

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

30. siječnja 2024.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 203. – Obveza plaćanja – Osoba koja iskazuje PDV na račun – Osoba odgovorna za plaćanje PDV-a – Lažni računi koje je izdao zaposlenik, na kojima se navode podaci poslodavca bez njegova znanja i pristanka – Dužna pažnja poslodavca“

U predmetu C-442/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 26. svibnja 2022., koju je Sud zaprimio 5. srpnja 2022., u postupku

P sp. z o.o.

protiv

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,

uz sudjelovanje:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: N. Piçarra, predsjednik vijeća, K. Jürimäe (izvjestiteljica), predsjednica trećeg vijeća, i M. Safjan, sudac,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za P sp. z o.o., B. Przeciechowski, *adwokat*, i I. Skrok, *doradca podatkowy*,
- za Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, B. Kołodziej i T. Wojciechowski,
- za Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, P. Chrupek, *radca prawny*,
- za Europsku komisiju, par J. Jokubauskaitė i M. Rynkowski, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 21. rujna 2023.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 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., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva P sp. z o.o. (u daljnjem tekstu: društvo P) i Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (ravnatelj Ispostave Porezne uprave u Lublinu, Poljska) (u daljnjem tekstu: Porezna uprava) u vezi s dugovanjima poreza na dodanu vrijednost (PDV) po osnovi lažnih računa koje je izdavala osoba P. K., zaposlenica društva P.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 9. Direktive o PDV-u određuje:

„1. ‚Porezni obveznik‘ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću‘. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.

2. Uz osobe navedene u stavku 1., svaka osoba koja, na povremenoj osnovi, isporučuje novo prijevozno sredstvo, koje kupcu otprema ili prevozi prodavatelj ili kupac ili se ono otprema ili prevozi u ime prodavatelja ili kupca na određite izvan teritorija određene države članice no unutar teritorija [Europske] zajednice, smatra se poreznim obveznikom.“

4 U skladu s člankom 167. te direktive:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.“

5 U članku 203. navedene direktive predviđa se:

„PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na račun.“

6 Članak 205. iste direktive glasi kako slijedi:

„U slučajevima iz članka 193. do 200. i članka 202., 203. i 204., države članice mogu odrediti da je umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.“

Poljsko pravo

7 Članak 108. stavak 1. Ustawe o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. iz 2011., br. 177, poz. 1054.), u verziji koja se primjenjuje u sporu iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), kojim se prenosi članak 203. Direktive o PDV-u, propisuje:

„Za plaćanje PDV-a odgovorna je svaka pravna osoba, organizacijska jedinica bez pravne osobnosti ili fizička osoba koja izda račun na kojem je iskazan iznos PDV-a.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

8 U razdoblju od 2001. do 2014. godine društvo P, obveznik PDV-a, obavljalo je, među ostalim, djelatnost prodaje goriva na malo na benzinskoj postaji kojom je od studenoga 2005. upravljala osoba P. K., zaposlenica tog društva.

9 Nakon provođenja poreznog nadzora utvrđeno je da je navedeno društvo od siječnja 2010. do travnja 2014. izdalo 1679 računa na kojima je bio iskazan iznos PDV-a, ne odražavajući stvarnu prodaju robe, u ukupnoj vrijednosti PDV-a od 1 497 847 poljskih zlota (oko 319 254 eura), subjektima koji su izvršili odbitak PDV-a iskazanog na tim računima. Navedeni računi nisu bili evidentirani u računovodstvenim knjigama društva P, a odgovarajući PDV nije bio uplaćen u državni proračun, niti uključen u poreznim prijavama tog društva.

10 Sporni su računi bili fiktivno povezani sa stvarnom prodajom koju je ostvarila benzinska postaja kojom je upravljala osoba P. K., a evidentirali su se preko registarskih blagajni društva P. Naime, te su račune pratili vjerodostojni blagajnički računi koji su odgovarali stvarno izvršenim transakcijama s različitim subjektima od onih koji su navedeni na tim računima, a prodaju je vršila i račune izdavala osoba P. K., bez znanja i pristanka uprave tog društva, kako bi subjekti koji su bili njihovi primatelji prijevarom ostvarili povrat PDV-a.

