



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 21. septembra 2023¹

Zadeva C-442/22

P sp. z o.o.
proti
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,
ob udeležbi
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Davčni zavezanec v skladu s členom 203 Direktive o DDV – Račun za fiktivne transakcije (navidezni račun) – Določitev izdajatelja računa – Račun, ki ga izda neupravičena tretja oseba – Navidezni račun, ki ga izda zaposleni brez vednosti delodajalca – Pripis odgovornosti za kriminalno ravnanje tretje osebe – Merilo dobre vere – Krivda davčnega zavezanca pri izbiri in nadzoru“

I. Uvod

1. V tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe gre za vprašanje preprečevanja goljufij, ki je že leta prevladujoča tematika v zakonodaji o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Znova zadeva obseg „odgovornosti podjetja“, ki je bilo nekako vpleteno v goljufijo drugega davčnega zavezanca na področju DDV. Kot je znano, za to zadošča že, da bi podjetje moralo vedeti, da je s svojo transakcijo sodelovalo pri transakciji, ki je bila vključena v utajo DDV.² V tem primeru se podjetju lahko zavrne odbitek ali oprostitev, morda pa tudi oboje skupaj.³

2. V obravnavanem primeru se sedaj pojavi še tretja možnost: dodatna davčna obveznost zaradi neupravičeno izkazanega davka. Pri tem gre na koncu za odgovornost podjetja za svoje zaposlene, ki so, ne da bi podjetje za to vedelo, na organiziran in kriminalen način naklepno pomagali pri tem, da so drugi davčni zavezanci lahko izvršili goljufijo na področju DDV (verjetno

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² Sodbe z dne 24. novembra 2022, Finanzamt M (obseg pravice do odbitka) (C-596/21, EU:C:2022:921, točka 25); z dne 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, točki 46 in 47); z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 94); z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 48); z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, točka 27); z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 39), in z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 56).

³ Glede iz tega izhajajoče težave nadkompensacije nastale škode glej že moje sklepne predloge v zadevi Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, točka 39 in naslednje).

skupaj z goljufijo na področju davka od dohodkov). Zaposleni na bencinskem servisu so tako zbirali zavržena blagajniška potrdila in nato izstavili nove račune prek drugega „sistema knjiženja“ za tam navedene količine goriva ter jih prodali zainteresiranim osebam. Te so zneske za dobave goriva (do katerih v tem kontekstu nikoli ni prišlo) uporabile za odbitek v okviru obračuna DDV in očitno tudi za odbitek poslovnih stroškov v okviru obračuna davka od dohodkov. Poljska država je to odkrila, vendar pa pri osebah, ki so storile goljufijo na področju DDV, ni uspela doseči odprave vse škode. Zato je finančna uprava vključila še podjetje, katero lastne transakcije sicer pravilno obdavčuje, ki pa je na videz samo izdalo fiktivne račune.

3. Vprašanje, na katero je treba odgovoriti v obravnavanem primeru, je torej, ali se davčne obveznosti podjetja spremenijo, če so njegovi zaposleni z izstavitvijo fiktivnih računov pod imenom podjetja pomagali pri izvedbi goljufije tretje osebe na področju DDV. Gre torej za „sankcioniranje“ na področju zakonodaje o DDV (na podlagi odgovornosti) davčnega zavezanca (delodajalca) za kriminalno ravnanje lastnih zaposlenih, ki so sodelovali pri goljufiji tretje osebe na področju DDV. Gre za oranje ledine v tem pogledu, da se je odgovornost za davčne obveznosti iz nepravilnih računov vedno nanašala na lastno napačno ravnanje podjetja. „Odgovornost“ za sodelovanje pri goljufiji tretje osebe na področju DDV je nasprotno do sedaj vedno zadevala pomanjkanje potrebne skrbnosti pri opravljanju transakcij v okviru verižnih poslov. Glede dejansko opravljenih transakcij pa podjetju v obravnavanem primeru ni možno ničesar očitati.

4. V posrednem davčnem sistemu z odbitkom preprečevanje davčnih goljufij sicer spada med velike izzive. Vsi so si enotni, kako pomembno je to preprečevanje goljufij. Vendar pa morajo, že kar zadeva temeljne pravice podjetij, obstajati meje. Te meje lahko sedaj Sodišče podrobneje opredeli.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Pravni okvir Unije je določen z Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV)⁴. Člen 203 Direktive o DDV davčno obveznost določa z izkazovanjem na računu:

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

B. Poljsko pravo

6. Poljska je Direktivo o DDV v nacionalno zakonodajo prenesla z Ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. 2011, št. 177, pozicija 1054, kakor je bil spremenjen; v nadaljevanju: zakon o DDV). Člen 108(1) zakona o DDV določa:

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

⁴ Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1) v različici, veljavni za sporna leta (od 2010 do 2014).

III. Dejansko stanje in postopek predhodnega odločanja

7. Tožeča družba P sp. z o.o. (v nadaljevanju: družba P) je med letoma 2001 in 2015 opravljala dejavnosti na področju prodaje goriv, založništva in oddajanja poslovnih prostorov v najem, bila je tudi nosilec gradbenih projektov. Družba je vodila popolno računovodstvo in bila registrirana za DDV, v povprečju je imela 14 zaposlenih.

8. Na podlagi davčnega nadzora, ki ga je opravil davčni urad, je bilo ugotovljeno, da je bilo pod imenom družbe P med januarjem 2010 in aprilom 2014 izdanih 1679 lažnih računov z izkazanim DDV (tako imenovanih „praznih“ računov, ki niso odražali dejanske prodaje blaga) v skupnem znesku 1.497.847 zlotov (PLN) (trenutno približno 335.000 EUR) podjetjem, ki so DDV, izkazan na teh računih, uveljavljali z odbitkom vstopnega DDV. Ti lažni računi niso bili evidentirani v poslovni knjigi družbe P. DDV ni bil plačan v državno blagajno niti ga družba P ni obračunala.

