

Mål C-442/22**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

5 juli 2022

Domstol som begär förhandsavgörande:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

26 maj 2022

Klagande:

P Sp. z o.o.

Motpart:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

Saken i det nationella målet

Överklagande till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) (nedan kallad NSA) av den dom som Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Lublin) meddelade den 23 februari 2018, som avslog det överklagande som ingetts av P sp. z. o. o. av beslutet från Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (direktören för skattemyndigheten i Lublin) av den 31 oktober 2017 om fastställande av det beslut som Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. (chefen för skattekontoret i P.) fattade den 15 mars 2017 och som fastställde beloppet för mervärdesskatt för P sp. z o.o. för perioden januari 2010-april 2014 i samband med att en anställd vid detta företag utfärdade falska mervärdesskattefakturer.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Den hänskjutande domstolen har ställt frågor till EU-domstolen enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt och önskar få klarhet i huruvida, i en situation där en anställd hos en beskattningsbar person har utfärdat en falsk

faktura med angivande av mervärdesskatt utan den beskattningsbara personens vetskap och medgivande, den person som anges på mervärdesskattefakturan och som därför är skyldig att betala mervärdesskatt mot bakgrund av artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG ska anses vara den beskattningsbara person vars namn felaktigt har använts för innehållet i fakturan, eller den anställda som felaktigt har angett mervärdesskatt på fakturan genom att använda uppgifter avseende den beskattningsbara personen (arbetsgivaren). Betydelsen av arbetsgivarens bristande omsorg vid övervakningen av arbetstagaren. Strikt ansvar.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1) Ska artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) tolkas så, att i en situation där en anställd hos en beskattningsbar person har utfärdat en falsk faktura med angivande av mervärdesskatt, på vilken den anställda utan arbetsgivarens vetskap eller medgivande har angett arbetsgivaren som beskattningsbar person, ska den person som anger mervärdesskatt på en faktura och är skyldig att betala mervärdesskatten anses vara

- den beskattningsbara personen, vars uppgifter rättsstridigt har använts i fakturan, eller
- den anställda, som rättsstridigt har angett mervärdesskatt på en faktura med hjälp av uppgifter om en beskattningsbar person?

2) Är det, för att besvara frågan om vem som enligt artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG ska anses vara den person som anger mervärdesskatt på en faktura och som är skyldig att betala mervärdesskatten under sådana omständigheter som avses i punkt 1, av betydelse om den beskattningsbara personen, som anställt en person som på ett rättsstridigt sätt har fört in uppgifter om den beskattningsbara person som anställt denna på en mervärdesskattefaktura, kan anklagas för att ha brustit i sin tillsyn över den anställda?

Gemenskapsrättsliga bestämmelser som det hänvisas till

Artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1):

”Mervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.”

Anförda nationella bestämmelser

Artikel 108.1 i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lag av den 11 mars 2004 om mervärdesskatt) (Dz.U. 2011, nr 177, position 1054 med ändringar) (nedan kallad mervärdesskattelagen):

”När en juridisk person, en organisatorisk enhet som inte är en juridisk person eller en fysisk person utfärdar en faktura där skattebeloppet anges är den skyldig att betala det.”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Klaganden, bolaget P sp. z o.o., var verksam inom försäljning av bränsle, fastighetsutveckling, förlagsverksamhet och uthyrning av kommersiella lokaler mellan 2001 och 2015. Bolaget förde fullständig bokföring och var registrerat för mervärdesskatt med i genomsnitt 14 anställda och en anställd på kontrakt.
- 2 Som ett resultat av en skattekontroll som utfördes av skattekontoret fastställdes det att klaganden mellan januari 2010 och april 2014 utfärdade 1 679 falska mervärdesskattefakturor för ett sammanlagt mervärdesskattebelopp på 1 497 847 PLN (så kallade ”tomma” fakturor som inte återspeglar den faktiska försäljningen av varor) till enheter som betalade den mervärdesskatt som angavs på dessa fakturor. Dessa falska fakturor bokfördes inte i klagandens försäljningsregister och den mervärdesskatt som angavs på dem betalades inte till statsbudgeten och avräknades inte av klaganden.
- 3 Utfärdandet av falska fakturor var kopplat till den faktiska försäljning som klaganden registrerade med hjälp av kassor som registrerade försäljningen på bensinstationer. För detta ändamål åtföljdes kopian av dessa falska mervärdesskattefakturor av kvitton som i själva verket härrörde från transaktioner med andra än dem som angavs på de utfärdade fakturorna.
- 4 Ordföranden i klagandens styrelse genomförde med anledning av resultaten av skattekontrollen en egen intern utredning i ärendet, varvid det framkom att den anställda P. K. i bolaget hade utfärdat och handlat med så kallade ”tomma” mervärdesskattefakturor utan att bolagets styrelse kände till det och hade gett sitt samtycke.
- 5 P. K. var anställd vid klagandens bensinstation som chef från den 25 november 2005 till den 24 maj 2014, då hennes anställning avslutades enligt artikel 52 i kodeks pracy (arbetslagen) till följd av att hon hade åsidosatt sina skyldigheter som anställd. Hennes arbetsuppgifter bestod bland annat i att sköta kassan, skriva ut fakturor och förbereda dokument för redovisningschefen.
- 6 Det framgår av P.K:s uttalanden att hon från och med 2010 utfärdade samlingsfakturor för kvitton som samlades in av de anställda på den bensinstation

