

Sag C-442/22**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

5. juli 2022

Forelæggende ret:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Afgørelse af:

26. maj 2022

Appellant:

P Sp. z o.o.

Indstævnt:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

Hovedsagens genstand

Kassationsappel iværksat ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) (herefter »den øverste forvaltningsdomstol«) til prøvelse af dom afsagt af Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Lublin, Polen) den 23. februar 2018, som forkastede P sp. z o. o.'s søgsmål til prøvelse af afgørelse truffet af Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (direktøren for skatte- og afgiftskammeret i Lublin, Polen) den 31. oktober 2017, som stadfæstede afgørelsen truffet af Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. (direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden i P., Polen) den 15. marts 2017, som fastsatte det beløb, som P sp. z o.o. skulle betale i merværdiafgift (herefter »moms«) for perioden fra januar 2010 til april 2014 i forbindelse med, at en af selskabets ansatte havde fulgt en praksis med udstedelse af falske (såkaldte »tomme«) momsfakturaer.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Den forelæggende ret har forelagt Domstolen spørgsmål i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde og ønsker at få oplyst, om det i tilfælde, hvor en ansat hos en afgiftspligtig person har udstedt en falsk faktura med angivelse af moms uden den afgiftspligtige persons viden eller samtykke, er den afgiftspligtige person, hvis oplysninger uretmæssigt er blevet anført i den pågældende faktura, eller om det er den ansatte, som uretmæssigt har anført moms på fakturaen ved at anvende oplysninger om den afgiftspligtige person, som er vedkommendes arbejdsgiver, der i henhold til artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF skal anses for at være den person, der har anført moms på fakturaen, og som derfor er forpligtet til at betale momsen. Betydningen af arbejdsgiverens manglende udvisning af rettidig omhu i forbindelse med tilsyn med den ansatte. Objektivt ansvar.

Præjudicielle spørgsmål

1) Skal artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) [...] fortolkes således, at den person, som har anført moms på en faktura, og som er forpligtet til at betale momsen, i det tilfælde, hvor en ansat hos en afgiftspligtig person har udstedt en falsk faktura med angivelse af moms, og hvor den ansatte uden arbejdsgiverens viden eller samtykke har angivet arbejdsgiveren som den afgiftspligtige person, skal, anses for at være:

- den afgiftspligtige person, hvis oplysninger uretmæssigt er blevet anført i fakturaen, eller
- den ansatte, der uretmæssigt har anført moms på fakturaen ved at bruge den afgiftspligtige persons oplysninger?

2) Er det for besvarelsen af spørgsmålet om, hvem der i henhold til artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF skal anses for at være den person, der har anført moms på en faktura, og som er forpligtet til at betale moms under de omstændigheder, der er nævnt i spørgsmål 1, væsentligt, om den afgiftspligtige person, der beskæftiger den ansatte, som uretmæssigt har anført oplysningerne om den afgiftspligtige person på en momsfaktura, kan foreholdes ikke at have udvist rettidig omhu i tilsynet med den ansatte?

Anførte EU-retlige retsfor skrifter

Artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1):

»Momsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.«

Anførte nationale retsforskrifter

Artikel 108, stk. 1, i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov af 11.3.2004 om moms på varer og tjenesteydelser) (Dz.U. af 2011, nr. 177, pos. 1054 med senere ændringer, herefter »momsloven«):

»Når en juridisk person, en organisatorisk enhed, der ikke har status som juridisk person, eller en fysisk person udsteder en faktura med angivelse af et momsbeløb, er vedkommende forpligtet til at betale dette beløb.«