11 Te su blagajničke račune skupljali zaposlenici benzinske postaje i predavali ih osobi P. K. u zamjenu za financijsku korist. Sporni su računi bili evidentirani na računalu benzinske postaje u drugačijem formatu od običnih računa koje izdaje društvo P te im nije bilo moguće pristupiti ako navedeno računalno nije bilo otključano. Osoba P. K. koristila je podatke društva P. označujući ga kao izdavatelja spornih računa te navodeći na njima porezni identifikacijski broj (u daljnjem tekstu: NIF) tog društva.

12 Osoba P. K. vlastitom je krivnjom otpuštena 24. svibnja 2014.

13 Naczelnik Urzędu Skarbowego (ravnatelj Porezne uprave, Poljska) donio je nakon provođenja poreznog nadzora odluku u kojoj je utvrdio iznos PDV-a koji društvo P duguje po osnovi spornih računa izdanih od siječnja 2010. do travnja 2014.

14 Odlukom od 31. listopada 2017. Porezna je uprava potvrdila tu odluku. Utvrdila je da društvo P nije dokazalo da je postupalo s dužnom pažnjom kako bi se izbjeglo izdavanje spornih računa. Naime, ni u jednom se dokumentu nisu konkretno navodile odgovornosti osobe P. K. koja je, imajući u vidu dužnost koju je obavljala, mogla izdavati račune koji su odgovarali prihodima benzinske postaje izvan računalnog računovodstvenog sustava tog društva, i to bez suglasnosti svoje uprave. Budući da je predsjednik upravnog odbora navedenog društva znao da su računi bili izdavani u vezi s blagajničkim računima koje je ispostavljala benzinska postaja, i to bez računovodstvenog nadzora, Porezna je uprava smatrala da je on mogao i trebao predvidjeti da takav način funkcioniranja može olakšati izdavanje računa radi počinjenja prijevare. Istakla je da je predsjednik upravnog odbora društva P upravo zbog nepostojanja kontrole i odgovarajući organizacije otkrio sporno postupanje tek kada je Porezna uprava provela nadzor. Prema tome, osoba P. K. se po njezinu mišljenju ne može smatrati trećom osobom u odnosu na društvo P.

15 Nadalje, tvrdila je da nije isključena mogućnost gubitka proračunskih prihoda za Poreznu upravu, tako da se članak 108. stavak 1. Zakona o PDV-u zaista primjenjuje.

16 Odlukom od 23. veljače 2018. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Vojvodski upravni sud u Lublinu, Poljska) odbio je tužbu društva P podnesenu protiv odluke Porezne uprave. To je društvo nakon toga podnijelo žalbu u kasacijskom postupku Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), sudu koji je uputio zahtjev u ovom predmetu.

17 Prema mišljenju tog suda, postoje dva suprotstavljena stajališta nacionalne sudske prakse kada je riječ o tumačenju članka 108. stavka 1. Zakona o PDV-u kojim se prenosi članak 203. Direktive o PDV-u.

18 Prema prvom tumačenju, prilikom primjene te odredbe nije potrebno uzeti u obzir činjenicu da je sporne račune izdala zaposlenica koristeći ime i NIF svojeg poslodavca. Dovoljno je, naime, utvrditi da je ta zaposlenica bila ovlaštena izdavati račune i da stoga društvo koje je zapošljava mora preuzeti rizik vezan uz izbor svojih zaposlenika. Osloboditi poslodavca odgovornosti u slučaju kad je račun izdao njegov zaposlenik značilo bi prebaciti tu odgovornost na državu članicu, što ne bi bilo prihvatljivo. Međutim, takvo tumačenje podrazumijeva da treba utvrditi je li ta odgovornost objektivna ili skrivljena. U potonjem slučaju društvo čiji su podaci navedeni na spornom računu podliježe obvezi plaćanja PDV-a samo ako je počinilo pogrešku ili propust, ili ako nije ispunilo svoje obveze u pogledu nadzora.