där hon var chef. Kvittona kom från sopkärlen och alla anställda som samlade in kvittona fick ekonomiska fördelar. För varje faktura förvarades sorterade kvitton med årtal i pannrummet för att visa att de utfärdade fakturorna inte var tomma och att förfarandet inte innebar någon skada för klaganden. De falska fakturorna sparades på en dator på kontoret (i en osynlig fil som inte gick att låsa upp). P.K. utfärdade dessa fakturor i ett annat format än de korrekta fakturorna och alltid i sin ställföreträdares frånvaro och skrev inte ut kopior av fakturorna för att inte skapa ett "pappersarkiv" och eftersom det rörde sig om fakturor för kvitton vidarebefordrade hon dem inte till bokföringsavdelningen. Hon använde uppgifter om klaganden, identifierade den som fakturautställare och använde dess momsregistreringsnummer. Fakturorna är försedda med P.K:s signatur och stämpel och sedan 2014 med en datorsignatur utan stämpel. Alla de anställda som samarbetade fick ekonomiska fördelar. Anställda betalades för så många liter bränsle som angavs på de kvitton som användes för att utfärda en falsk faktura.

- 7 Till följd av resultaten av en skattekontroll utfärdade Naczelnik Urzędu Skarbowego w P (chefen för skattekontoret i P) ett beslut om fastställande avseende klaganden av beloppet för den mervärdesskatt som klaganden är skyldig att betala med anledning av utfärdandet av falska fakturor mellan januari 2010 och april 2014.
- 8 Dyrektor Izby Skarbowej w L (direktören för skattemyndigheten i L), som behandlade överklagandet av detta beslut, fastställde det genom ett beslut av den 31 oktober 2017.
- 9 På grundval av de fastställda omständigheterna var båda myndigheterna överens om, vilket parterna inte förnekade, att de falska fakturorna dokumenterade en leverans av varor och tjänster som i själva verket inte hade ägt rum. Dessa fakturor simulerade verkliga transaktioner i syfte att otillbörligen erhålla återbetalning av skatt. Skattemyndigheten fann att arbetsgivaren inte hade vidtagit tillräckliga åtgärder för att förhindra utställandet av falska fakturor. De skyldigheter som P.K. hade var inte exakt definierade i skrift. I ett brett spektrum av befogenheter ingick rätten att utfärda mervärdesskattefakturor för kvitton utanför BOS-systemet i Excel-format utan ytterligare samtycke från arbetsgivaren. Eftersom ordföranden i klagandens styrelse visste att det utfärdades fakturor för kvittona på bensinstationen, det vill säga utan kontroll av bokföringsavdelningen, kunde och borde ordföranden därför ha förutsett att detta underlättade utfärdandet av otillförlitliga fakturor. Det var bristen på lämplig övervakning och organisation som gjorde att bolagets styrelseordförande upptäckte förfarandet i fråga först efter en kontroll av skattemyndigheten.
- 10 Enligt myndigheterna var P.K. inte en tredje part i förhållande till klaganden, utan chef för en bensinstation som tillhörde företaget, det vill säga en anställd med befogenhet att utfärda fakturor och ansvarig för en personalgrupp.
- 11 Myndigheterna slog vidare fast att trots åtgärder för att utesluta de motparter som använde dessa falska mervärdesskattefakturor från skatteavräkning förekom

skattavräkning som inte förhindrades i tid och att det därför är motiverat att tillämpa artikel 108.1 i mervärdesskattelagen i detta fall.

- 12 I en dom av den 23 februari 2018 avslog Wojewódzki Sąd Administracyjny (vojvodskapsförvaltningsdomstolen) klagandens överklagande av beslutet från Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (direktören för skattemyndigheten) och godtog argumentationen i det överklagade beslutet.
- 13 Klaganden överklagade domen med stöd av artikel 173 § 1 i ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (lag av den 30 augusti 2002 om förfaranden vid förvaltningsdomstolar) (Dz.U. 2019, position 2325 med ändringar).