Kort redegørelse for de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Appellanten, selskabet P sp.z o.o., udøvede virksomhed inden for salg af brændstof, ejendomsudvikling, forlagsvirksomhed og udlejning af erhvervslokaler i perioden fra 2001 til 2015. Selskabet førte fuldstændig bogføring og var momsregistreret med i gennemsnit 14 ansatte samt en person, der var ansat på en opgavespecifik kontrakt.
- 2 Som følge af skatte- og afgiftsmyndighedens krydskontrol af afgifter blev det fastslået, at det appellerende selskab mellem januar 2010 og april 2014 havde udstedt 1 679 falske momsfakturaer for et samlet momsbeløb på 1 497 847 PLN (såkaldte »tomme« fakturaer, der ikke afspejler det faktiske salg af varer) til enheder, der afregnede den moms, der var anført på disse fakturaer. Disse falske fakturaer blev ikke registreret i det appellerende selskabs salgsfortegnelser, og den udgående moms, der var anført på dem, blev hverken indbetalt til statskassen eller bogført af selskabet.
- 3 Udstedelsen af de falske fakturaer var forbundet med det faktiske salg, som blev registreret af det appellerende selskab ved brug af kasseapparater, der registrerede salg på en tankstation. Med henblik herpå blev kopier af disse falske momsfakturaer ledsaget af kvitteringer, som i virkeligheden stammede fra transaktioner, der var blevet gennemført med andre enheder end dem, der var angivet på de udstedte momsfakturaer.
- 4 I forbindelse med resultaterne af afgiftskontrollen foretog formanden for det appellerende selskabs bestyrelse sin egen interne undersøgelse af sagen, som afslørede, at P.K., en ansat i selskabet, havde udstedt og handlet med såkaldte »tomme« momsfakturaer uden selskabets bestyrelses viden eller samtykke.
- 5 P.K. var ansat på det appellerende selskabs tankstation som leder fra den 25. november 2005 til den 24. maj 2014, hvor hendes ansættelse blev opsagt i henhold til artikel 52 i kodeks pracy (arbejdsloven) som følge af, at hun havde tilsidesat sine pligter som ansat. Hendes opgaver havde bl.a. bestået i at betjene kasseapparatet, udskrive fakturaer og forberede dokumenter til hovedbogholderen.
- 6 Det fremgår af P.K.'s forklaringer, at hun fra 2010 havde udstedt samlefakturaer for kvitteringer, som blev indsamlet af de ansatte på den tankstation, hun var leder

for. Kvitteringerne kom fra skraldespandene og alle de ansatte, der indsamlede kvitteringer, opnåede en økonomisk fordel. For hver enkelt faktura blev der i kedelrummet opbevaret kvitteringer sorteret efter årstal med henblik på at sikre, at de udstedte fakturaer ikke var tomme. Det var ikke hensigten, at denne fremgangsmådeskulle skade det appellerende selskab. De falske fakturaer blev gemt på en computer på kontoret (i en usynlig fil, som ikke kunne låses op). P.K. udstedte disse fakturaer i et andet format end de korrekte fakturaer, og gjorde det altid i sin stedfortræders fravær. Hun udskrev ikke kopier af fakturaerne for ikke at skabe et »papirarkiv«, og da der var tale om fakturaer for kvitteringer, videresendte hun dem ikke til bogføringsafdelingen. Hun anvendte det appellerende selskabs oplysninger ved at angive selskabet som udsteder af fakturaerne og ved at angive selskabets momsregistreringsnummer. Fakturaerne var forsynet med P.K.'s underskrift og stempel, og fra 2014 med en digital signatur uden stempel. Alle de samarbejdsvillige medarbejdere fik en økonomisk fordel. De ansatte modtog beløb svarende til det antal liter brændstof, som var angivet på de udleverede kvitteringer, der blev brugt til at udstede falske fakturaer.

