



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 21. rujna 2023.¹

Predmet C-442/22

P Sp. z o.o.
protiv
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie
Uz sudjelovanje:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Porezni obveznik u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u – Račun za fiktivne transakcije (lažni račun) – Utvrđivanje izdavatelja računa – Račun koji izdaje neovlaštena treća osoba – Lažni račun koji izdaje radnik bez znanja poslodavca – Pripisivanje odgovornosti za kriminalno postupanje treće osobe – Kriterij dobre vjere – Krivnja poreznog obveznika u pogledu odabira i nadzora”

I. Uvod

1. Predmetni zahtjev za prethodnu odluku upućen je u kontekstu borbe protiv prijevара, koja je već godinama glavna tema u propisima o PDV-u. U njemu se ponovno razmatra opseg „odgovornosti poduzetnika” koji je na neki način bio uključen u utaju PDV-a koju je počinio drugi porezni obveznik. Kao što je poznato, za to je već dovoljno da je poduzetnik morao znati da je svojom transakcijom sudjelovao u transakciji povezanoj s utajom PDV-a². Tada mu se može uskratiti pravo na odbitak pretporeza ili oslobođenje od poreza, a možda i oboje³.

2. U ovom slučaju javlja se i treća mogućnost: dodatna porezna obveza zbog neosnovanog iskazivanja poreza. Pritom je zapravo riječ o odgovornosti poduzetnika za njegove radnike koji su bez njegova znanja, namjerno, u okviru zločinačkog udruženja, pomogli drugim poreznim obveznicima da počine utaju PDV-a (vjerojatno zajedno s utajom poreza na dobit). U ovom

¹ Izvorni jezik: njemački

² Presude od 24. studenoga 2022., Finanzamt M (Opseg prava na odbitak PDV-a) (C-596/21, EU:C:2022:921, t. 25.); od 11. studenoga 2021., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, t. 46. i 47.); od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, t. 94.); od 22. listopada 2015., PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 48.); od 13. veljače 2014., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, t. 27.); od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 54.); od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 39.) i od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 56.)

³ U pogledu problema prekomjernog nadoknađivanja nastale štete koji iz toga proizlazi vidjeti već moje mišljenje u predmetu Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, t. 39. i sljedeće).

slučaju zaposlenici benzinske postaje prikupljali su bačene kopije računa i zatim za količine goriva koje su na njima navedene izdavali nove račune s pomoću drugog „sustava za knjiženje”, koje su prodavali zainteresiranim osobama. One su iznose tih isporuka goriva (koje u tom obliku nikad nisu izvršene) iskoristile za odbitak pretporeza u okviru prijave PDV-a, a vjerojatno i za odbitak poslovnih izdataka u okviru prijave poreza na dobit. Poljska država to je otkrila, ali nije uspjela nadoknaditi ukupnu štetu u pogledu PDV-a od počinitelja prijevare. Slijedom toga, porezna uprava ponovno se usmjerila na poduzetnika, koji je uredno oporezovao vlastite transakcije, ali je prividno sam izdao fiktivne račune.

3. Stoga u ovom slučaju treba odlučiti o pitanju mijenja li se poduzetnikova obveza plaćanja PDV-a ako su njegovi zaposlenici izdavanjem fiktivnih računa pod imenom tog poduzetnika podržali utaju PDV-a koju je počinila treća osoba. U skladu s tim, s aspekta propisa o PDV-u riječ je o „sankcioniranju” (na temelju odgovornosti) poreznog obveznika (poslodavca) za kriminalno ponašanje vlastitih zaposlenika koji su sudjelovali u utaji PDV-a koju je počinila treća osoba. To je novo područje jer se odgovornost za poreznu obvezu na temelju pogrešnih računa uvijek odnosila na kažnjivo ponašanje samog poduzetnika. Suprotno tomu, „odgovornost” za sudjelovanje u utaji PDV-a koju je počinila treća osoba dosad se uvijek odnosila na nepostojanje dužne pažnje prilikom izvršavanja transakcija u okviru lanca transakcija. Međutim, poduzetniku se u ovom slučaju ništa ne može prigovoriti u pogledu stvarno izvršenih transakcija.

4. Točno je da je borba protiv utaje poreza jedan od velikih izazova u sustavu neizravnog oporezivanja s odbitkom pretporeza. Svi se slažu koliko je važna ta borba protiv prijevare. Unatoč tomu, već s obzirom na temeljna prava poduzetnika o kojima je riječ trebaju postojati određene granice. Sud sada može bolje pojasniti te granice.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Pravni okvir Unije određen je Direktivom 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)⁴. Člankom 203. Direktive o PDV-u uređuje se porezna obveza na osnovi iskazivanja na računu, a glasi:

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

B. Poljsko pravo

6. Poljska je prenijela Direktivu o PDV-u Ustawom 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). Članak 108. stavak 1. Zakona o PDV-u glasi:

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

⁴ Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) u verziji koja je bila na snazi u spornim godinama (2010. – 2014.).

III. Činjenice i postupak povodom zahtjeva za prethodnu odluku

7. Žalitelj, društvo P sp. z o. o. (u daljnjem tekstu: društvo P), u razdoblju od 2001. do 2015. obavljao je djelatnost prodaje goriva, izdavačku djelatnost, djelatnost iznajmljivanja prodajnih površina i djelatnost izgradnje nekretnina. Vodio je cijelo knjigovodstvo i bio je registrirani porezni obveznik PDV-a koji je u prosjeku zapošljavao 14 zaposlenika.