9. Predsednik uprave družbe P je v zvezi z ugotovitvami davčnega nadzora opravil lastno notranjo preiskavo. Na podlagi te se je izkazalo, da je „prazne“ račune brez vednosti in soglasja uprave družbe izdajal in prodajal eden od zaposlenih v družbi (v nadaljevanju: oseba P. K.).

10. Oseba P. K. je bila na bencinskem servisu družbe P kot vodja zaposlena od 25. novembra 2005 do 24. maja 2014, ko ji je pogodba o zaposlitvi prenehala zaradi kršitve delovnih obveznosti. Njene naloge so bile upravljanje blagajne, izdajanje računov in priprava dokumentov za glavno računovodkinjo.

11. Iz izjav osebe P. K. je razvidno, da je od leta 2010 dalje izdajala zbirne račune k blagajniškim potrdilom, ki so jih zbirali zaposleni na bencinskem servisu, ki ga je vodila. Blagajniška potrdila so bila pobrana iz zabojnika za odpadke. Za vsak račun so se v kotlovnici bencinskega servisa hranila blagajniška potrdila, sortirana po letih izdaje. S tem naj bi se zagotovilo, da računi pod imenom bencinskega servisa prek fiktivnih transakcij ne bi obsegali večjih količin goriva, kot jih je bencinski servis dejansko prodal. Družba P naj prek tega postopka ne bi utrpela nobene škode. Lažni računi so bili shranjeni na računalniku v pisarni (v zakodirani datoteki).

12. Oseba P. K. je te račune, vedno v odsotnosti svojega namestnika, izdala v drugačnem formatu kot zakonite račune. Kopij računov ni natisnila, da ne bi ustvarila „papirnatega arhiva“. Računov tudi ni posredovala v računovodstvo. Uporabila je podatke družbe P, ki jo je označila kot izdajatelja računa, in pri tem uporabila njeno davčno identifikacijsko številko (NIP). Na računih sta bila podpis in žig osebe P. K. Od leta 2014 je bil na računih le računalniški podpis brez žiga. Vsi sodelujoči zaposleni, ki so bili na bencinskem servisu podrejeni osebi P. K., so imeli od tega finančno korist. Zaposleni so prejeli plačilo glede na količino goriva, ki je bila izkazana na predloženih blagajniških potrdilih, uporabljenih za izdajo lažnih računov. Ni jasno, kako in kje so bili ti računi točno izdani. Glede na navedbe družbe P do tega očitno ni prišlo prek računalnika bencinskega servisa in tudi ne v njegovih prostorih.

13. Na podlagi ugotovitev davčnega nadzora je davčni urad zoper družbo P izdal odločbo, s katero je določil znesek dolgovanega DDV za obdobje od januarja 2010 do aprila 2014. Družba P je zoper to vložila pritožbo. Pritožbeni organ (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej; direktor davčnega urada) je odmero davka potrdil z odločbo o pritožbi z dne 31. oktobra 2017.

14. Na podlagi ugotovljenih okoliščin sta se oba organa strinjala, da so bile na lažnih računih dokumentirane dobave blaga in storitev, ki dejansko niso bile opravljene, čemur nobena od strank ni ugovarjala. Ti računi so simulirali dejansko opravljanje transakcij, da bi tretje osebe z goljufijo dosegle vračilo davka.

15. Oba organa sta menila, da družba P kot delodajalec ni ravnala s potrebno skrbnostjo, da bi preprečila izdajanje lažnih računov. 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 naj bi predsednik uprave družbe P vedel, da se računi na bencinskem servisu izdajajo k blagajniškimi potrdilom, to pomeni brez računovodskega nadzora, bi lahko in moral predvideti, da to olajšuje izdajanje lažnih računov. Tako naj bi pomanjkanje ustreznega nadzora in organizacije privedlo do tega, da je predsednik uprave družbe zadevno ravnanje odkril šele po davčnem nadzoru davčnega organa.

16. Po mnenju upravnih organov oseba P. K. ni bila tretja oseba v razmerju do družbe P, temveč vodja bencinskega servisa družbe P, torej zaposlena oseba, ki je bila pooblaščenca za dajanje navodil zaposlenim na bencinskem servisu in za izdajanje računov. Organa sta poleg tega navedla, da je kljub ukrepom za izključitev prejemnikov lažnih računov iz postopkov za vračilo nastala davčna škoda, ki je ni bilo mogoče pravočasno preprečiti.

17. S sodbo z dne 23. februarja 2018 je Wojewódzki Sąd Administracyjny (vojvodsko upravno sodišče, Poljska) zavrnilo tožbo družbe P zoper odločbo Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (direktor davčnega urada) v Lublinu in sprejelo argumente pritožbenega organa. Družba P je zoper to na Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) vložila kasacijsko pritožbo. To je postopek prekinilo in Sodišču na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo dve vprašanji:

- „1. Ali je treba člen 203 Direktive o DDV 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 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 Direktive o DDV 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?“

18. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložili družba P, poljska finančna uprava, poljski ombudsman za mala in srednja podjetja in Evropska komisija. Sodišče je v skladu s členom 76(2) Poslovnika odločilo, da se obravnava ne opravi.