19 Prema drugom tumačenju, subjekt čije je podatke drugi subjekt nezakonito prisvojio ne smatra se izdavateljem spornog računa, pa samim time nije ni odgovoran za plaćanje PDV-a iskazanog na tom računu na temelju članka 108. stavka 1. Zakona o PDV-u. U toj se odredbi jasno navodi da je za plaćanje PDV-a odgovoran subjekt koji „izdaje račun“, a ne subjekt čiji su podaci nezakonito prisvojeni. Sud koji je uputio zahtjev dodaje da bi takvo tumačenje moglo proizlaziti i iz teksta članka 203. Direktive o PDV-u.

20 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 203. [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da u slučaju kad je zaposlenik obveznika PDV-a izdao lažni račun s iskazanim PDV-om – na kojem je naveo podatke svojeg poslodavca kao poreznog obveznika bez njegova znanja i pristanka – osobom koja iskazuje PDV na računu i koja je odgovorna za plaćanje PDV-a treba smatrati:

- obveznika PDV-a čiji su podaci nezakonito upotrijebljeni na računu; ili
- zaposlenika koji je nezakonito iskazao PDV na računu koristeći podatke obveznika PDV-a?

2. Da bi se u smislu članka 203. [Direktive o PDV-u] utvrdilo koga treba smatrati osobom koja iskazuje PDV na računu i koga treba smatrati osobom odgovornom za plaćanje PDV-a u okolnostima poput onih gore opisanih [u prvom pitanju], je li važno znati može li se obvezniku PDV-a – čiji je zaposlenik na računu s PDV-om nezakonito naveo podatke obveznika koji ga zapošljava – prigovoriti nedostatak dužne pažnje u nadzoru tog zaposlenika?“

O prethodnim pitanjima

21 Svojim dvama pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li članak 203. Direktive o PDV-u tumačiti na način da u slučaju kad je zaposlenik obveznika PDV-a izdao lažni račun na kojem je bio iskazan PDV, koristeći identitet svojeg poslodavca kao poreznog obveznika bez njegova znanja i pristanka, treba smatrati da je taj zaposlenik osoba koja iskazuje PDV u smislu tog članka.

22 Članak 203. Direktive o PDV-u određuje da je PDV dužna platiti svaka osoba koja iskaže

PDV na ra?unu.

23 Kao prvo, kada je rije? o podru?ju primjene tog ?lanka 203., Sud je precizirao da se PDV koji je iskazan na ra?unu potražuje od izdavatelja tog ra?una, uklju?uju?i i onda kada ne postoji nikakva stvarna oporeziva transakcija (vidjeti u tom smislu presude od 31. sije?nja 2013., *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, t. 38. i od 8. prosinca 2022., *Finanzamt Österreich* (PDV koji je krajnjim potroša?ima pogrešno obra?unan), C-378/21, EU:C:2022:968, t. 19.).

24 Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi, navedenim se ?lankom 203. želi izbje?i svaka mogućnost gubitka poreznih prihoda koja bi mogla nastati zbog prava na odbitak predvi?enog Direktivom o PDV-u (presude od 31. sije?nja 2013., *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, t. 32. i od 8. prosinca 2022., *Finanzamt Österreich* (PDV koji je krajnjim potroša?ima pogrešno obra?unan), C-378/21, EU:C:2022:968, t. 20.). On bi se stoga morao primjenjivati u slu?aju kad je PDV pogrešno obra?unan i kad postoji mogućnost gubitka poreznih prihoda zbog toga što primatelj predmetnog ra?una može iskoristiti pravo na odbitak takvog PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 8. prosinca 2022., *Finanzamt Österreich* (PDV koji je krajnjim potroša?ima pogrešno obra?unan), C-378/21, EU:C:2022:968, t. 21.).

25 Dakle, izdavatelj ra?una na kojem je iskazan iznos PDV-a odgovoran je za pla?anje tog iznosa neovisno o bilo kakvoj krivnji ako postoji mogućnost gubitka poreznih prihoda. S druge strane, ako je takva mogućnost gubitka isklju?ena, ?lanak 203. Direktive o PDV-u ne bi se trebao primjenjivati (vidjeti u tom smislu presudu od 8. prosinca 2022., *Finanzamt Österreich* (PDV koji je krajnjim potroša?ima pogrešno obra?unan), C-378/21, EU:C:2022:968, t. 24.).

