



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 30. januarja 2024*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 203 – Obveznost plačila – Oseba, ki na računu izkaže DDV – Oseba, ki je dolžna plačati DDV – Lažni računi, ki jih izda zaposleni, na katerih so navedeni podatki njegovega delodajalca brez njegove vednosti in brez njegove privolitve – Skrbnost delodajalca“

V zadevi C-442/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 26. maja 2022, ki je na Sodišče prispela 5. julija 2022, v postopku

P sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,

ob udeležbi

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi N. Piçarra, predsednik senata, K. Jürimäe (poročevalka), predsednica tretjega senata, in M. Safjan, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za P sp. z o.o. M. B. Przeciechowski, advokat, in I. Skrok, doradca podatkowy,
- za Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie B. Kołodziej in T. Wojciechowski,

* Jezik postopka: poljščina.

- za Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców P. Chrupek, radca prawny,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in M. Rynkowski, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 8. septembra 2023,
izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo P sp. z o.o. (v nadaljevanju: družba P) in Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (direktor oddelka davčne uprave v Lublinu, Poljska) (v nadaljevanju: davčna uprava) zaradi dolgov iz naslova davka na dodano vrednost (DDV), nastalih zaradi lažnih računov, ki jih je izdala P. K., zaposlena pri družbi P.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 9 Direktive o DDV določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

2. Za davčnega zavezanca se poleg oseb iz odstavka 1 šteje vsaka oseba, ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo, ki ga prodajalec ali pridobitelj odpošlje ali odpelje ali se to za njun račun odpošlje ali odpelje pridobitelju v kraj zunaj ozemlja države članice vendar na ozemlju [Evropske] [s]kupnosti.“

- 4 Člen 167 te direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

- 5 Člen 203 navedene direktive določa:

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

6 Člen 205 iste direktive določa:

„V primerih iz členov 193 do 200 in členov 202, 203 in 204 lahko države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV.“

Poljsko pravo

7 Člen 108(1) ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. iz leta 2011, št. 177, pozicija 1054) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), s katerim je prenesen člen 203 Direktive 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.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 8 V obdobju od leta 2001 do leta 2014 je družba P, zavezanka za DDV, med drugim opravljala dejavnost maloprodaje goriva na bencinskem servisu, ki ga je od novembra 2005 upravljala P. K., zaposlena pri tej družbi.
- 9 Po davčnem nadzoru je bilo ugotovljeno, da je ta družba med januarjem 2010 in aprilom 2014 izdala 1679 računov, na katerih je bil naveden znesek DDV, ki ni odražal dejanske prodaje blaga, v skupni vrednosti 1.497.847 poljskih zlotov (približno 319.254 EUR) subjektom, ki so odbili DDV, naveden na teh računih. Navedeni računi niso bili vpisani v računovodske izkaze družbe P in ustrezni DDV ni bil plačan v državni proračun niti naveden v davčnih obračunih te družbe.
- 10 Sporni računi so bili fiktivno povezani z dejanskimi prodajami, ki jih je opravila bencinska postaja, ki jo je upravljala P. K., in so bile evidentirane v blagajnah družbe P. Tem računom so bili dodani pravi blagajniški računi, ki so ustrezali transakcijam, ki so bile dejansko opravljene s subjekti, ki niso bili navedeni na navedenih računih, in jih je P. K. izdala in prodala brez soglasja in brez vednosti vodstva te družbe, da bi subjekti, ki so bili naslovniki istih računov, goljufivo pridobili vračilo DDV.
- 11 Te račune so zbirali zaposleni na bencinskem servisu in jih v zameno za finančno korist izročali osebi P. K. Sporni računi so bili na računalniku bencinskega servisa shranjeni v drugačni obliki kot običajni računi, ki jih je izdala družba P., in jih ni bilo mogoče pregledati, če računalnik ni bil odblokiran. P. K. je uporabljala podatke družbe P., pri čemer je ta oseba to družbo navedla kot izdajateljico spornih računov in na njih navedla identifikacijsko številko davčnega zavezanca (v nadaljevanju: IŠD) te družbe.
- 12 P. K. je bila 24. maja 2014 odpovedana pogodba o zaposlitvi zaradi kršitve obveznosti.
- 13 Naczelnik Urzędu Skarbowego (direktor davčnega urada, Poljska) je po davčnem nadzoru izdal odločbo o odmeri DDV, ki ga mora družba P plačati na podlagi spornih računov, izdanih med januarjem 2010 in aprilom 2014.