IV. Pravna presoja

A. Vprašnji za predhodno odločanje in potek preiskave

19. Obe vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu odpirata vprašanje, katera tveganja mora v okviru zakonodaje o DDV nositi podjetje, ki je davčni zavezanec, kadar ga ogoljufajo lastni zaposleni. V obravnavanem primeru so ti brez vednosti podjetja izdajali fiktivne račune pod njegovim imenom in jih prodajali tretjim osebam za namene davčne goljufije za lastni račun.

20. Pri tem se ponovno postavlja vprašanje glede razlage člena 203 Direktive o DDV⁵. Ta naj bi preprečeval nevarnost neupravičenega odbitka vstopnega davka, ki ga uveljavlja prejemnik računa, z ujemajočo davčno obveznostjo izdajatelja računa. Zato je najprej treba razjasniti, kdo je v tem smislu izdajatelj računa – tisti, ki je izdal račun, ali tisti, ki je na računu naveden kot izdajatelj (glej točko B). Če je to le tisti, ki je račun tudi izdal, se postavlja vprašanje glede pogojev za to, da se (kriminalno) ravnanje nekoga drugega (tretje osebe) lahko pripiše navideznemu izdajatelju računa (glej točko C).

B. Izdajatelj računa v smislu člena 203 Direktive o DDV

1. Smisel in namen člena 203 Direktive o DDV

21. DDV je v skladu s členom 203 Direktive o DDV dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu. Kot je v tem pogledu že odločilo Sodišče,⁶ člen 203 Direktive o DDV zadeva „le“ DDV, ki je bil napačno zaračunan, torej DDV, ki zakonsko ni dolgovan, vendar je izkazan na računu.

22. Namen člena 203 Direktive o DDV je odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi jo lahko povzročilo uveljavljanje neupravičenega⁷ odbitka s strani prejemnika računa na podlagi tega računa.⁸ To nevarnost ponazarja dejansko stanje v obravnavanem primeru.

23. Pravica do odbitka sicer obstaja le za tiste davke, ki so povezani s transakcijo, ki je predmet DDV.⁹ Nevarnost izgube davčnih prihodkov pa obstaja toliko časa, dokler naslovnik računa, ki nepravilno izkazuje DDV, ta račun še lahko uporabi za uveljavljanje odbitka v skladu

⁵ Sodišče se je z razlago člena 203 Direktive o DDV nazadnje podrobneje ukvarjalo v sodbi z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil pomotoma zaračunan končnim potrošnikom) (C-378/21, EU:C:2022:968).

⁶ Sodba z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil pomotoma zaračunan končnim potrošnikom) (C-378/21, EU:C:2022:968, točki 21 in 23).

⁷ Kadar Sodišče v besedilu običajno govori o tem, da je namen člena 203 Direktive o DDV odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, „ki bi jo lahko povzročila pravica do odbitka“, je to nekoliko nenatančno; glej sodbe z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil pomotoma zaračunan končnim potrošnikom) (C-378/21, EU:C:2022:968, točka 20); z dne 29. septembra 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, točka 36); z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 32), z dne 11. aprila 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, točka 24), in z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, točka 32). Dejansko ravno ne gre za *pravico* do odbitka, temveč zgolj za nevarnost zaradi *neupravičenega* odbitka vstopnega davka. Verjetno je to tudi vedno mišljeno, saj upravičen odbitek ne more pomeniti nevarnosti izgube davčnih prihodkov.

⁸ Tako izrecno sodbe z dne 18. marca 2021, P (kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 27); z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 32); z dne 11. aprila 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, točka 24); z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, točka 32); z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točki 35 in 36), in z dne 18. junija 2009, Stadedco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 28 in naslednje).

⁹ Sodba z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 13).

s členom 168 Direktive o DDV.¹⁰ Ni namreč mogoče izključiti, da finančna uprava ne bo mogla pravočasno ugotoviti, da izvedbi formalno obstoječe pravice do odbitka nasprotujejo materialnopravni preudarki.

24. Namen člena 203 Direktive o DDV je v primeru neupravičeno izkazanega DDV torej ustrezna usklajenost odbitka vstopnega davka *prejemnika* računa in davčne obveznosti *izdajatelja* računa, kakor bi pri pravilnem računu običajno tudi obstajala med dobaviteljem in prejemnikom.¹¹ Glede na besedilo člena 203 Direktive o DDV pa ni potrebno, da je prejemnik računa dejansko odbil vstopni davek. Zadošča, da obstaja nevarnost, da bi se tak odbitek lahko (neupravičeno) uveljavljal.

25. Na koncu torej izdajatelj računa ne glede na krivdo nosi odgovornost za (abstraktno) tveganje, da lahko prejemnik računa na podlagi tega (nepravilnega) računa uveljavlja neupravičen odbitek vstopnega davka. Ne gre torej za pravo davčno obveznost, temveč za odgovornost izdajatelja računa za nevarnost, kot je to že pojasnilo Sodišče¹².

26. Ta odgovornost ne pride v poštev le v primeru zmote o pravilni davčni stopnji (na računu je navedena običajna davčna stopnja namesto znižane davčne stopnje), temveč tudi pri obračunu fiktivnih transakcij¹³.

27. Pri členu 203 Direktive o DDV gre torej za abstraktni položaj nevarnosti, zaradi katerega izdajatelj računa ne glede na krivdo odgovarja za nevarnost, ki jo je ustvaril, če za fiktivne transakcije izda navidezne račune. Posledica tega je, da je sam dolžan plačati nepravilno izkazani DDV.