26 U konkretnom slu?aju, iz odluke kojom je upu?en zahtjev vidljivo je da su sporni ra?uni bili izdani s namjerom po?injenja prijevare. Naime, iznosi PDV-a bili su fiktivno obra?unani kako bi se primateljima tih ra?una omogućilo da prijevarom ostvare pravo na odbitak tog PDV-a. Sud koji je uputio zahtjev navodi da nije isklju?ena mogućnost gubitka poreznih prihoda jer se pravo na odbitak na koje se mogu pozvati primatelji navedenih ra?una ne kompenzira time što njihov izdavatelj isplati odgovaraju?i iznos. Dakle, na?elno je takav slu?aj obuhva?en podru?jem primjene ?lanka 203. Direktive o PDV-u sve dok takva mogućnost postoji.

27 Kao drugo, kada je rije? o odre?ivanju adresata obveze iz tog ?lanka 203., treba istaknuti da korištenje izraza „svaka osoba“ ukazuje na to da taj adresat nije nužno porezni obveznik u smislu ?lanka 9. Direktive o PDV-u. Fizi?ka osoba koja nije porezni obveznik može dakle u na?elu podlijevati obvezi iz ?lanka 203. te direktive ako na ra?unu iskazuje PDV.

28 Me?utim, tekst tog ?lanka 203. ne daje odgovor na pitanje tko je „osoba koja iska[zuje] PDV“ u smislu navedenog ?lanka 203. u slu?aju kad su od prividnog izdavatelja ra?una, koji je obveznik PDV-a, nezakonito prisvojeni svi njegovi identifikacijski podaci kao obveznika tog poreza, te kad je taj ra?un lažni ra?un koji je izdao njegov zaposlenik s namjerom po?injenja utaje PDV-a. Naime, izraz „svaka osoba“, zbog ?injenice da je op?enit i nerazlu?iv, mogao bi se odnositi kako na poreznog obveznika tako i na zaposlenika.

29 U tom smislu treba naglasiti da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, suzbijanje prijevara i eventualnih zloporaba cilj koji se potvr?uje i poti?e Direktivom o PDV-u, te da se pojedinci ne mogu prijevarom ili zlouporabom propisa pozivati na odredbe prava Unije (vidjeti u tom smislu presude od 29. travnja 2004., *Gemeente Leusden i Holin Groep*, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, t. 76. te od 3. srpnja 2020., *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, t. 38.).

30 Me?utim, bilo bi u suprotnosti s tim ciljem tuma?iti ?lanak 203. Direktive o PDV-u na na?in da je prividni izdavatelj lažnog ra?una na kojem je iskazan PDV, od kojeg je nezakonito prisvojen identitet kao obveznika PDV-a, „osoba koja iska[zuje] PDV“ u smislu tog ?lanka ako taj prividni

izdavatelj postupao u dobroj vjeri i ako je Poreznoj upravi poznat identitet osobe koja je stvarno izdala taj lažni račun. Stoga u tom slučaju potonju osobu treba smatrati „osob[om] koja iska[zuje] PDV“ u smislu navedenog članka 203.

31 U konkretnom slučaju, zaposlenica je prilikom izdavanja lažnih računa s iskazanim PDV-om koristila podatke svojeg poslodavca, bez njegova znanja i pristanka, predstavljajući ga pritom kao poreznog obveznika s ciljem njihove nezakonite prodaje kako bi kupci mogli neosnovano ostvariti pravo na odbitak nepripadajućeg PDV-a.

32 Međutim, u odluci o upućivanju zahtjeva sud koji je uputio taj zahtjev precizira da poslodavac nije dokazao da je postupao sa svom dužnom pažnjom kako bi se izbjeglo izdavanje lažnih računa. Naime, podsjetila na to da je ta zaposlenica bila zadužena za izdavanje računa i da je posebno imala ovlast izdavati račune s PDV-om izvan računalnog sustava za izdavanje računa, pri čemu nije morala ishoditi dodatni pristanak svojeg poslodavca. Navodi da je Porezna uprava stoga zaključila da taj poslodavac nije ispunio svoju obvezu u pogledu provođenja nadzora i da ga je njegov propust onemogućio da otkrije i spriječi prijevarene prakse svoje zaposlenice. To je upravno tijelo stoga zaključilo da treba smatrati da je navedeni poslodavac osoba koja je iskazala PDV u smislu članka 203. Direktive o PDV-u, te da je on samim time bio odgovoran za plaćanje PDV-a iskazanog na spornim računima na temelju nacionalne odredbe kojom je prenesen taj članak 203.