- 14 Davčna uprava je z odločbo z dne 31. oktobra 2017 to odločbo potrdila. Menila je, da družba P ni izkazala potrebne skrbnosti, da bi se izognila izdaji spornih računov. Noben dokument namreč ni natančno določal odgovornosti osebe P. K., ki je lahko glede na svoje naloge izdajala račune, ki ustrezajo prihodkom bencinskega servisa, zunaj informacijskega računovodskega sistema te družbe, in to brez odobritve njenega vodstva. Ker je predsednik upravnega odbora navedene družbe vedel, da so bili računi izdani v zvezi z blagajniškimi računi, ki jih je izdal bencinski servis, in to brez računovodskega nadzora, bi lahko in moral predvideti, da bo ta način delovanja olajšal izdajo računov za goljufive namene. Prav zaradi neobstoja ustreznega nadzora in organizacije naj bi predsednik upravnega odbora družbe P sporna ravnanja odkril šele ob nadzoru, ki ga je opravila davčna uprava. Iz tega sledi, da osebe P. K. ni mogoče šteti za tretjo osebo v razmerju do družbe P.
- 15 Poleg tega naj nevarnost proračunske izgube za davčno upravo ne bi bila izključena, tako da naj bi se uporabljal člen 108(1) zakona o DDV.
- 16 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (upravno sodišče vojvodstva v Lublinu, Poljska) je z odločbo z dne 23. februarja 2018 zavrnilo tožbo, ki jo je družba P vložila zoper odločbo davčne uprave. Ta družba je nato vložila kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), ki je predložitveno sodišče v tej zadevi.
- 17 Po mnenju tega sodišča obstajata dve nasprotujoči si nacionalni sodni praksi glede razlage člena 108(1) zakona o DDV, s katerim je prenesen člen 203 Direktive o DDV.
- 18 V skladu s prvo razlago naj za uporabo te določbe ne bi bilo treba upoštevati dejstva, da je sporne račune izdal zaposleni, pri čemer je uporabil ime in IŠD svojega delodajalca. Zadoščala naj bi namreč ugotovitev, da je bila ta zaposlena oseba pooblaščenca za izdajanje računov in da mora zato družba, ki jo je zaposlila, prevzeti tveganja, povezana z izbiro svojih zaposlenih. Oprostitev delodajalca v primeru, da njegov zaposleni izda račune, bi pomenila prenos te odgovornosti na državo članico, kar ni sprejemljivo. Taka razlaga pa bi pomenila, da bi bilo treba ugotoviti, ali je ta odgovornost objektivna ali krivdna odgovornost. V zadnjenavedenem primeru naj bi za družbo, katere podatki so navedeni na spornem računu, obveznost plačila DDV veljala le, če je ravnala krivdno oziroma malomarno ali ni izpolnila svoje dolžnosti nadzora.
- 19 V skladu z drugo razlago se subjekt, katerega podatke je drug subjekt nezakonito zlorabil, ne bi štel za izdajatelja spornega računa in naj torej ne bi bil dolžan plačati DDV, ki je naveden na tem računu, v skladu s členom 108(1) zakona o DDV. Ta določba naj bi jasno določala, da je subjekt, ki „izstavi račun“, in ne subjekt, katerega podatki so bili zlorabljeni, dolžan plačati DDV. Predložitveno sodišče dodaja, da bi taka razlaga lahko izhajala tudi iz besedila člena 203 Direktive o DDV.
- 20 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti 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 [prvega vprašanja] 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?“