- 7 Som følge af resultaterne af afgiftskontrollen traf Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. (direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden i P.) afgørelse om fastsættelse af den moms, som det appellerende selskab skulle betale som følge af udstedelsen af falske fakturaer i perioden fra januar 2010 til april 2014.
- 8 Dyrektor Izby Skarbowej w L. (direktøren for skatte- og afgiftskammeret i L.), som behandlede klagen over denne afgørelse, stadfæstede den ved afgørelse af 31. oktober 2017.
- 9 På grundlag af de fastlagte faktiske omstændigheder var begge myndigheder enige om, hvilket parterne ikke har benægtet, at de falske fakturaer dokumenterede levering af varer og tjenesteydelser, som i virkeligheden ikke var blevet foretaget. Disse fakturaer foregav at omhandle virkelige transaktioner med henblik på uretmæssigt at opnåafgiftsrefusion. Myndighederne fandt, at arbejdsgiveren ikke havde udvist den fornødne omhu med henblik på at forhindre udstedelsen af de falske momsfakturaer. Det præcise omfang af P.K.'s ansættelsesmæssige forpligtelser var ikke blevet defineret skriftligt. Hendes brede ansvarsområde indebar, at hun skulle udstede momsfakturaer for kvitteringer uden for BOS-systemet i Excel-format uden yderligere samtykke fra arbejdsgiveren. Da formanden for det appellerende selskabs bestyrelse var bekendt med, at der blev udstedt fakturaer for kvitteringer på tankstationen, dvs. uden for bogføringsafdelingens kontrol, kunne og burde han derfor have forudset, at dette gjorde det lettere at udstede falske fakturaer. Det var manglen på tilstrækkeligt tilsyn og organisering, der var årsag til, at selskabets bestyrelsesformand først opdagede den pågældende praksis efter en krydskontrol foretaget af skatte- og afgiftsmyndigheden.
- 10 Ifølge myndighederne var P.K. ikke tredjemand i forhold til det appellerende selskab, men var leder af en tankstation, der tilhørte selskabet. Hun var ansat med beføjelse til at udstede fakturaer og var ansvarlig for en personalegruppe.

- 11 Myndighederne fandt endvidere, at der på trods af de foretagne foranstaltninger, der havde til formål at udelukke de personer, der modtog disse falske moms fakturaer, fra at afregne dem, var sket et tab af afgiftsindtægter, som ikke blev forhindret i tide, hvorfor momslovens artikel 108, stk. 1, derfor finder anvendelse i sagen.
- 12 Ved dom af 23. februar 2018 forkastede Wojewódzki Sąd Administracyjny (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager) det søgsmål, som det appellerende selskab havde anlagt til prøvelse af afgørelsen fra Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (direktøren for skatte- og afgiftskammeret i Lublin) og godtog klageinstansens argumentation.
- 13 Det appellerende selskab iværksatte en kassationsappel til prøvelse af den ovennævnte dom i henhold til artikel 173, stk. 1, ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (lov af 30.8.2002 om retspleje ved forvaltningsdomstolene) (Dz.U. af 2019, pos. 2325 som ændret).

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 14 Det appellerende selskab har i sin kassationsappel gjort følgende gældende:
 - 1) Tilsidesættelse af artikel 108, stk. 1, som følge af en fejlagtig anvendelse heraf, idet:
 - a) Det ikke var den juridiske person, dvs. det appellerende selskab, der havde udstedt fakturaerne, men en fysisk person, nemlig en af selskabets ansatte, der gjorde det med henblik på at skabe grundlag for, at de enheder, der samarbejdede med hende, kunne foretage ulovlige momsfradrag. Dermed optrådte hun som tredjemand uden for rammerne af det retsforhold, der bestod mellem hende og hendes arbejdsgiver, og i strid med hendes beføjelser til at udstede fakturaer til »personer, der har ret hertil«. Hun havde angivet det appellerende selskab på fakturaerne uden dets viden eller samtykke.
 - b) De enheder, der var angivet som modtagere af fakturaerne, var forpligtet til at tilbagebetale de afgiftsbeløb, der var opstået som følge af, at afgiften var sat for lavt, således at der ikke er opstået afgiftsmæssige tab. I mellemtiden er det primære formål med artikel 203 i direktiv 2006/112/EF og artikel 108, stk. 1, i momsloven, som gennemfører direktivet i polsk ret, at forhindre tab af afgiftsindtægter ved, at modtageren ulovligt fratrækker den afgift, der er anført på en faktura, og ikke at indføre en sanktion, der har til formål at pålægge den afgiftspligtige person en forpligtelse til at betale et bestemt beløb som følge af udstedelsen af en falsk faktura uden dennes viden eller samtykke.
 2. Tilsidesættelse af artikel 108, stk. 1, som følge af en fejlagtig fortolkning af denne bestemmelse, da det følger af dommen:

