

Zaak C-442/22**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

5 juli 2022

Verwijzende rechter

Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

26 mei 2022

Verzoekende partij:

P. Sp. z o.o.

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

Voorwerp van de procedures in het hoofdgeding

Cassatieberoep bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen; hierna „NSA”) tegen de uitspraak van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (bestuursrechter in eerste aanleg Lublin, Polen) van 23 februari 2018 waarbij het beroep is verworpen dat P. sp. z o.o. had ingesteld tegen het besluit van 31 oktober 2017 van de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (directeur van de belastingdienst Lublin, Polen) houdende bevestiging van het besluit van de Nacelnik Urzędu Skarbowego w P. (hoofd van de belastingdienst P., Polen) van 15 maart 2017, waarbij ten aanzien van P. sp. z o.o. het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor de periode van januari 2010 tot april 2014 is vastgesteld naar aanleiding van de praktijk bestaande in het uitreiken van valse (zogenoemde „lege”) btw-facturen door een werknemster van die vennootschap.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

De verwijzende rechter legt het Hof vragen voor krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en wenst te vernemen of, in een situatie waarin een werknemer van een btw-plichtige zonder medeweten en toestemming van deze belastingplichtige een valse factuur heeft uitgereikt waarop btw is vermeld, in het licht van artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad de belastingplichtige wiens gegevens onrechtmatig zijn gebruikt voor de factuur, dan wel de werknemer die de btw op die factuur onrechtmatig heeft vermeld met gebruikmaking van de gegevens van zijn btw-plichtige werkgever moet worden beschouwd als de persoon die de btw op de factuur vermeldt en tot voldoening van de belasting gehouden is. Het belang van het gebrek aan zorgvuldigheid van de werkgever bij het toezicht op de werknemer. Risicoaansprakelijkheid.

Prejudiciële vragen

1) Moet artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1) aldus worden uitgelegd dat in het geval een werknemer van een btw-plichtige zonder medeweten of toestemming van de werkgever een valse btw-factuur heeft uitgereikt waarop hij de gegevens van de werkgever als belastingplichtige heeft vermeld, als persoon die de btw op de factuur vermeldt en die tot voldoening van de btw gehouden is, moet worden beschouwd:

- de btw-plichtige wiens gegevens onrechtmatig in de factuur zijn gebruikt, of
- de werknemer die onrechtmatig btw op een factuur heeft vermeld onder gebruikmaking van de gegevens van een btw-plichtige?

2) Is het voor het antwoord op de vraag wie, in de omstandigheden als beschreven in de eerste vraag, in de zin van artikel 203 van voornoemde richtlijn 2006/112 wordt beschouwd als de persoon die btw op de factuur vermeldt en dus tot voldoening van de btw is gehouden, van belang dat de btw-plichtige die een werknemer tewerkstelt die onrechtmatig gegevens van die btw-plichtige op de factuur vermeldt, kan worden verweten bij het toezicht op de werknemer niet de nodige zorgvuldigheid te hebben betracht?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L347, blz. 1):

„De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt.”

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Artikel 108, lid 1, van de Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):