Vprašanja za predhodno odločanje

- 21 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 203 Direktive o DDV razlagati tako, da je treba, če je zaposleni pri davčnem zavezancu za DDV izdal lažni račun, na katerem je izkazan DDV, pri čemer je uporabil identiteto svojega delodajalca kot davčnega zavezanca brez njegove vednosti in brez njegovega soglasja, šteti, da je ta zaposleni oseba, ki izkaže DDV, v smislu tega člena.
- 22 Člen 203 Direktive o DDV določa, da je vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu, dolžna plačati davek, izkazan na tem računu.
- 23 Na prvem mestu, glede področja uporabe navedenega člena 203 je Sodišče pojasnilo, da mora DDV, izkazan na računu, izdajatelj tega računa plačati, tudi če ni nobene dejanske obdavčljive transakcije (glej v tem smislu sodbi z dne 31. januarja 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, točka 38, in z dne 8. decembra 2022, *Finanzamt Österreich (Končnim potrošnikom napačno zaračunan DDV)*, C-378/21, EU:C:2022:968, točka 19).
- 24 V skladu z ustaljeno sodno prakso je namreč namen navedenega člena 203 Direktive o DDV odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi jo lahko povzročila pravica do odbitka, določena z Direktivo o DDV (sodbi z dne 31. januarja 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, točka 32, in z dne 8. decembra 2022, *Finanzamt Österreich (Končnim potrošnikom napačno zaračunan DDV)*, C-378/21, EU:C:2022:968, točka 20). Ta člen se torej uporablja, če je bil DDV napačno zaračunan in če obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov, ker lahko prejemnik zadevnega računa uveljavlja svojo pravico do odbitka takega DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2022, *Finanzamt Österreich (Končnim potrošnikom napačno zaračunan DDV)*, C-378/21, EU:C:2022:968, točka 21).
- 25 Tako mora izdajatelj računa, na katerem je naveden znesek DDV, ta znesek plačati neodvisno od kakršne koli napake, če obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov. Če pa se, nasprotno, tako tveganje izgube izključi, se člen 203 Direktive o DDV ne uporabi (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2022, *Finanzamt Österreich (Končnim potrošnikom napačno zaračunan DDV)*, C-378/21, EU:C:2022:968, točka 24).
- 26 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da so bili sporni računi izdani z namenom goljufije. Zneski DDV so bili namreč fiktivno zaračunani, da so lahko naslovniki teh računov z goljufijo pridobili pravico do odbitka tega DDV. Predložitveno sodišče navaja, da nevarnost izgube davčnih prihodkov ni izključena, ker se pravica do odbitka, ki bi jo lahko uveljavljali naslovniki navedenih računov, ne izravna s plačilom ustreznega zneska s strani izdajatelja teh računov. Tak položaj torej načeloma spada na področje uporabe člena 203 Direktive o DDV, dokler obstaja tako tveganje.

- 27 Kar zadeva, na drugem mestu, opredelitev osebe, na katero je naslovljena obveznost iz navedenega člena 203, je treba opozoriti, da uporaba izraza „vsaka oseba“ kaže na to, da ta oseba ni nujno davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive o DDV. Za fizično osebo, ki ni davčni zavezanec, torej načeloma lahko velja obveznost iz člena 203 te direktive, če na računu izkaže DDV.
- 28 Vendar na podlagi besedila tega člena 203 ni mogoče odgovoriti na vprašanje, kdo je „oseba, ki izkaže DDV“, v smislu navedenega člena 203, če so navideznemu izdajatelju računa, ki je zavezanec za DDV, nezakonito odvzeti identifikacijski podatki kot zavezancu za ta davek in je ta račun lažni račun, ki ga je zaposleni pri tem davčnem zavezancu izdal za namene utaje DDV. Izraz „vsaka oseba“ bi se namreč zaradi svoje splošnosti in neselektivnosti lahko nanašal tako na davčnega zavezanca kot na zaposlenega.
- 29 V zvezi s tem je treba poudariti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso boj proti morebitnim goljufigam in zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja, ter da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije z namenom goljufige ali zlorabe (glej v tem smislu sodbi z dne 29. aprila 2004, Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263, točka 76, in z dne 2. julija 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, točka 38).
- 30 V nasprotju s tem ciljem pa bi bilo, če bi se člen 203 Direktive o DDV razlagal tako, da je navidezni izdajatelj goljufigega računa, na katerem je izkazan DDV, ki mu je bila odvzeta identiteta davčnega zavezanca za DDV, „oseba, ki izkaže DDV“, v smislu tega člena, če je ta navidezni izdajatelj dobroveren in davčna uprava pozna identiteto osebe, ki je ta lažni račun dejansko izdala. V takem položaju je torej prav to zadnjenavedeno osebo treba šteti za „osebo, ki izkaže DDV“, v smislu navedenega člena 203.
- 31 V obravnavanem primeru je ena od zaposlenih uporabila podatke svojega delodajalca brez njegove vednosti in brez njegove privolitve za izdajo lažnih računov, na katerih je bil naveden DDV in na katerih je bil ta delodajalec predstavljen kot davčni zavezanec, da bi jih nezakonito prodala, da bi lahko kupci neupravičeno uveljavljali pravico do odbitka DDV, ki ni bil upravičen.
- 32 Vendar predložitveno sodišče v predložitveni odločbi pojasnjuje, da delodajalec ni ravnal z vso potrebno skrbnostjo, da bi se izognil izdajanju lažnih računov. Ta zaposlena je bila namreč zadolžena za izdajanje računov in je bila med drugim pooblaščenca za izdajanje računov DDV zunaj informacijskega sistema izdajanja računov, ne da bi ji bilo treba pridobiti dodatno soglasje delodajalca. Davčna uprava naj bi torej menila, da ta delodajalec ni izpolnil svoje obveznosti nadzora ter da mu je njegova malomarnost preprečila odkrivanje in preprečevanje goljufigih praks svoje zaposlene. Ta uprava je tako menila, da je treba navedenega delodajalca šteti za osebo, ki je izkazala DDV v smislu člena 203 Direktive o DDV, in da je torej na podlagi nacionalne določbe, s katero je bil ta člen 203 prenesen, dolžan plačati DDV, naveden na spornih računih.
- 33 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, ki se je razvila v okoliščinah, ki se sicer razlikujejo od okoliščin v postopku v glavni stvari, ni v nasprotju s pravom Unije, da se od gospodarskega subjekta zahteva, da sprejme vse ukrepe, ki se od njega lahko razumno zahtevajo, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do goljufige na področju DDV (sodbi z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točka 65, in z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 54).