- a) at »anerkendelsen af arbejdsgiverens manglende ansvar af de ovennævnte grunde vil medføre, at ansvaret flyttes fra de erhvervsdrivende til staten, hvilket er uacceptabelt«. Ifølge en korrekt sproglig fortolkning af denne bestemmelse flyttes ansvaret dog ikke til statskassen i tilfælde af manglende ansvar hos den juridiske person, der er arbejdsgiver, idet ansvaret for udstedelsen af falske fakturaer tværtimod påhviler den fysiske person, der faktisk har udstedt dem
- b) at en ulovlig handling foretaget af den juridiske persons ansatte, der har anvendt sin arbejdsgivers oplysninger ved at angive denne som udsteder af fakturaen, og som dermed har tilsidesat omfanget af sin beføjelse til at udstede moms fakturaer til »personer, der har ret hertil«, indebærer, at fakturaen er udstedt af den juridiske person. Det appellerende selskab har imidlertid hverken givet den ansatte et udtrykkelig eller et stiltiende samtykke til den ulovlige handling, hvilket er en nødvendig betingelse for at pålægge selskabet ansvar i henhold til den pågældende bestemmelse
- c) at det er tilstrækkeligt for, at en juridisk person kan holdes ansvarlig i henhold til denne bestemmelse, at dens ledende organ kunne have haft kendskab til de ulovlige handlinger, som blev foretaget af dens ansatte, henset til, at disse handlinger blev udført over en lang periode. For at denne bestemmelse kan finde anvendelse, er det imidlertid nødvendigt, at den juridiske persons ledende organ faktisk havde kendskab til og accepterede den praksis, der bestod i at udstede falske fakturaer. En eventuel forsømmelse for så vidt angår den kontrol, som det tilkommer en juridisk persons bestyrelse at foretage, og som utilsigtet har gjort det muligt for en ansat i selskabet at foretage ulovlige handlinger, der har medført et tab for statskassen, kan kun indebære, at den juridiske person ifalder erstatningsansvar, såfremt der foreligger særskilte bestemmelser.
- 15 Den anden part i sagen har fastholdt det standpunkt, der er givet udtryk for på et tidligere tidspunkt i sagen.

Kort redegørelse for begrundelsen for forelæggelsen

- 16 Ifølge Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) kræver afgørelsen af denne kassationsappel en besvarelse fra Den Europæiske Unions Domstol af spørgsmålet om fortolkningen af og reglerne for anvendelsen af artikel 203 i direktiv 2006/112/EF, som er blevet gennemført i polsk ret ved momslovens artikel 108, stk. 1.
- 17 Tvisten mellem parterne i sagen drejer sig om spørgsmålet, om det i tilfælde hvor en ansat hos en afgiftspligtig person har udstedt en falsk faktura med angivelse af moms uden arbejdsgiverens viden eller samtykke, er den afgiftspligtige person, hvis oplysninger ulovligt er blevet angivet i fakturaen, eller den ansatte, der ulovligt har anført moms på fakturaen ved brug af den afgiftspligtige persons oplysninger, der i lyset af artikel 203 i direktiv 2006/112/EF skal anses for at være den afgiftspligtige person, som har anført moms på fakturaen, og som er forpligtet til at betale moms.

- 18 I sager med lignende faktiske omstændigheder som i den foreliggende sag har de nationale forvaltningsdomstole indtaget to forskellige standpunkter for så vidt angår fortolkningen af den pågældende bestemmelse.
- 19 Ifølge det første standpunkt »er der ikke grundlag for at pålægge den ansatte, der har udstedt de omstridte fakturaer, at betale afgiften, idet bestemmelsen henviser til den person, der er anført på fakturaen som dens udsteder, dvs. den person, der har foretaget salget« (jf. f.eks. den øverste forvaltningsdomstols dom af 10.4.2013, sagsnr. I FSK 362/12). Tilhængerne af dette synspunkt peger på den rolle, som den ansatte, der udsteder fakturaerne, har spillet. Ansættelsesforholdet og de beføjelser, der er tillagt den ansatte, indebærer, at der ikke kan ses bort fra vedkommendes deltagelse i udstedelsen af de falske fakturaer. Det er den erhvervsdrivende, som bærer risikoen for at udøve økonomisk aktivitet, udvælge sine ansatte og føre tilsyn med den måde, hvorpå de udfører deres opgaver. Hvis det anerkendes, at arbejdsgiveren ikke er ansvarlig på dette grundlag, vil dette medføre, at ansvaret for udøvelsen af økonomiske aktiviteter pålægges staten, hvilket ikke kan accepteres. Det er dette standpunkt, som retten i første instans har indtaget.
- 20 Tilhængerne af det andet standpunkt er af den opfattelse, at en enhed, hvis oplysninger uretmæssigt er blevet påført en faktura, og i hvilken forbindelse en anden enhed uretmæssigt har »udgivet« sig for at være denne førstnævnte enhed, ikke kan anses for at være den person, som har udstedt fakturaen, og som er afgiftspligtig i henhold til momslovens artikel 108, stk. 1. Dette gælder også i tilfælde, hvor den enhed, hvis oplysninger uretmæssigt er blevet anvendt, er en afgiftspligtig person (jf. den øverste forvaltningsdomstols dom af 27.6.2017, sagsnr. I FSK 1459/15). Det antages således, at fortolkningen af momslovens artikel 108, stk. 1, ikke kan føre til, at en enhed, der ikke har noget at gøre med udstedelsen af fakturaen, pålægges en forpligtelse til at betale den afgift, der er anført på fakturaen. Bestemmelsen fastslår, at den afgiftspligtige person er den person, der »udsteder en faktura«, og ikke den person, hvis oplysninger, der er anført på fakturaen som værende udstederen heraf.