8. Poreznim nadzorom porezne uprave utvrđeno je da je pod imenom društva P u razdoblju od siječnja 2010. do travnja 2014. izdano ukupno 1679 lažnih računa s iskazanim PDV-om (takozvani „prazni” računi koji ne odražavaju stvarnu prodaju robe) u ukupnom iznosu PDV-a od 1 497 847 poljskih zlota (tada oko 335 000 eura) poduzetnicima koji su obračunali PDV iskazan na tim računima u okviru odbitka pretporeza. Ti lažni računi nisu bili proknjiženi u registru prodaje društva P. PDV nije uplaćen u državni proračun niti ga je društvo P prijavilo.

9. Slijedom utvrđenja poreznog nadzora, predsjednik uprave društva P o tome je proveo vlastitu istragu. Ona je pokazala da je „prazne” račune, bez znanja i pristanka uprave društva, izdavala i prodavala zaposlenica društva (u daljnjem tekstu: osoba P. K.).

10. Osoba P. K. bila je zaposlena kao voditeljica benzinske postaje društva P od 25. studenoga 2005. do 24. svibnja 2014., kada je zbog povrede radnih obveza s njom raskinut radni odnos. Njezine obveze uključivale su upravljanje fiskalnom blagajnom, izdavanje računa i pripremu dokumenata za glavnu knjigovodkinju.

11. Iz izjava osobe 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. Za svaki su se račun u kotlovnici benzinske postaje čuvale kopije računa razvrstane po godinama. Time je trebalo osigurati da na računima za fiktivne transakcije pod imenom benzinske postaje nisu navedene veće količine goriva od onih koje je benzinska postaja doista prodala. Društvu P nije trebala nastati šteta tim postupanjem. Lažni računi bili su pohranjeni na računalu u uredu (u datoteci nevidljivoj bez otključavanja).

12. Osoba P. K. izdavala je te račune u formatu drukčijem od onog pravilnih faktura, uvijek kada njezin zamjenik nije bio prisutan. Nije ispisivala kopije računa kako ne bi ostavila „papirnati trag”. Račune nije ni prosljeđivala u knjigovodstvo. Koristila je podatke društva P, koje je navodila kao izdavatelja računa, i pritom je koristila porezni broj društva P. Na računima se nalaze potpis i pečat osobe P. K., a od 2014. samo računalni potpis bez pečata. Svi uključeni zaposlenici koji su pod vodstvom osobe P. K. radili na benzinskoj postaji ostvarili su od toga financijsku korist. Zaposlenici su dobivali naknadu za onu količinu goriva koja je bila iskazana na kopijama računa koje su prosljedili i koji su služili izdavanju lažnih računa. Nije jasno kako i gdje su ti računi točno izdani. Prema očitovanju društva P, vjerojatno se nisu izdavali preko računala ni u prostorijama benzinske postaje.

13. Na temelju utvrđenja poreznog nadzora porezna uprava donijela je odluku kojom društvu P utvrđuje obvezu plaćanja PDV-a za razdoblje od siječnja 2010. do travnja 2014. Društvo P podnijelo je žalbu protiv te odluke. Žalbeno tijelo, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (direktor Porezne uprave), potvrdilo je porezno rješenje odlukom o žalbi od 31. listopada 2017.

14. Na temelju utvrđenih činjenica oba su tijela suglasno zaključila, a da stranke to nisu osporavale, da su lažnim računima dokumentirane isporuke robe i usluga koje u stvarnosti nisu bile izvršene. Tim se računima simuliralo stvarno izvršenje transakcija kako bi treće osobe mogle na prijevaru ishoditi povrat poreza.

15. Oba tijela utvrdila su da društvo P kao poslodavac nije postupalo s dužnom pažnjom potrebnom da spriječi izdavanje lažnih računa. Opseg zadaća osobe P. K. nije bio točno pisano utvrđen. Velik opseg zadaća 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 P 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 lažnih računa. Stoga je nepostojanje pravilnog nadzora i organizacije dovelo do toga da je predsjednik uprave društva otkrio tu prijevaru tek nakon poreznog nadzora poreznog tijela.

16. Prema mišljenju upravnih tijela, osoba P. K. nije bila treća osoba u odnosu na društvo P, nego voditeljica benzinske postaje koja pripada društvu P, a time i zaposlenica ovlaštena za izdavanje računa koja vodi tim zaposlenika benzinske postaje. Osim toga, tijela su utvrdila da je, iako se iz postupka povrata pokušalo isključiti primatelje lažnih računa, došlo do gubitka poreznih prihoda koji se nije mogao pravodobno spriječiti.

17. Presudom od 23. veljače 2018. Wojewódzki Sąd Administracyjny (Vojvodski upravni sud, Poljska) odbio je žalbu društva P protiv odluke direktora Porezne uprave u Lublinu i prihvatio argumentaciju žalbenog tijela. Društvo P podnijelo je protiv toga žalbu u kasacijskom postupku Nacelnom Sądu Administracyjnym (Visoki upravni sud, Poljska). Taj je sud prekinuo postupak i u okviru postupka povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a uputio Sudu dva pitanja:

1. Treba li članak 203. Direktive o PDV-u 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 o PDV-u 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?

18. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su društvo P, poljska porezna uprava, poljski pravobranitelj za male i srednje poduzetnike i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odlučio da rasprava nije potrebna.