2. Lastne omejitve položaja nevarnosti

28. Ta abstraktni položaj nevarnosti, ki izdajatelju računa ne glede na njegovo krivdo nalaga, da nosi nepravilno izkazani DDV, pa ima omejitve. Če naj ta odgovornost glede na temeljne pravice zadevne osebe (družba P se med drugim sklicuje na člen 17 Listine) ne bo samovoljna, je potreben tako objektivni razlog (torej nevarnost izgube davčnih prihodkov – glej točko a) kot tudi subjektivna pripisljivost nevarnosti (glej točko b).

a) Nujnost obstoja nevarnosti

29. Kot je pred kratkim odločilo Sodišče, položaj nevarnosti iz člena 203 Direktive o DDV ni izpolnjen, če je nevarnost izgube davčnih prihodkov *per se* izključena.¹⁴ Sodišče je temu pritrnilo v primeru, v katerem je bilo ugotovljeno, da so bili nepravilni računi izdani izključno končnim potrošnikom, ki niso bili upravičeni do odbitka vstopnega davka.¹⁵

¹⁰ Tako izrecno sodba z dne 18. junija 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 28 in naslednje), s sklicem na sodbo z dne 19. septembra 2000, *Schmeink & Cofreth in Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 57).

¹¹ Glej v tem pogledu tudi moje sklepne predloge v zadevi EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, točka 31 in naslednje).

¹² Tako izrecno sodba z dne 19. septembra 2000, *Schmeink & Cofreth in Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 61).

¹³ Glej na primer sodbo z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 26), v povezavi z mojimi sklepnimi predlogi v zadevi EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, točka 30 in naslednje). Na to se sklicuje sodba z dne 18. marca 2021, P (kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 30). Pred tem glej sodbo z dne 15. oktobra 2002, Komisija/Nemčija (C-427/98, EU:C:2002:581, točka 41). Podobno sodba z dne 29. septembra 2022, *Raiffeisen Leasing* (C-235/21, EU:C:2022:739, točka 35).

¹⁴ Sodba z dne 8. decembra 2022, *Finanzamt Österreich* (DDV, ki je bil pomotoma zaračunan končnim potrošnikom) (C-378/21, EU:C:2022:968, točki 24 in 25). Podobno že sodba z dne 11. aprila 2013, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, točka 24 in točka 32 in naslednje – za primer, da je finančna uprava že lahko dokončno zavrnila odbitek).

¹⁵ Sodba z dne 8. decembra 2022, *Finanzamt Österreich* (DDV, ki je bil pomotoma zaračunan končnim potrošnikom) (C-378/21, EU:C:2022:968, točka 25).

30. Taka nevarnost je prav tako *per se* izključena, če je finančna uprava, tako kot v obravnavanem primeru, že odkrila organizirano goljufijo, ki so jo izvedli zaposleni družbe P, tako da so kupci navideznih računov znani in jim je bil odbitek vstopnega davka lahko uspešno in dokončno zavrjen. Glede na navedbe v predlogu za sprejetje predhodne odločbe je to poljski državi uspelo v določenem obsegu. V tem obsegu se torej ne postavlja več vprašanje glede uporabe člena 203 Direktive o DDV, temveč kvečjemu še vprašanje glede sankcioniranja prodajalcev in kupcev navideznih računov. To pa je običajno vprašanje kazenskega prava in ne davčnega prava. Člen 203 Direktive o DDV, kot je že poudarilo Sodišče,¹⁶ nima narave sankcije.

31. Dodatna davčna obveznost izdajatelja računa (naj bo to družba P ali pa oseba P. K.) bi v takem primeru povzročila „obogatitev države“ v okviru goljufije na področju DDV. To bi očitno presegalo tisto, kar je potrebno za preprečevanje goljufij. Poleg tega bi šlo za nenavaden izid, če bi pravna država na podlagi odkrite goljufije na področju DDV lahko izkazala večji davčni prihodek kot brez take goljufije. Če se namreč odbitek vstopnega davka ni mogel uveljavljati, bi se prihodek Poljske od DDV povečal, čeprav ni bilo transakcije. Tak izid prav tako ne bi bil združljiv z naravo določbe o odgovornosti (glede tega izčrpno zgoraj v točki 22 in naslednjih).

32. Sodišče je v tem smislu zelo zgodaj razsodilo, da tudi če Direktiva o DDV ne vsebuje nobene določbe o tem, da izdajatelj računa popravi DDV, ki je bil neupravičeno zaračunan,¹⁷ je naloga držav članic, da za to najdejo rešitev.¹⁸ Sodišče je za to rešitev razvilo dve izhodišči, ki ju morajo države članice upoštevati.

33. Države članice morajo tako po eni strani, da se zagotovi nevtralnost DDV, v svojih notranjih pravnih redih določiti možnost popravka *vsake* neutemeljeno zaračunane dajatve, če izdajatelj računa dokaže, da je v *dobri veri*.¹⁹ Po drugi strani pa se z načelom nevtralnosti DDV zahteva, da se neupravičeno zaračunani DDV lahko popravi, kadar je izdajatelj računa pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov, *ne* da bi bilo državam članicam dopuščeno, da za tak popravek določijo pogoj dobrovernosti izdajatelja računa.²⁰

34. V zadnjem primeru ni pomembno, zakaj je izključena nevarnost izgube davčnih prihodkov – torej ali jo je aktivno odpravil izdajatelj računa ali pa je to uspelo finančni upravi.²¹ Kajti ukrepi, ki jih države članice sprejmejo za zagotovitev pravnega pobiranja davka in za preprečevanje utaj, ne

¹⁶ Sodba z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, točka 34). Podobno sodba z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, točka 37).

¹⁷ Tako izrecno sodbe z dne 18. marca 2021, P (kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 30); z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, točka 38), in z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 48).