Med andre ord, hvis der som følge af en anden persons ulovlige handling på en faktura er anført en enhed som udsteder af en faktura, som ikke var bekendt med udstedelsen af fakturaen, som ikke har givet samtykke til udstedelsen, som ikke faktisk har udstedt fakturaen, som ikke har anmodet om at få den udstedt og som ikke har anvendt den i et retsforhold, kan en sådan enhed ikke betragtes som udsteder af fakturaen i henhold til momslovens artikel 108, stk. 1.

- 21 Såfremt det første standpunkt lægges til grund, hvorefter den enhed, der under disse omstændigheder må anses for at have anført moms på fakturaen, og som dermed er den person, der er forpligtet til at betale momsen i henhold til artikel 203 i direktiv 2006/112/EF, er den enhed, som er angivet som udsteder på fakturaen, selv i de tilfælde, hvor den ansatte har vildledt sin arbejdsgiver, som ikke er bekendt med den praksis, der består i at udstede falske fakturaer, er det nødvendigt at besvare spørgsmålet, om denne enhed er ansvarlig for udstedelsen

af falske fakturaer på et objektivt grundlag – alene af den grund, at det er en ansat i enheden, som har udstedt fakturaerne – eller på et culpagrundlag, dvs. for ikke at have udvist rettidig omhu for så vidt angår organiseringen af virksomheden, herunder at give sine ansatte beføjelse til at udstede fakturaer. I sidstnævnte tilfælde kan den pågældende arbejdsgiver fritages for ansvar, hvis den manglende udvisning af rettidig omhu ikke kan tilskrives vedkommende. Spørgsmålet er dernæst, om der i en sådan situation ikke er nogen, der er forpligtet til at betale den moms, der ulovligt er anført på fakturaen, eller om ansvaret overgår til den ansatte, der ulovligt har anført den pågældende moms.

- 22 Anerkendelsen af, at den person, der har anført moms på fakturaen, og som dermed er ansvarlig for betalingen heraf, er den person (den ansatte), der faktisk har anført momsen på fakturaen ved at gøre brug af sin arbejdsgivers oplysninger uden arbejdsgiverens viden og samtykke, vil derimod medføre en risiko for, at forpligtelsen i direktivets artikel 203 ikke opfyldes på grund af den pågældende persons økonomiske situation. Det er imidlertid ubestridt, at det var denne person, der faktisk havde anført momsen på den ulovligt udstedte faktura. Af denne årsag bliver denne person, som det også er tilfældet i den foreliggende sag, oftest sigtet i en straffesag, hvilket viser, at de retshåndhavende myndigheder pålægger den person, der faktisk har udstedt moms fakturaen, ansvaret, og ikke den afgiftspligtige person, hvis oplysninger ulovligt er blevet brugt af denne person. Dette taler for, at det også af afgiftsmæssige årsager er den person (den ansatte), der faktisk har begået afgiftssvig ved at udstede en falsk faktura med angivelse af moms, som skal betale denne afgift i henhold til artikel 203 i direktiv 2006/112/EF, snarere end den enhed, hvis oplysninger personen har anvendt uden denne enheds viden.