IV. Pravna ocjena

A. Prethodna pitanja i tijek ispitivanja

19. Dva prethodna pitanja, koja valja razmotriti zajedno, odnose se u biti na rizike koje u skladu s propisima o PDV-u treba snositi poduzetnik koji je porezni obveznik ako su ga njegovi radnici prevarili. U ovom su slučaju oni bez poduzetnikova znanja izdavali fiktivne račune pod njegovim imenom i prodavali ih za vlastiti račun trećim osobama za potrebe utaje poreza.

20. Pritom se ponovno⁵ postavlja pitanje tumačenja članka 203. Direktive o PDV-u. Njegova je svrha ukloniti opasnost od neopravdanog odbitka pretporeza primatelja računa odgovarajućom poreznom obvezom izdavatelja računa. Stoga najprije treba pojasniti tko je u tom smislu izdavatelj računa – onaj koji je izdao račun ili onaj tko je na računu naveden kao izdavatelj (odjeljak B). Ako je to samo onaj koji je i izdao račun, postavlja se pitanje o uvjetima pripisivanja odgovornosti za (kriminalno) ponašanje neke druge (treće) osobe prividnom izdavatelju računa (odjeljak C).

B. Izdavatelj računa u smislu članka 203. Direktive o PDV-u

1. Smisao i svrha članka 203. Direktive o PDV-u

21. U skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na računu. Kao što je Sud⁶ već odlučio u tom pogledu, članak 203. Direktive o PDV-u obuhvaća „samo” PDV koji je pogrešno obračunan, odnosno PDV koji se na temelju zakona ne duguje, ali je na računu ipak iskazan.

22. Svrha je članka 203. Direktive o PDV-u ukloniti opasnost od gubitka poreznih prihoda koji bi mogao proizići iz toga da primatelj računa ističe neopravdani⁷ odbitak pretporeza na temelju tog računa⁸. Činjenice u ovom slučaju upućuju na tu opasnost.

23. Točno je da je ostvarivanje prava na odbitak pretporeza ograničeno samo na poreze koji se odnose na transakciju na koju se plaća PDV⁹. Međutim, porezni prihod ugrožava se sve dok adresat računa u kojem je pogrešno iskazan PDV taj račun još može upotrijebiti za odbitak

⁵ Sud se zadnje detaljnije bavio tumačenjem članka 203. Direktive o PDV-u u presudi od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968).

⁶ Presuda od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968, t. 21. i 23.)

⁷ Dio u kojem Sud u uobičajenom tekstualnom modulu govori o tome da je cilj članka 203. Direktive o PDV-u ukloniti opasnost od gubitka poreznih prihoda „koji bi mogao proizići iz prava na odbitak” ponešto je neprecizan; vidjeti presude od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968, t. 20.); od 29. rujna 2022., Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, t. 36.); od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 32.); od 11. travnja 2013., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, t. 24.) i od 31. siječnja 2013., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, t. 32.). Nije riječ baš o *pravu* na odbitak pretporeza, nego samo o opasnosti zbog *neopravdanog* odbitka pretporeza. Vjerojatno se uvijek misli na to jer opravdani odbitak pretporeza ne može predstavljati opasnost od gubitka poreznih prihoda.

⁸ To se izričito navodi u presudama od 18. ožujka 2021., P. (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 27.); od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 32.); od 11. travnja 2013., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, t. 24.); od 31. siječnja 2013., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, t. 32.); od 31. siječnja 2013., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, t. 35. i 36.) i od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 28. i sljedeće).

⁹ Presuda od 13. prosinca 1989., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, t. 13.)

pretporeza u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u¹⁰. Naime, ne može se isključiti da porezna uprava ne može pravodobno utvrditi da se materijalnoppravna pitanja protive ostvarivanju formalno postojećeg prava na odbitak.

24. Stoga je cilj članka 203. Direktive o PDV-u taj da se u slučaju pogrešno iskazanog PDV-a osigura usporediva usklađenost odbitka pretporeza *primatelja* računa i porezne obveze *izdavatelja* računa kakva za isporučitelja i primatelja isporuke obično postoji u slučaju ispravnog računa¹¹. Međutim, prema tekstu članka 203. Direktive o PDV-u nije nužno da je primatelj računa stvarno odbio pretporez. Dovoljno je da postoji opasnost da se takav odbitak pretporeza može (neopravdano) provesti.

25. U konačnici stoga izdavatelj računa neovisno o postojanju krivnje odgovara za (apstraktan) rizik da primatelj računa na temelju tog (netočnog) računa može neopravdano odbiti pretporez. Pritom nije riječ o stvarnoj poreznoj obvezi, nego o objektivnoj odgovornosti izdavatelja računa, kao što je to Sud već pojasnio¹².

26. Ta odgovornost primjenjuje se ne samo u slučaju zablude o točnoj poreznoj stopi (na računu se navodi redovna porezna stopa umjesto snižene porezne stope), nego i u slučaju obračuna fiktivnih transakcija¹³.

27. Stoga članak 203. Direktive o PDV-u utvrđuje objektivnu odgovornost, na temelju koje izdavatelj računa neovisno o krivnji odgovara za opasnost koju je prouzročio izdavanjem lažnih računa za fiktivne transakcije. Posljedica je ta da on sam duguje pogrešno iskazani PDV.