¹⁸ Sodbe z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 35); z dne 6. novembra 2003, Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, točka 49); z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 49), in z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 18).

¹⁹ Sodbe z dne 18. marca 2021, P (kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 31); z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, točka 27); z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 33); z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, točka 33); z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 36), in z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 18).

²⁰ Sodbe z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, točka 28); z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 33); z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točka 37); z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 37); z dne 6. novembra 2003, Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, točka 50), in z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 58).

²¹ Glej sodbo z dne 11. aprila 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, točka 24 – zavrnitev s strani finančne uprave). Podobno tudi že sodba z dne 6. novembra 2003, Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, točka 52 – znesek, ki ne more biti DDV, ne predstavlja nevarnosti izgube davčnih prihodkov).

smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg teh ciljev. Njihova uporaba torej ne sme ogroziti nevtralnosti DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV.²² To velja zlasti za abstraktni položaj nevarnosti (o tem že zgoraj v točki 26 in naslednjih).

35. S tem se vprašanje glede uveljavljanja odgovornosti družbe P za navidezne račune, ki jih je izdala oseba P. K., postavlja le, če tega, da bi kupci uveljavljali odbitek vstopnega davka, ni bilo mogoče preprečiti, torej če, kar zadeva davčne prihodke Poljske, še vedno obstaja škoda.

b) Subjektivni pripis odgovornosti: izdajatelj računa

36. Če taka škoda še obstaja, bi bilo potrebno, da se odgovornost zanjo lahko pripiše tudi družbi P, kajti člen 203 Direktive o DDV obsega le izdajatelja teh računov. Obravnavani primer je poseben v tem pogledu, da dobavitelj, naveden na računu (tu: družba P), ki običajno izda račun, tega računa ni izdal. Račun je izdala oseba P. K., ki je zgolj uporabila ime svojega delodajalca. Zdi pa se, čeprav je bil uporabljen drug format računa, kot da je družba P izdala te račune. Uporabljeno je bilo njeno ime, njen naslov in njena davčna številka.

37. Če bi bila oseba P. K. povsem tuja tretja oseba, ki bi bolj ali manj naključno uporabila podatke družbe P za izdelavo fiktivnih računov in njihovo prodajo (tudi taki primeri so že obstajali), bi bil odgovor jasen. Ker ravnanja te tretje osebe ne bi bilo mogoče pripisati družbi P, bi bila odgovornost družbe P v tem primeru samovoljna in nesorazmerna, zato se te družbe – kot to navaja tudi finančna uprava – nikoli ne bi štelo za izdajatelja teh računov.

38. Drugače kot v primeru fiktivnih računov, ki jih izda tuja tretja oseba, pa v obravnavanem primeru obstaja določena bližina med dejanskim izdajateljem računa (osebo P. K.) in navideznim izdajateljem računa (družbo P) zaradi takrat obstoječega delovnega razmerja. Oseba P. K. je zavestno izkoristila podatke, ki jih je pridobila pri družbi P, o količinah goriva, za katere so bila zavržena blagajniška potrdila, podatke na računu, ki se nanašajo na družbo P, in njeno davčno številko.

39. Dejstvo pa je, da je ta (kriminalna) prodaja navideznih računov pod imenom družbe P potekala, ne da bi družba P to vedela ali hotela, in da tudi ni spadala pod delovne naloge, prenesene v okviru delovnopravne zakonodaje, ali bila krita s pooblastilom za izvedbo pravnega posla.

40. Odločilno vprašanje je, kdo je v takem primeru izdajatelj računa v smislu člena 203 Direktive o DDV. Razjasniti je torej treba, ali in pod katerimi pogoji je delodajalcu mogoče pripisati odgovornost za nezakonito ravnanje njegovih zaposlenih (v obravnavanem primeru v obliki organiziranega kriminala) oziroma se delodajalec v tem pogledu lahko razbremeni te odgovornosti zaradi svoje dobre vere.

41. V skladu z besedilom člena 203 Direktive o DDV je DDV dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu. Zadošča vsaka oseba – to pomeni, da ni treba, da je davčni zavezanec – ki izkaže DDV na računu. Direktiva poleg tega izhaja iz aktivnega ravnanja („izkaže“). DDV pa ni izkazala družba P, temveč njen zaposleni, oseba P. K. Glede na besedilo Direktive o DDV je torej oseba P. K. dolžna plačati DDV, ki ga je nepravilno izkazala. Družba P je le na videz izdajatelj računa.

²² Sodba z dne 18. junija 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 39); glej ustrezno sodbo z dne 19. septembra 2000, *Schmeink & Cofreth in Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 59 in tam navedena sodna praksa).

42. Smisel in namen, navedena zgoraj (točka 22 in naslednje), kot odgovornost za nevarnost izgube davčnih prihodkov pri tem govorita proti temu, da bi se odgovornost poleg izdajatelju naložila tudi „navideznemu izdajatelju“. Pri členu 203 Direktive o DDV ne gre za kaznovanje ali podvojitve davčnih prihodkov, temveč za odvrnitev nevarnosti izgube davčnih prihodkov. Kot izdajatelj v smislu člena 203 Direktive o DDV lahko zato pride v poštev le ena oseba. To izhaja tudi iz možnosti popravka, ki jo Sodišče priznava celo izdajatelju, ki ravna krivdno. V skladu s tem morajo države članice določiti možnost *popravka vsake* neutemeljeno zaračunane dajatve, če izdajatelj računa dokaže, da je v dobri veri.²³ Pogoj za to pa je, da ta oseba tudi ve, komu je izdala nepravilne račune. Družbi P pa kupci računov niso poznani. Kdo so ti kupci, ve le oseba P. K.

