), ki je dejansko izkazala DDV na računu z uporabo podatkov delodajalca brez njegove vednosti in soglasja, se poveča tveganje neizpolnitve obveznosti iz člena 203 Direktive zaradi finančnega položaja te osebe. Vendar ni dvoma, da je ta oseba dejansko izkazala DDV na nezakonito izdanem računu. Zato je ta oseba, kot tudi v tem primeru, najpogosteje obtožena v kazenskem postopku, kar kaže, da organi pregona odgovornost pripisujejo osebi, ki je dejansko izdala račun z izkazanim DDV, in ne davčnemu zavezancu, katerega podatke je ta oseba nezakonito uporabila. To bi pomenilo, da mora tudi z vidika obdavčitve ta davek v skladu s členom 203 Direktive 2006/112/ES plačati oseba (zaposleni), ki dejansko stori davčno goljufijo z izdajo lažnega računa, na katerem je izkazan DDV, in ne subjekt, katerega podatke je uporabila brez njegove vednosti.