2. Granice objektivne odgovornosti

28. Međutim, ta objektivna odgovornost na temelju koje izdavatelj računa bez krivnje snosi odgovornost za pogrešno iskazani PDV ima određene granice. Da ta odgovornost ne bude proizvoljna s obzirom na temeljna prava dotične osobe (društvo P poziva se, među ostalim, na članak 17. Povelje), potrebni su i objektivni razlog (dakle opasnost od gubitka poreznih prihoda – odjeljak (a)) i subjektivna pripisivost opasnosti (odjeljak (b)).

a) Potreba postojanja opasnosti

29. Kao što je Sud nedavno odlučio, objektivna odgovornost iz članka 203. Direktive o PDV-u ne primjenjuje se ako je opasnost od gubitka prihoda od PDV-a *per se* isključena¹⁴. Sud je to potvrdio u slučaju u kojem je utvrđeno da su se pogrešni računi izdavali samo krajnjim potrošačima, koji nisu imali pravo na odbitak pretporeza¹⁵.

¹⁰ To se izričito navodi u presudi od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 28. i sljedeće), pri čemu se upućuje na presudu od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 57.).

¹¹ Vidjeti u tom smislu i moje mišljenje u predmetu EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, t. 31. i sljedeće).

¹² To se izričito navodi u presudi od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 61.).

¹³ Vidjeti samo presudu od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 26.) u vezi s mojim mišljenjem u predmetu EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, t. 30. i sljedeće). Vidjeti u tom pogledu presudu od 18. ožujka 2021., P. (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 30.). Prije toga presuda od 15. listopada 2002., Komisija/Njemačka (C-427/98, EU:C:2002:581 t. 41.). Slično se navodi u presudi od 29. rujna 2022., Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, t. 35.).

¹⁴ Presuda od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968, t. 24. i 25.). Slično se navodi već u presudi od 11. travnja 2013., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, t. 24. te t. 32. i sljedeće – za slučaj da je porezna uprava već mogla konačno uskratiti pravo na odbitak pretporeza).

¹⁵ Presuda od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968, t. 25.)

30. Takva je opasnost *per se* isključena i ako je porezna uprava kao u ovom slučaju već otkrila organiziranu prijevaru koju su počinili zaposlenici društva P, tako da su kupci lažnih računa poznati te im se pravo na odbitak pretporeza moglo uspješno i konačno uskratiti. Prema zahtjevu za prethodnu odluku to je djelomično uspjelo poljskoj državi. Stoga se u tom dijelu više ne postavlja pitanje o primjenjivosti članka 203. Direktive o PDV-u, nego eventualno još pitanje o sankcioniranju prodavatelja i kupaca lažnih računa. Međutim, obično je to pitanje kaznenog, a ne poreznog prava. Članak 203. Direktive o PDV-u, kao što je to Sud već istaknuo¹⁶, nije kaznene prirode.

31. Dodatna porezna obveza izdavatelja računa (neovisno o tome je li to društvo P ili osoba P. K.) u tom bi slučaju dovela do „bogaćenja države” na temelju utaje PDV-a. To bi očito prekoračilo ono što je nužno za borbu protiv prijevара. Osim toga, bilo bi neobično kad bi pravna država na temelju otkrivene utaje PDV-a imala veće porezne prihode nego da nije došlo do te prijevара. Naime, ako se ne može ostvariti pravo na odbitak pretporeza, porezni prihodi Poljske povećali bi se iako nije došlo do transakcije. Takav ishod ne bi bio ni u skladu s prirodom odredbe o odgovornosti (iscrпно opisano u točki 22. i sljedećim točkama ovog mišljenja).

32. U skladu s tim Sud je vrlo rano odlučio da je, čak i ako se Direktivom o PDV-u ne predviđa nijedna odredba o ispravku pogrešno obračunanog PDV-a, a koji bi provodio izdavatelj računa¹⁷, zadaća država članica da za to nađu rješenje¹⁸. Za to je rješenje Sud razvio dva pristupa koja države članice trebaju uzeti u obzir.

33. Tako je, s jedne strane, na državama članicama, kako bi osigurale neutralnost PDV-a, da u svojim unutarnjim pravnim porecima predvide mogućnost ispravka *svakog* poreza koji je pogrešno obračunan kada izdavatelj računa dokaže svoju *dobru vjeru*¹⁹. S druge strane, načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se PDV koji je pogrešno obračunan može ispraviti ako je izdavatelj računa pravodobno u potpunosti uklonio opasnost od gubitka poreznih prihoda a da države članice *ne mogu* takav ispravak uvjetovati dobrom vjerom izdavatelja računa²⁰.

34. Za potonje ne može biti relevantno zašto je isključena opasnost od gubitka poreznih prihoda, odnosno je li je izdavatelj računa aktivno uklonio ili ju je uspjela ukloniti porezna uprava²¹. Naime, mjere koje države članice usvajaju kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju poreza ne smiju prelaziti ono što je nužno za postizanje tih ciljeva. Stoga se one ne smiju koristiti

¹⁶ Presuda od 31. siječnja 2013., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, t. 34.). Vidjeti u tom smislu i presudu od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, t. 37.).

¹⁷ To se izričito navodi u presudama od 18. ožujka 2021., P. (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 30.); od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, t. 38.) i od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 48.).

¹⁸ Presude od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 35.); od 6. studenoga 2003., Karageorgou i dr. (C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, t. 49.); od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 49.) i od 13. prosinca 1989., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, t. 18.).

¹⁹ Presude od 18. ožujka 2021., P. (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 31.); od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, t. 27.); od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 33.); od 31. siječnja 2013., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, t. 33.); od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 36.) i od 13. prosinca 1989., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, t. 18.).