43. Če torej še vedno obstaja nevarnost izgube poljskih davčnih prihodkov (oziroma njihovo oškodovanje), je načelno oseba P. K. kot izdajatelj navideznih računov dolžna plačati DDV, ki je neupravičeno izkazan na teh računih.

C. Pripis odgovornosti za kriminalno ravnanje tretje osebe

44. Kaj drugega bi kvečjemu lahko veljalo, če bi se davčnemu zavezancu (tu: družbi P) nekako lahko pripisala odgovornost za kriminalno ravnanje osebe P. K. Zlasti poljska finančna uprava se sklicuje na neke vrste „krivdo pri nadzoru“. Ker je družba P vedela, da lahko oseba P. K. tudi ročno izda račune zunaj običajnega sistema za izdajo računov, bi družba P morala vedeti, da se izdajajo navidezni računi. Ker družba P ni izvajala ustreznih ukrepov nadzora, naj bi se ji lahko pripisala odgovornost za ravnanje osebe P. K.

1. Pripis odgovornosti za tuje kriminalno ravnanje po „načelu“ prepovedi goljufije?

45. To izhodišče Poljske nekoliko spominja na sodno prakso Sodišča glede zavrnitve odbitka (ali oprostitve ali morda celo obojega hkrati), če je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da s pridobitvijo blaga ali storitev sodeluje pri transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV²⁴.

46. Sodišče meni, da je treba za takega davčnega zavezanca za potrebe Direktive o DDV šteti, da sodeluje ali olajšuje izvedbo goljufije, ne glede na to, ali ima korist od nadaljnje prodaje blaga ali uporabe storitev v okviru obdavčenih izstopnih transakcij, ki jih izvede.²⁵ Nacionalni organi in sodišča morajo torej zavriniti pravico do odbitka, če se glede na objektivne elemente izkaže, da se ta pravica uveljavlja z namenom goljufije ali zlorabe.²⁶ Iz tega je Sodišče celo izpeljalo posebno „načelo prepovedi goljufije“, očitno veljavno na področju zakonodaje o DDV.²⁷

²³ Sodbe z dne 18. marca 2021, P (kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 31); z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, točka 27); z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 33); z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, točka 33); z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 36), in z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 18).

²⁴ Glej sodbe z dne 24. novembra 2022, Finanzamt M (obseg pravice do odbitka) (C-596/21, EU:C:2022:921, točka 25); z dne 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, točki 46 in 47); z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 94); z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 48); z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, točka 27); z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 39), in z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 56).

²⁵ Sodbi z dne 24. novembra 2022, Finanzamt M (obseg pravice do odbitka) (C-596/21, EU:C:2022:921, točka 25), in z dne 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, točki 46 in 47 ter tam navedena sodna praksa).

²⁶ Sodbi z dne 24. novembra 2022, Finanzamt M (obseg pravice do odbitka) (C-596/21, EU:C:2022:921, točka 24), in z dne 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, točka 45 in tam navedena sodna praksa).

²⁷ Sodba z dne 24. novembra 2022, Finanzamt M (obseg pravice do odbitka) (C-596/21, EU:C:2022:921, točki 20 in 29).

47. Ne glede na dejstvo, da je ta sodna praksa zelo široka in odpira nadaljnja vprašanja,²⁸ v obravnavanem primeru ne gre za to, da bi družba P uveljavljala odbitek ali oprostitev, torej premoženjskopravne pravice. Družba P le ne želi odgovarjati za premoženjsko korist tretje osebe (kupcev navideznih računov, s katerimi ni v nobenem pogledu povezana). Ne gre torej za preprečevanje goljufij znotraj verižnih poslov, temveč za nadomestno odgovornost²⁹ „vsakogar“.

48. Zgolj to, da nekdo ve (ali bi moral vedeti), da tuja tretja oseba izdaja in prodaja fiktivne račune z uporabo njegovega imena, pa glede na besedilo člena 203 Direktive o DDV ne more utemeljiti odgovornosti. Za preprečevanje kaznivih dejanj ni pristojen „vsakdo“, temveč država članica. Brez posebnega razloga za pripis odgovornosti te tretje osebe³⁰ se davčnemu zavezancu ne more zavriniti „koristi“ (oprostitev in/ali odbitek), še zlasti pa se ne more „vsakomur“ naprtiti odgovornosti (z naložitvijo dodatne davčne obveznosti).

2. Pripis odgovornosti za kriminalno ravnanje lastnih zaposlenih po merilu slabe vere

49. Rešitev torej ne izhaja iz zgoraj navedene sodne prakse glede preprečevanja goljufij, temveč iz načela nevtralnosti in sodne prakse Sodišča glede člena 203 Direktive o DDV. V skladu s tem morajo namreč države članice, da se zagotovi nevtralnost DDV, v svojih notranjih pravnih redih določiti možnost popravka vsake neutemeljeno zaračunane dajatve, če izdajatelj računa – glede katerega Komisija v svojih stališčih pravilno poudarja, da ni treba, da je trgovec – dokaže, da je *v dobri veri*.³¹

50. To sicer zadeva izdajatelja računa, kar družba P ni. Izhodišče pa se lahko – tako očitno meni tudi Komisija – prenese na tistega, ki ga je treba na videz šteti za izdajatelja računa (navidezni izdajatelj). Če je bil ta namreč v dobri veri, potem je bolj žrtev kot pa storilec in se člen 203 Direktive o DDV zanj ne more uporabiti. Če pa nasprotno ni bil v dobri veri *in* se mu lahko ravnanje izdajatelja računa (na podlagi posebne bližine ali odgovornosti) pripiše kot lastno ravnanje, potem je tudi lahko odgovoren kot izdajatelj nepravilnega računa.