Parternas huvudargument

- 14 I sitt överklagande har klaganden gjort gällande följande:
 - 1) Åsidosättande av artikel 108.1 på grund av felaktig tillämpning av denna, eftersom:
 - a) Det var inte den juridiska personen, det vill säga klaganden, som utfärdade fakturorna, utan en fysisk person, klagandens anställda, som gjorde detta i syfte att skapa förutsättningar för att enheter som samarbetade med henne skulle kunna göra olagliga skatteavdrag. Därmed agerade hon som tredje part, utanför det rättsliga förhållandet mellan henne och hennes arbetsgivare och i strid med sin befogenhet att utfärda fakturor till ”personer som har rätt därtill”. Hon angav klaganden på fakturorna utan dess vetskap och medgivande.
 - b) De enheter som anges som mottagare av fakturorna var skyldiga att återbetala det skattebelopp som uppstod till följd av att skatteskulden underskattades, så att ingen förlust av skatt uppstod. Samtidigt är det primära syftet med artikel 203 i direktiv 2006/112/EG och artikel 108.1 i mervärdesskattelagen, genom vilken direktivet införlivas i polsk lagstiftning, att förhindra att skatteintäkter går förlorade genom att mottagaren gör ett olagligt avdrag för den skatt som anges i en faktura, och inte att införa en sanktion som syftar till att ålägga skattebetalaren en skyldighet att betala ett visst belopp på grund av att en falsk faktura utfärdats utan dennes vetskap och samtycke.
 2. Åsidosättande av artikel 108.1 på grund av att denna bestämmelse i domen har tolkats felaktigt:
 - a) ”Erkännandet av avsaknaden av arbetsgivaransvar på ovanstående grunder skulle leda till att ansvaret flyttas från företagare till staten, vilket är oacceptabelt”. Enligt en korrekt språklig tolkning av bestämmelsen kan man dock konstatera att om den juridiska personen som är arbetsgivare inte är ansvarig, överförs ansvaret inte till statskassan, utan ansvaret för utfärdande av falska fakturor ligger hos den fysiska person som faktiskt har utfärdat dem.

b) Utfärdandet av fakturan är en olaglig handling av dess anställd, som har använt arbetsgivarens uppgifter för att ange denna som fakturautställare och därmed åsidosatt räckvidden av bemyndigandet att utfärda mervärdesskattefakturer för ”personer som har rätt att utfärda dem”. Klagandebolaget har dock inte gett arbetstagaren sitt uttryckliga eller underförstådda samtycke till denna olagliga åtgärd, vilket är ett nödvändigt villkor för att bolaget ska kunna åläggas ansvar enligt denna bestämmelse.

c) För att en juridisk person ska kunna hållas ansvarig enligt denna regel räcker det att dess organ kunde ha haft kännedom om den anställdas olagliga handling på grund av att handlingen pågick länge. För att denna bestämmelse ska kunna tillämpas krävs det att den juridiska personens organ faktiskt känner till och accepterar att falska fakturer utfärdas. Eventuell kontrollförsummelse hos ledningen för en juridisk person och att en anställd i företaget oavsiktligt tillåts agera rättsstridigt, vilket leder till att statskassan förlorar intäkter, kan endast utgöra grund för den juridiska personens skadeståndsskyldighet enligt separata regler.

- 15 Den andra parten i förfarandet vidhåller den ståndpunkt som den har uttryckt i ett tidigare skede av förfarandet.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 16 Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) anser att prövningen av detta överklagande kräver ett svar från Europeiska unionens domstol på frågan om tolkningen av och tillämpningsprinciperna för artikel 203 i direktiv 2006/112/EG, som införlivats i polsk rätt genom artikel 108.1 i mervärdesskattelagen.
- 17 Tvisten mellan parterna i målet avser frågan huruvida, när en anställd hos en beskattningsbar person har utfärdat en falsk mervärdesskattefaktura utan den beskattningsbara personens vetskap och medgivande, den person som anger mervärdesskatten på fakturan och som är skyldig att betala mervärdesskatt ska anses, mot bakgrund av artikel 203 i direktiv 2006/112/EG, vara den beskattningsbara personen vars uppgifter rättsstridigt har använts i fakturan eller den anställda som rättsstridigt har angett mervärdesskatt på fakturan med hjälp av uppgifter om den beskattningsbara personen.
- 18 I fall med liknande omständigheter som i detta fall har de nationella förvaltningsdomstolarna intagit två ståndpunkter när det gäller tolkningen av denna bestämmelse.
- 19 Enligt den första ståndpunkten ”finns det inga skäl att fastställa skyldigheten att betala skatt på denna grund mot den anställda som är skyldig till att ha utfärdat de omtvistade fakturorna, eftersom bestämmelsen hänvisar till den person som står på fakturan som utfärdare, det vill säga den person som genomför försäljningen” (se t.ex. NSA:s dom av den 10 april 2013, sygn. akt I FSK 362/12). De som stöder