²⁰ Presude od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, t. 28.); od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 33.); od 31. siječnja 2013., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, t. 37.); od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 37.); od 6. studenoga 2003., Karageorgou i dr. (C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, t. 50.) i od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 58.).

²¹ Vidjeti presudu od 11. travnja 2013., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, t. 24. – uskraćivanje od strane porezne uprave). Vidjeti u tom smislu već i presudu od 6. studenoga 2003., Karageorgou i dr. (C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, t. 52. – iznos koji ne može biti PDV ne podrazumijeva opasnost od gubitka poreznih prihoda).

na način da dovode u pitanje neutralnost PDV-a, koja je temeljno načelo zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost²². To osobito vrijedi kod objektivne odgovornosti (vidjeti u tom pogledu već točku 26. i sljedeće točke ovog mišljenja).

35. Stoga se pitanje o utvrđivanju odgovornosti društva P za lažne račune koje je izdala osoba P. K. postavlja samo ako se nije moglo spriječiti da kupci odbiju pretporez, odnosno ako i dalje postoji šteta za porezne prihode Poljske.

b) Subjektivno pripisivanje: izdavatelj računa

36. Ako i dalje postoji takva šteta, odgovornost za nju također bi trebalo moći pripisati društvu P jer se članak 203. Direktive o PDV-u odnosi samo na izdavatelja tih računa. Posebnost ovog slučaja jest to što isporučitelj naveden na računu (društvo P), koji obično izdaje račun, upravo nije izdao taj račun. Izdala ga je osoba P. K., koja je samo upotrijebila ime svojeg poslodavca. Međutim, prividno je te račune izdalo društvo P iako je upotrijebljen drugi format računa. Navedeni su njegovo ime, adresa i porezni broj.

37. Da je osoba P. K. potpuno nepoznata treća osoba, koja je više ili manje slučajno iskoristila podatke društva P za izdavanje i prodaju fiktivnih računa (bilo je i takvih slučajeva), odgovor bi bio jasan. Bez pripisivanja odgovornosti za ponašanje te treće osobe odgovornost društva P bila bi proizvoljna i neproporcionalna i stoga se društvo P, kao što to navodi i porezna uprava, nikad ne bi smatralo izdavateljem tih računa.

38. Međutim, za razliku od slučaja kad nepoznata treća osoba izdaje fiktivne račune, u ovom slučaju postoji određena povezanost između stvarnog izdavatelja računa (osoba P. K.) i prividnog izdavatelja računa (društvo P) na temelju radnog odnosa koji je tada postojao. Osoba P. K. svjesno je iskoristila znanje stečeno radom u društvu P o količinama goriva za koje su bačene kopije računa, podacima na računu koji se odnose na društvo P i njegovu poreznom broju.

39. Suprotno tomu, nesporno je da se ta (kriminalna) prodaja lažnih računa pod imenom društva P odvijala bez znanja i volje društva P te da nije bila obuhvaćena ni prenesenim opsegom radnih zadaća ni punomoći za zastupanje u pravnim poslovima.

40. Odlučujuće je pitanje tko je u tom slučaju izdavatelj računa u smislu članka 203. Direktive o PDV-u. Stoga treba pojasniti može li se i pod kojim uvjetima poslodavcu pripisati odgovornost za kažnjivo postupanje njegovih radnika (u ovom slučaju u obliku organiziranog kriminala) odnosno može li ga se osloboditi te odgovornosti na temelju njegove dobre vjere.

41. U skladu s tekstom članka 203. Direktive o PDV-u PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na računu. Svaka osoba može iskazati taj porez na računu, to ne mora biti porezni obveznik. Osim toga, u Direktivi se polazi od aktivnog djelovanja („iskaže”). Međutim, porez nije iskazalo društvo P, nego njegova zaposlenica P. K. Stoga, u skladu s tekstom Direktive o PDV-u, osoba P. K. duguje porez koji je pogrešno iskazala. Društvo P samo je prividno izdavatelj računa.

42. Smisao i svrha objektivne odgovornosti opisani u ovom mišljenju (točka 22. i sljedeće) pritom se protive tomu da uz izdavatelja odgovornost ima i „prividni izdavatelj”. U članku 203. Direktive o PDV-u nije riječ o kazni ili udvostručivanju poreznih prihoda, nego o zaštiti od opasnosti od

²² Presuda od 18. lipnja 2009., *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 39.), vidjeti po analogiji presudu od 19. rujna 2000., *Schmeink & Cofreth i Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 59. i navedena sudska praksa).

gubitka poreznih prihoda. U skladu s tim samo se jedna osoba može smatrati izdavateljem u smislu članka 203. Direktive o PDV-u. To proizlazi i iz mogućnosti ispravka, koju Sud priznaje čak i izdavatelju koji je počinio povredu. U skladu s tim, države članice moraju predvidjeti da izdavatelj računa *može ispraviti svaki* porez koji je pogrešno obračunan kada izdavatelj računa dokaže svoju dobru vjeru²³. Uvjet je da ta osoba ipak zna i kome je izdala pogrešne račune. Međutim, društvu P nisu poznati kupci računa. To zna samo osoba P. K.

43. Ako stoga i dalje postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda Poljske (odnosno štete za te prihode), u načelu osoba P. K. kao izdavatelj lažnih računa duguje PDV koji je na njima pogrešno iskazan.