51. Upoštevati je treba, da v obravnavanem primeru kriminalna dejavnost zaposlenega, namreč izdaja in prodaja navideznih računov, ni bila neposredno povezana z njegovim položajem v družbi P, ki ga je imel na podlagi delovnopravne zakonodaje. Nasprotno, ta položaj mu je le dajal priložnost za to dejavnost, ki pa je bila z vidika delovnopravne zakonodaje prepovedana. Zato izdaje teh računov – drugače kot če zaposleni v okviru tekočega poslovanja izdajajo račune (morebiti napačne) za dobavo goriva – ni mogoče brez nadaljnjega pripisati družbi P. V tem pogledu je treba razlikovati med izdajo računov *v imenu družbe P* (v okviru delovnopravnih pooblastil) in izdajo računov *pod imenom družbe P* (kvazi v okviru organizirane kriminalitete in brez njene vednosti).

²⁸ To kažejo številni predlogi za sprejetje predhodne odločbe na to tematiko – glej na primer nedavne sodbe z dne 24. novembra 2022, Finanzamt M (obseg pravice do odbitka) (C-596/21, EU:C:2022:921); z dne 15. septembra 2022, HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687), in z dne 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910).

²⁹ Tako izrecno sodba z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 61).

³⁰ Tega Sodišče očitno v svoji sodni praksi glede preprečevanja goljufij vidi v obstoječih verižnih poslih in uveljavljanju „koristi“ v okviru teh verižnih poslov.

³¹ Sodbe z dne 18. marca 2021, P (kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, točka 31); z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, točka 27); z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 33); z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, točka 33); z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 36), in z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 18).

52. Vendarle pa obstaja – kot to pravilno poudarja finančna uprava – določena bližina oziroma odgovornost delodajalca za svoje zaposlene. Zato je odločilno, po katerih merilih je mogoče govoriti o dobrovernem delodajalcu.

3. Merilo dobre vere v okviru člena 203 Direktive o DDV

53. Dobrovernost je izključena, če je delodajalec vedel za ravnanje svojega zaposlenega in ni ukrepal, čeprav bi lahko. V tem primeru zavestno prevzame njegovo ravnanje. Tedaj ga je treba zaradi vtisa, ki nastane s fiktivnimi računi in ki ga zavestno sprejema, šteti za edinega izdajatelja teh računov. Za tak položaj pa v obravnavanem primeru ne gre.

54. Sodišče je v povezavi z znižanjem kmetijskih subvencij zaradi kršitev obveznosti, povezanih z njihovo odobritvijo, ki jih je zagrešila tretja oseba (izvajalec), že razvilo merila za pripis odgovornosti. Razsodilo je, da je v primeru kršitve, ki jo je storil tretji in ki je dela izvrševal po naročilu upravičenca do pomoči, za to kršitev lahko odgovoren navedeni upravičenec, če je pri izbiri ali nadzoru tega tretjega ali dajanju navodil temu tretjemu ravnal namerno ali malomarno. To velja ne glede na to, ali je navedeni tretji sam ravnal namerno ali malomarno.³² Tega pa ni mogoče preprosto prenesti na obravnavani položaj. Po eni strani družba P osebi P. K. ni naročila, naj izdaja navidezne račune, temveč je ta sama namerno ravnala zunaj svojega „naročila“. Po drugi strani pri družbi P tudi ni prišlo do obogatitve na račun državnih sredstev, ki naj bi se ji zopet odvzela zaradi nedoseganja namenov.

55. Kljub temu pa se lahko uporabi tam omenjena ideja o lastni krivdi pri izbiri in nadzoru (tu: delodajalca), če je ta davčni zavezanec v smislu zakonodaje o DDV. Davčni zavezanci namreč v okviru delovanja sistema DDV zasedajo poseben položaj. Sodišče jih zato označuje tudi kot pobiralce davka za državo.³³

56. Posredno oblikovani sistem DDV je ravno zaradi razhajanja med dejanskimi plačniki DDV in davčnimi zavezanci posebej dovzeten za zlorabe. To tveganje se le še poveča z odbitkom, ki ga davčni zavezanec uveljavlja v okviru verižnih poslov. Za preprečevanje tega systemskega tveganja goljufij pa je v prvi vrsti odgovoren zakonodajalec.

57. To še posebej velja v uniji, v kateri je pravna država posebna vrednota. Sodišče tako vedno pogosteje poudarja, da so v Uniji združene države, ki spoštujejo in delijo vrednote iz člena 2 PEU.³⁴ Med vrednote, navedene v členu 2 PEU, na katerih temelji Unija, spada tudi načelo pravne države. Zato država članica ne more tega tveganja, ki ga je sama ustvarila, enostransko prevaliti na subjekte zasebnega prava. Preprečevanje davčnih goljufij je v prvi vrsti naloga države, ne zasebnika. Kot ustrezno v svojih stališčih poudarja Komisija, tudi varstvo pred izgubo davčnih prihodkov ne more voditi do tega, da se davčnega zavezanca, ki z goljufijo (tu: prodajo navideznih računov) nima ničesar, obremeni z DDV.

58. Država kot davčni upnik pa je v posrednem davčnem sistemu nujno odvisna od pomoči davčnih zavezancev kot pobiralcev davka. Tudi če morajo ti prisilno in brezplačno sodelovati pri pobiranju DDV, ni nesorazmerno, če se pri tem zahteva določena, vendar ne pretirana skrbnost.