- 34 S tega vidika je Sodišče že razsodilo, da se je, kadar obstajajo indici, ki kažejo na nepravilnost ali goljufijo, preudaren gospodarski subjekt glede na okoliščine primera dolžan pozanimati o drugem gospodarskem subjektu, od katerega namerava kupiti blago in storitve, da bi se prepričal o njegovi zanesljivosti (sodba z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 60).
- 35 Ob upoštevanju cilja, navedenega v točki 29 te sodbe, pa mora biti podobna dolžnost skrbnega ravnanja v okviru člena 203 Direktive o DDV naložena delodajalcu v razmerju do njegovega zaposlenega, zlasti kadar je ta zaposleni zadolžen za izdajanje računov, na katerih je izkazan DDV, v imenu in za račun svojega delodajalca. Tako takega delodajalca, zavezanca za DDV, ni mogoče šteti za dobrovernega, če ni ravnal razumno skrbno, da bi nadziral ravnanja svojega zaposlenega in s tem preprečil, da bi lahko ta uporabil njegove identifikacijske podatke kot zavezanca za DDV za izdajo lažnih računov za namene goljufije. V takem položaju mu je mogoče pripisati goljufiva ravnanja njegovega zaposlenega, tako da ga je treba šteti za osebo, ki je izkazala DDV na spornih računih v smislu tega člena 203.
- 36 Tako mora v takih okoliščinah davčna uprava ali sodišče, ki odloča o zadevi, opraviti celovito presojo vseh upoštevanih elementov, da bi ugotovilo, ali je davčni zavezanec, katerega podatke o identifikaciji za namene DDV je njegov zaposleni zlorabil pri izdajanju lažnih računov za goljufijo, izkazal potrebno skrbnost pri nadzoru nad ravnanjem tega uslužbenca. Če ni tako, je ta davčni zavezanec v skladu s členom 203 Direktive o DDV dolžan plačati DDV, izkazan na teh računih.
- 37 Glede na zgornje preudarke je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 203 Direktive o DDV razlagati tako, da je treba, če je zaposleni pri davčnem zavezancu za DDV izdal lažni račun, na katerem je izkazan DDV, pri čemer je uporabil identiteto svojega delodajalca kot davčnega zavezanca brez njegove vednosti in brez njegovega soglasja, šteti, da je ta zaposleni oseba, ki izkaže DDV, v smislu tega člena 203, razen če ta davčni zavezanec ni ravnal razumno skrbno, kot se zahteva za nadzor nad ravnanjem navedenega zaposlenega.

Stroški

- 38 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako, da

je treba, če je zaposleni pri davčnem zavezancu za davek na dodano vrednost (DDV) izdal lažni račun, na katerem je izkazan DDV, pri čemer je uporabil identiteto svojega delodajalca kot davčnega zavezanca brez njegove vednosti in brez njegovega soglasja, šteti, da je ta zaposleni oseba, ki izkaže DDV, v smislu tega člena 203, razen če ta davčni zavezanec ni ravnal razumno skrbno, kot se zahteva za nadzor nad ravnanjem navedenega zaposlenega.

Podpisi