C. Pripisivanje odgovornosti za kriminalno ponašanje treće osobe

44. Drukčiji zaključak moguć je samo ako se poreznom obvezniku (u ovom slučaju društvu P) nekako može pripisati odgovornost za kriminalno ponašanje osobe P. K. Konkretno, poljska porezna uprava poziva se na neku vrstu „krivnje u pogledu nadzora”. Budući da je društvo P znalo da osoba P. K. može i ručno izdavati račune izvan uobičajenog sustava za izdavanje računa, društvo P moralo je znati da se izdaju lažni računi. Zbog nedovoljnih mjera nadzora društvu P treba pripisati odgovornost za ponašanje osobe P. K.

1. Pripisivanje odgovornosti za tuđe kriminalno ponašanje u skladu s „načelom” zabrane prijevare?

45. Taj pristup Poljske donekle sličí sudskoj praksi Suda u pogledu uskraćivanja prava na odbitak pretporeza (ili na oslobođenje od poreza, a možda čak i oboje istodobno) kada je porezni obveznik znao ili morao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja je bila povezana s utajom PDV-a²⁴.

46. Prema mišljenju Suda, u pogledu takvog poreznog obveznika za potrebe Direktive o PDV-u treba smatrati da sudjeluje u utaji ili je olakšava, neovisno o tome izvlači li korist iz ponovne prodaje robe ili iz korištenja usluga u okviru svojih oporezovanih izlaznih transakcija²⁵. Stoga je na nacionalnim tijelima i sudovima da uskrate pravo na odbitak pretporeza ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu utaje ili zlorabe²⁶. Na temelju toga Sud je čak razvio posebno „načelo zabrane prijevare” koje se očito odnosi na propise o PDV-u²⁷.

²³ Presude od 18. ožujka 2021., P. (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 31.); od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, t. 27.); od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 33.); od 31. siječnja 2013., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, t. 33.); od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 36.) i od 13. prosinca 1989., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, t. 18.)

²⁴ Vidjeti presude od 24. studenoga 2022., Finanzamt M (Opseg prava na odbitak PDV-a) (C-596/21, EU:C:2022:921, t. 25.); od 11. studenoga 2021., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, t. 46. i 47.); od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, t. 94.); od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 48.); od 13. veljače 2014., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, t. 27.); od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 54.); od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 39.) i od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 56.).

²⁵ Presude od 24. studenoga 2022., Finanzamt M (Opseg prava na odbitak PDV-a) (C-596/21, EU:C:2022:921, t. 25.) i od 11. studenoga 2021., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, t. 46. i 47. te navedena sudska praksa)

²⁶ Presude od 24. studenoga 2022., Finanzamt M (Opseg prava na odbitak PDV-a) (C-596/21, EU:C:2022:921, t. 24.) i od 11. studenoga 2021., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, t. 45. i navedena sudska praksa)

²⁷ Presuda od 24. studenoga 2022., Finanzamt M (Opseg prava na odbitak PDV-a) (C-596/21, EU:C:2022:921, t. 20. i 29.)

47. Neovisno o činjenici da ta sudska praksa ima širok doseg i dovodi do daljnjih pitanja²⁸, u ovom slučaju nije riječ o tome da društvo P ostvaruje pravo na odbitak pretporeza ili na oslobođenje od poreza, odnosno imovinska prava. Društvo P samo ne želi odgovarati za imovinsku korist treće osobe (kupaca lažnih računa, s kojima nije povezano). Stoga nije riječ o borbi protiv prijevара u lancu transakcija, nego o krajnjoj odgovornosti²⁹ „svake osobe”.

48. Međutim, sama činjenica da je netko znao (ili morao znati) da nepoznata treća osoba pod njegovim imenom izdaje i prodaje fiktivne račune ne može, u skladu s tekstom članka 203. Direktive o PDV-u, biti temelj za odgovornost. Za suzbijanje kaznenih djela nije nadležna „svaka osoba”, nego država članica. Bez posebnog razloga za pripisivanje odgovornosti u odnosu na tu treću osobu³⁰ poreznom obvezniku ne može se uskratiti „pogodnost” (oslobođenje od poreza i/ili odbitak pretporeza), a osobito se ne može odgovornost prebaciti na „svaku osobu” (u obliku dodatne porezne obveze).

2. Pripisivanje odgovornosti za kriminalno ponašanje vlastitih radnika na temelju kriterija zle vjere

49. Rješenje stoga ne proizlazi iz navedene sudske prakse u području borbe protiv prijevara, nego iz načela neutralnosti i sudske prakse Suda u pogledu članka 203. Direktive o PDV-u. Naime, u skladu s tom je sudskom praksom na državama članicama, kako bi osigurale neutralnost PDV-a, da u svojim unutarnjim pravnim porecima predvide mogućnost ispravka svakog poreza koji je pogrešno obračunan kada izdavatelj računa, koji, kao što to Komisija pravilno ističe u svojem očitovanju, ne mora biti poduzetnik, dokaže svoju *dobru vjeru*³¹.

50. Točno je da se to odnosi na izdavatelja računa, što društvo P nije. Međutim, taj se pristup, kao što to vjerojatno smatra i Komisija, može prenijeti na onog koji se prividno smatra izdavateljem računa (prividni izdavatelj). Naime, ako je on postupao u dobroj vjeri, on je više žrtva nego počinitelj i ne može biti obuhvaćen člankom 203. Direktive o PDV-u. Međutim, ako nije postupao u dobroj vjeri i ponašanje izdavatelja računa može mu se (na temelju posebne povezanosti ili odgovornosti) pripisati kao vlastito, može snositi i odgovornost kao izdavatelj pogrešnog računa.