³² Sodba z dne 27. februarja 2014, van der Ham in van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98, točka 53). Glej v zvezi s tem tudi moje sklepne predloge v zadevi van der Ham in van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, točka 73 in naslednje).

³³ Sodbi z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25), in z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21).

³⁴ Sodba z dne 24. junija 2019, Komisija/Poljska (neodvisnost vrhovnega sodišča) (C-619/18, EU:C:2019:531, točki 42 in 43).

Kot pobiralec davka za državo se davčni zavezanec zato zlasti ne sme obrniti stran in goljufijo na področju DDV zavestno vzeti v zakup. V okviru prava Unije to vpliva tudi na pripisovanje odgovornosti lastnih zaposlenih za ravnanja goljufije.

59. Kot sem že navedla v mojih sklepnih predlogih v postopku glede vračila pomoči v kmetijstvu, zakonodaje nekaterih držav članic na področju odškodninskega prava načeloma ne poznajo načela odgovornosti za napačno ravnanje pomočnikov ne glede na lastno krivdo.³⁵ Naročnik torej tudi v skladu z morebitnim nenapisanim načelom v okviru prava Unije ne odgovarja avtomatično za napačno ravnanje svojega pomočnika kot za lastno ravnanje, temveč kvečjemu v obsegu, kot mu je morda osebno mogoče očitati krivdo pri izbiri ali nadzoru.

60. V povezavi s členom 203 Direktive o DDV to pomeni, da je treba družbo P šteti za dobroverno, dokler ji ni mogoče očitati *lastne* krivde. Zgolj splošno izhodišče „bi morala vedeti“ torej še ne utemeljuje lastne krivde navedene družbe, temveč je potrebno, da ji je osebno mogoče očitati krivdo pri izbiri ali nadzoru njenih zaposlenih. V obravnavanem primeru krivda pri izbiri ni razvidna, tako da pride v poštev le krivda pri nadzoru.

61. Ali je v obravnavanem primeru podana takšna krivda, lahko presodi le predložitveno sodišče. Gre pa za drugačen standard od tistega, ki ga je Sodišče razvilo v svoji sodni praksi pri zavrnitvi odbitka ali oprostitve v okviru verižnih poslov „z znaki goljufije“. Pri indicu glede obstoja dobre vere se zlasti lahko upošteva, ali in kako je davčni zavezanec pri preiskavi obsega organizirane kriminalitete (škodo so v prvi vrsti povzročili kupci navideznih računov) sodeloval s finančno upravo.

62. Drugače kot očitno meni davčni urad, pri tem ni pomembno, da naloge osebe P. K. niso bile opredeljene v pisni obliki. To, ali so bile naloge pisno opredeljene ali ne, kvečjemu neznatno zmanjšuje tveganje kriminalnega ravnanja zaposlenega. Zato ni pomembno – drugače kot to v svojih stališčih meni ombudsman – ali izdajanje računov načelno spada med naloge zaposlenega ali ne. Kdor želi kot zaposleni izdajati navidezne račune, lahko to stori kadarkoli, ne glede na to, ali izdajanje pravih računov spada med njegove naloge ali ne.

63. Dalje, dejstvo, da je oseba P. K. običajne račune lahko in tudi je izdajala tudi zunaj sistema BOS, ne pomeni, da bi delodajalec moral predvideti, da njegovi zaposleni izdajajo in prodajajo navidezne račune. Če pri izdajanju računov (v okviru sistema BOS in zunaj njega) do sedaj ni prihajalo do nepravilnosti, iz točk, ki jih je navedel davčni urad, ne izhaja krivda pri nadzoru. Kot v svojih stališčih pravilno pripominja družba P, lahko zasebnik (kot delodajalec) le težko prepreči tako vrsto „organizirane kriminalitete“, kot so jo izvajali oseba P. K., drugi zaposleni in kupci računov.

64. V tem pogledu bo verjetno treba razlikovati med tem, ali je obstajal konkretni povod oziroma ali so obstajali konkretni indici – kot ustrezno navaja Komisija – za posebni nadzor ali ne. Brez konkretnega povoda se od davčnega zavezanca morda kvečjemu lahko zahteva preprost interni sistem upravljanja s tveganji – davčni zavezanec ne more kar na slepo zaupati svojim zaposlenim. Če pa ima davčni zavezanec na razpolago konkretne indice, se lahko od njega zahtevajo tudi konkretni ukrepi nadzora, vse tja do vključitve organov kazenskega pregona. To je navsezadnje celostna presoja ob upoštevanju vseh okoliščin, ki jo mora opraviti predložitveno sodišče.

³⁵ Glej moje sklepnice predloge v zadevi van der Ham in van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, točka 76).

V. Predlog

65. Sodišču zato predlagam, naj na vprašanji, ki ju je v predhodno odločanje predložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), odgovori tako:

Člen 203 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je navidezni izdajatelj računa za fiktivne transakcije dolžan plačati DDV, izkazan na računu, le tedaj, če: prvič, prejemniku računa še ni bilo mogoče zavrniti odbitka vstopnega davka, mu je, drugič, treba pripisati izdajo računa s strani tretje osebe zaradi posebne odgovornosti (oziroma bližine), in, tretjič, ni bil v dobri veri. Dobrovernost je pri tem lahko izključena le v primeru lastne krivde navideznega izdajatelja. Ta krivda lahko v primeru davčnega zavezanca obstaja tudi v krivdni pomanjkljivi izbiri njegovih zaposlenih ali krivdnem pomanjkljivem nadzoru nad njimi.