detta synsätt pekar på den roll som den anställda som utfärdar fakturorna spelar. Den anställdas anställningsförhållande och de befogenheter som tilldelats henne innebär att hennes medverkan i utfärdandet av falska fakturor inte kan förbises. Företagaren bär risken för att driva företaget, välja anställda och kontrollera deras utförande av arbetsuppgifterna. Att anse att arbetsgivaren inte är ansvarig på denna grund skulle innebära att man flyttar över sådant ansvar för att driva företag till staten, vilket inte kan accepteras. Detta är den ståndpunkt som domstolen i första instans intog i detta fall.

- 20 Å andra sidan hävdar anhängarna av den andra ståndpunkten att en enhet, vars uppgifter rättsstridigt använts i fakturan och som en annan enhet rättsstridigt utgett sig för att vara, inte är en utställare av en faktura som är skyldig att betala skatt på grundval av artikel 108.1 i mervärdesskattelagen. Detta gäller även när uppgifter om en enhet som är beskattningsbar har använts rättsstridigt (se NSA:s dom av den 27 juni 2017, sygn. akt I FSK 1459/15). Det är allmänt vedertaget att tolkningen av artikel 108.1 i mervärdesskattelagen inte kan leda till att en enhet som inte har något att göra med utfärdandet av fakturan åläggs en skyldighet att betala den skatt som anges på fakturan. Enligt denna bestämmelse är den enhet som är skyldig att betala skatten den enhet som ”utfärdar fakturan” och inte den enhet vars uppgifter anges på fakturan i egenskap av utfärdare.

Med andra ord, om en enhet till följd av en annan persons rättsstridiga handlande angavs på en faktura som fakturautställare, men inte var medveten om att fakturan utfärdades, inte samtyckte till att den utfärdades och faktiskt inte utfärdade fakturan, inte heller lät utfärda den eller satte den i lagligt omlopp, kan en sådan enhet inte betraktas som fakturautställare i den mening som avses i artikel 108.1 i mervärdesskattelagen.

- 21 Om den första ståndpunkten intas är den enhet som anges på fakturan som utställare den person som under dessa omständigheter anger mervärdesskatten på fakturan och den person som är skyldig att betala den enligt artikel 203 i direktiv 2006/112/EG, även om den anställda bedrar arbetsgivaren, som inte känner till att falska fakturor utfärdas, och det kommer krävas ett svar på frågan huruvida denna enhet är ansvarig för utfärdande av falska fakturor på grundval av strikt ansvar, enbart på grund av att den person som är anställd av enheten har utfärdat fakturan, eller på grundval av bristande tillsyn för att den inte har iakttagit vederbörlig omsorg vid organiseringen av verksamheten, inklusive tilldelandet till sina anställda av uppgiften att utfärda fakturor. I det senare fallet kan arbetsgivaren befrias från ansvar om bristen på tillbörlig omsorg inte kan tillskrivas arbetsgivaren. Frågan är då om ingen i en sådan situation är skyldig att betala den mervärdesskatt som rättsstridigt har angetts på fakturan, eller om ansvaret övergår på den anställda som rättsstridigt har angett denna mervärdesskatt.
- 22 Fastställandet av att den person som anger mervärdesskatten på fakturan och är ansvarig för betalningen av mervärdesskatten är den person (den anställda) som faktiskt anger mervärdesskatten på fakturan, med hjälp av arbetsgivarens uppgifter utan arbetsgivarens vetskap och medgivande, leder till en risk för att skyldigheten

enligt artikel 203 i direktivet inte uppfylls på grund av den personens ekonomiska situation. Det är dock ostridigt att det var den personen som faktiskt hade angett mervärdesskatten på den olagligt utfärdade fakturan. Av denna anledning åtalas denna person, liksom i detta fall, oftast i straffrättsliga förfaranden, vilket visar att de brottsbekämpande myndigheterna anser att ansvaret åligger den person som faktiskt utfärdade mervärdesskattefakturan och inte den beskattningsbara person vars uppgifter användes rättsstridigt av denna person. Detta skulle tala för att det även i skattehänseende är den person (den anställda) som faktiskt begår skattebedrägeri, genom att utfärda en falsk faktura med angivande av mervärdesskatt, som är skyldig att betala den enligt artikel 203 i direktiv 2006/112/EG, snarare än den enhet vars uppgifter personen använde utan den enhetens vetskap.

ARBETS
DOKUMENT