51. Treba uzeti u obzir da kriminalno postupanje radnika, odnosno izdavanje i prodaja lažnih računa, u ovom slučaju nije izravno povezano s njegovim radnopравnim položajem u društvu P. Naprotiv, taj položaj samo mu je ponudio priliku za to djelo, koje mu je bilo zabranjeno na temelju radnog prava. Stoga se izdavanje tih računa ne može bez daljnega pripisati društvu P, za razliku od situacije kada zaposlenici tijekom radnog vremena izdaju (eventualno pogrešne) račune za isporuke goriva. U tom pogledu treba razlikovati izdavanje računa *u ime društva P* (u okviru radnih ovlasti) i izdavanje računa *pod imenom društva P* (takoreći u okviru organiziranog kriminala i bez njegova znanja).

²⁸ To pokazuju neprestani zahtjevi za prethodnu odluku o toj tematskoj skupini – samo kao noviji primjer vidjeti presude od 24. studenoga 2022., Finanzamt M (Opseg prava na odbitak) (C-596/21, EU:C:2022:921); od 15. rujna 2022., HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687) i od 11. studenoga 2021., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910).

²⁹ To se izričito navodi u presudi od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 61.).

³⁰ Čini se da Sud u okviru svoje sudske prakse u području borbe protiv prijevara taj razlog pronalazi u postojećem lancu transakcija i ostvarivanju prava na „pogodnost” u okviru tog lanca transakcija.

³¹ Presude od 18. ožujka 2021., P. (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 31.); od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, t. 27.); od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 33.); od 31. siječnja 2013., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, t. 33.); od 18. lipnja 2009., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 36.) i od 13. prosinca 1989., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, t. 18.)

52. Međutim, kao što to pravilno ističe porezna uprava, postoji određena povezanost, odnosno odgovornost poslodavca za njegove radnike. Stoga su odlučujući kriteriji na temelju kojih se može govoriti o poslodavcu koji postupuje u dobroj vjeri.

3. Kriterij dobre vjere u okviru članka 203. Direktive o PDV-u

53. Dobra vjera isključena je ako je poslodavac znao za postupanje svojeg radnika i nije intervenirao iako je mogao. U tom slučaju svjesno prihvata njegovo postupanje. Tada ga treba smatrati jedinim izdavateljem tih računa zbog privida koji nastaje na temelju fiktivnih računa, a koji on svjesno održava. Međutim, to nije slučaj u ovom predmetu.

54. Sud je već razradio kriterije pripisivosti u vezi s umanjnjem poljoprivrednih subvencija zbog povreda pravila o subvencijama koje je počinila treća osoba (izvođač). Odlučio je da se u slučaju povrede treće osobe, koja je izvršavala određene poslove na zahtjev korisnika potpore, korisnik može smatrati odgovornim za tu povredu ako je prilikom odabira ili nadziranja treće osobe ili davanja uputa trećoj osobi postupao s namjerom ili nemarno. To vrijedi neovisno o namjernom ili nemarnom ponašanju spomenute treće osobe³². Međutim, to se ne može prenijeti *tel quel* na predmetnu situaciju. S jedne strane, osoba P. K. nije izdavala lažne račune na zahtjev društva P, nego je sama namjerno postupala izvan svojih „dužnosti”. S druge strane, društvo P nije se obogatilo državnim sredstvima koje mu treba oduzeti jer nije postiglo traženu svrhu.

55. Međutim, može se pribjeći ondje spomenutoj ideji o vlastitoj krivnji u pogledu odabira i nadzora (u ovom slučaju poslodavca) ako je riječ o poreznom obvezniku u smislu propisa o PDV-u. Naime, porezni obveznici imaju posebnu ulogu u funkcioniranju sustava PDV-a. Sud ih stoga naziva i osobama koje ubiru porez za račun države³³.

56. Neizravni sustav PDV-a podložan je zlorabi upravo zbog nepodudaranja poreznog obveznika i osobe odgovorne za plaćanje PDV-a. Taj rizik dodatno se povećava odbitkom pretporeza poreznog obveznika u lancu transakcija. Međutim, za sprečavanje tog sistemskog rizika od prijevare prvenstveno je odgovoran zakonodavac.

57. To osobito vrijedi u Uniji u kojoj vladavina prava ima posebnu važnost. Tako Sud sve više ističe da Unija okuplja države koje poštuju i dijele vrijednosti navedene u članku 2. UEU-a³⁴. Jedno od vrijednosti iz članka 2. UEU-a na kojima se temelji Unija osobito je načelo vladavine prava. Stoga država članica ne može taj rizik koji je sama stvorila jednostrano prebaciti na subjekte privatnog prava. Borba protiv utaje poreza prije svega je zadaća države, a ne privatnih subjekata. Kao što to Komisija pravilno ističe u svojem očitovanju, ni zaštita poreznih prihoda ne može dovesti do toga da porezni obveznik koji nema veze s prijevaram (u ovom slučaju prodajom fiktivnih računa) mora platiti PDV.

58. Međutim, država kao porezni vjerovnik u sustavu neizravnog oporezivanja nužno ovisi o pomoći poreznih obveznika kao osoba koje ubiru porez. Čak i ako oni moraju prisilno i besplatno sudjelovati u ubiranju PDV-a, nije neproporcionalno od njih pritom tražiti određenu, ali ne

³² Presuda od 27. veljače 2014., van der Ham i van der Ham-Reijers van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98, t. 53.). Vidjeti u tom pogledu i moje mišljenje u predmetu van der Ham i van der Ham-Reijers van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, t. 73. i sljedeće).