33 S tim u vezi valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda formiranoj u okolnostima koje su se svakako razlikovale od onih iz glavnog postupka, nije u suprotnosti s pravom Unije zahtijevati od gospodarskog subjekta da poduzme sve mjere koje se od njega mogu razumno zahtijevati kako bi se uvjerio da ga transakcija koju izvršava ne dovodi do sudjelovanja u utaji PDV-a (presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 65. te od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 54.).

34 U tom smislu, Sud je već ocijenio da u slučaju kad postoje indicije koje mogu izazivati sumnju u postojanje nezakonitosti ili prijevare, razboriti gospodarski subjekt može, ovisno o okolnostima konkretnog slučaja, smatrati da je dužan informirati se o drugom gospodarskom subjektu od kojeg namjerava kupiti robu ili usluge kako bi se uvjerio u njegovu pouzdanost (presuda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 60.).

35 Međutim, imajući u vidu cilj spomenut u točki 29. ove presude, takvo je postupanje s dužnom pažnjom, u kontekstu članka 203. Direktive o PDV-u, obveza koju poslodavac ima u odnosu na svojeg zaposlenika, posebno ako je taj zaposlenik ovlašten izdavati račune s iskazanim PDV-om u ime i za račun svojeg poslodavca. Dakle, ne može se smatrati da je takav poslodavac, koji je obveznik PDV-a, postupao u dobroj vjeri ako pritom nije dokazao da je postupao s pažnjom koja se razumno zahtijeva kako bi proveo nadzor postupanja svojeg zaposlenika i na taj način izbjegao da on može koristiti njegove identifikacijske podatke obveznika PDV-a prilikom izdavanja lažnih računa s namjerom počinjenja prijevare. U tom slučaju on može biti odgovoran za prijevarno postupanje njegova zaposlenika, pa ga stoga treba smatrati osobom koja je iskazala PDV na spornim računima u smislu tog članka 203.

36 Dakle, u takvim je okolnostima na Poreznoj upravi ili sudu koji vodi postupak da izvrši sveobuhvatnu ocjenu svih relevantnih okolnosti kako bi se utvrdilo je li porezni obveznik – tije je PDV identifikacijske podatke njegov zaposlenik nezakonito prisvojio radi izdavanja lažnih računa s namjerom počinjenja prijevare – dokazao da je postupao s pažnjom koja se razumno zahtijeva prilikom nadzora postupanja tog zaposlenika. Ako to nije slučaj, taj je porezni obveznik odgovoran za plaćanje PDV-a iskazanog na tim računima na temelju članka 203. Direktive o PDV-u.

37 Slijedom navedenih razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 203.

Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da u slučaju kad je zaposlenik obveznika PDV-a izdao lažni račun na kojem je bio iskazan PDV, koristeći identitet svojeg poslodavca kao poreznog obveznika bez njegova znanja i pristanka, treba smatrati da je taj zaposlenik osoba koja iskazuje PDV u smislu tog članka 203., osim ako taj obveznik nije dokazao da je postupao s pažnjom koja se razumno zahtijeva prilikom nadzora postupanja navedenog zaposlenika.

Troškovi

38 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Članak 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da:

u slučaju kad je zaposlenik obveznika poreza na dodanu vrijednost (PDV) izdao lažni račun na kojem je bio iskazan PDV, koristeći identitet svojeg poslodavca kao poreznog obveznika bez njegova znanja i pristanka, treba smatrati da je taj zaposlenik osoba koja iskazuje PDV u smislu tog članka 203., osim ako taj obveznik nije dokazao da je postupao s pažnjom koja se razumno zahtijeva prilikom nadzora postupanja navedenog zaposlenika.

Potpisi

* Jezik postupka: poljski