³³ Presude od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.) i od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.)

³⁴ Presuda od 24. lipnja 2019., Komisija/Poljska (Neovisnost Vrhovnog suda) (C-619/18, EU:C:2019:531, t. 42. i 43.)

pretjeranu pažnju. Kao osoba koja ubire porez za račun države porezni obveznik, stoga, osobito ne smije zažmiriti na jedno oko i svjesno riskirati utaju PDV-a. To utječe i na pripisivanje odgovornosti za prijevarno postupanje vlastitih radnika u skladu s pravom Unije.

59. Kao što sam već navela u svojem mišljenju u postupku u vezi s povratom poljoprivrednih potpora, u prekršajnom pravu nekih država članica načelno je nepoznato načelo pripisivanja kažnjivog ponašanja pomoćnog osoblja neovisno o osobnoj odgovornosti³⁵. Stoga poslodavac nije ni prema eventualnom nepisanom pravnom načelu na temelju prava Unije automatski odgovoran za kažnjivo ponašanje svojeg pomoćnog osoblja kao za svoje ponašanje, već eventualno u onoj mjeri u kojoj je on osobno kriv u pogledu odabira ili nadzora.

60. To u vezi s člankom 203. Direktive o PDV-u znači da treba smatrati da društvo P postupa u dobroj vjeri sve dok mu se ne može prigovoriti *vlastita* krivnja. Stoga općenita činjenica da je „morao znati” još nije temelj za vlastitu krivnju, nego je to slučaj tek kad je on osobno kriv u pogledu odabira ili nadzora svojih radnika. U ovom se slučaju ne čini da postoji krivnja u pogledu odabira, tako da u obzir dolazi samo krivnja u pogledu nadzora.

61. Samo sud koji je uputio zahtjev može odlučiti postoji li takva krivnja u ovom slučaju. Međutim, to je drukčiji standard od onog koji je Sud razvio u svojoj sudskoj praksi u području uskraćivanja prava na odbitak pretporeza ili oslobođenja od poreza u lancima transakcija koji su povezani s prijevaram. Kao pokazatelj dobre vjere osobito se može uzeti u obzir je li i na koji način porezni obveznik surađivao s poreznom upravom prilikom određivanja opsega organiziranog kriminala (štetu su u prvom redu prouzročili kupci fiktivnih računa).

62. Pritom, za razliku od onog što očito smatra porezna uprava, nije relevantno to što opseg zadaća osobe P. K. nije bio pisano utvrđen. Postojanje pisano utvrđenog opsega zadaća u svakom slučaju neznatno smanjuje rizik od kriminalnog ponašanja radnika. Zbog toga, za razliku od mišljenja koje je pravobranitelj naveo u očitovanju, nije relevantno je li izdavanje računa u načelu obuhvaćeno radnikovim zadaćama. Tko kao radnik želi izdavati fiktivne račune, može to činiti u svakom trenutku, neovisno o tome je li izdavanje točnih računa u njegovu opsegu zadaća.

63. Nadalje, činjenica da je osoba P. K. mogla izdavati obične račune i izvan sustava BOS te je to i činila ne znači da je poslodavac trebao predvidjeti da njegovi radnici izdaju i preprodaju lažne račune. Ako u računovodstvu (u sustavu BOS i izvan njega) dotad nije bilo nepravilnosti, elementi koje je navela porezna uprava ne upućuju na krivnju u pogledu nadzora. Kao što to društvo P pravilno navodi u svojem očitovanju, za privatni subjekt (kao poslodavca) samo se teško može spriječiti ta vrsta „organiziranog kriminala” osobe P. K., ostalih zaposlenika i kupaca računa.

64. U tom pogledu vjerojatno treba razlikovati između toga jesu li postojali konkretan povod ili konkretne naznake za poseban nadzor, kao što to pravilno navodi Komisija. U svakom slučaju, bez konkretnog povoda od poreznog obveznika može se zahtijevati da primjenjuje jednostavan interni sustav za upravljanje rizicima jer porezni obveznik ne može slijepo vjerovati svojim radnicima. Međutim, čim porezni obveznik posjeduje konkretne naznake, od njega se mogu zahtijevati i konkretnije mjere nadzora, pa čak i uključivanje tijela kaznenog progona. To u konačnici zahtijeva ukupnu ocjenu svih okolnosti koja je na sudu koji je uputio zahtjev.

³⁵ Vidjeti moje mišljenje u predmetu van der Ham i van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, t. 76.).

V. Zaključak

65. Stoga predlažem da se na prethodna pitanja koja je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odgovori na sljedeći način:

članak 203. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da prividni izdavatelj računa za fiktivne transakcije treba platiti u njemu iskazani porez samo 1. ako se pravo na odbitak pretporeza još nije moglo uskratiti primatelju računa, 2. ako mu se račun koji je izdala treća osoba može pripisati na temelju posebne odgovornosti (odnosno povezanosti) i 3. ako nije postupao u dobroj vjeri. Pritom se dobra vjera može isključiti samo u slučaju vlastite krivnje prividnog izdavatelja. Ta se krivnja može u slučaju poreznog obveznika sastojati i u skrivljenom pogrešnom odabiru ili nadzoru njegovih radnika.