„Wanneer een rechtspersoon, een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid of een natuurlijke persoon een factuur opstelt met vermelding van het belastingbedrag, dient hij dit bedrag af te dragen.”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster, de vennootschap P. sp. z o. o., was tussen 2001 en 2015 actief op het gebied van de verkoop van brandstoffen, projectontwikkeling, uitgeverijen en de verhuur van bedrijfsruimten. Zij voerde een volledige boekhouding, was als btw-plichtige geregistreerd en had gemiddeld 14 werknemers in dienst alsook één persoon via een overeenkomst van opdracht.
- 2 Uit een door de belastingdienst uitgevoerde vergelijkende belastingcontrole is gebleken dat de verzoekende vennootschap tussen januari 2010 en april 2014 1 679 valse btw-facturen voor een totaal btw-bedrag van 1 497 847 PLN (zogenoemde „lege” facturen, die geen weergave waren van de feitelijke verkoop van goederen) heeft uitgereikt aan entiteiten die de op die facturen vermelde btw in aftrek hebben gebracht. Deze valse facturen zijn niet in het verkoopregister van verzoekende vennootschap ingeschreven en de daarop vermelde verschuldigde btw is noch aan de schatkist afgedragen, noch door haar verrekend.
- 3 Het uitreiken van valse facturen hield verband met de werkelijke verkoop die door de verzoekende vennootschap werd geregistreerd aan de hand van kasregisters van het tankstation. Daartoe werden bij de kopieën van deze valse btw-facturen fiscale kastickets gevoegd die in feite afkomstig waren van transacties met andere entiteiten dan die welke op de uitgereikte btw-facturen waren vermeld.
- 4 De voorzitter van de raad van bestuur van de verzoekende vennootschap heeft naar aanleiding van de bevindingen van de belastingcontrole een eigen intern onderzoek ingesteld, waaruit is gebleken dat de praktijk om zonder medeweten en toestemming van de raad van bestuur van de vennootschap zogenaemde „lege” btw-facturen uit te reiken en te verhandelen werd uitgeoefend door een werknemster van de vennootschap, P. K.
- 5 P. K. was van 25 november 2005 tot 24 mei 2014 als leidinggevende werkzaam bij het tankstation van verzoekende vennootschap, toen haar betrekking op grond van artikel 52 van de Kodeks Pracy (arbeidswetboek) werd beëindigd wegens schending van haar arbeidsverplichtingen. Tot haar taken behoorden het bedienen van de kassa, het uitschrijven van facturen en het voorbereiden van documenten voor de hoofdboekhouder.

- 6 Uit de verklaringen van P.K. blijkt dat zij sinds 2010 verzamelfacturen uitschreef op basis van kastickets die werden verzameld door de werknemers van het door haar beheerde tankstation. De kastickets kwamen uit de afvalbakken en alle werknemers die de kastickets verzamelden, genoten een financieel voordeel. Voor elke factuur werden er in de ketelruimte per jaar gescheiden kastickets bewaard om te garanderen dat de uitgereikte facturen niet leeg waren: de werkwijze zou verzoekende vennootschap niet schaden. De valse facturen werden opgeslagen op een computer op kantoor (in een bestand dat slechts na ontgrendeling leesbaar was). P.K. heeft deze facturen uitgereikt in een andere vorm dan de correcte facturen, steeds in afwezigheid van haar plaatsvervanger, ze drukte geen kopieën van de facturen af om geen „papieren archief” te creëren en aangezien het facturen naar aanleiding van kastickets betrof, maakte zij deze niet over aan de boekhouding. Zij heeft de gegevens van verzoekster gebruikt door haar aan te duiden als uitreiker van de factuur en door haar btw-nummer te gebruiken. Op de facturen staan de handtekening en de stempel van P.K. en sinds 2014 een computerhandtekening zonder stempels. Alle werknemers die hebben meegewerkt, genoten een financieel voordeel. Werknemers werden betaald voor evenveel liter brandstof als werd aangegeven op de overgelegde kastickets die werden gebruikt om een valse factuur uit te reiken.
- 7 Naar aanleiding van de uitkomst van de belastingcontrole heeft het Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. (hoofd van de belastingdienst P., Polen) ten aanzien van verzoekster een besluit vastgesteld houdende vaststelling van het bedrag van de btw die naar aanleiding van het tussen januari 2010 en april 2014 opstellen van valse facturen verschuldigd was.
- 8 De Dyrektor Izby Skarbowej w L. (directeur van de belastingdienst L., Polen) heeft dat besluit bij besluit op bezwaar van 31 oktober 2017 bevestigd.
- 9 Op basis van de vastgestelde omstandigheden waren beide autoriteiten het erover eens – en hebben de partijen nooit betwist – dat de valse facturen goederenleveringen en dienstverrichting staafden die in werkelijkheid niet hadden plaatsgevonden. Met deze facturen werden in feite verrichte handelingen gesimuleerd met het doel frauduleus teruggaaf van belasting te verkrijgen. Deze autoriteiten waren van mening dat de werkgever niet de vereiste zorgvuldigheid had betracht om te voorkomen dat valse btw-facturen werden uitgereikt. De verplichtingen van P.K. waren niet nauwkeurig schriftelijk omschreven. De ruime bevoegdheden omvatten het recht om voor de kastickets buiten het BOS-systeem om, in Excel-formaat, btw-facturen uit te reiken zonder aanvullende toestemming van de werkgever. Aangezien de voorzitter van raad van bestuur van verzoekster wist dat in de tankstations facturen werden uitgereikt op basis van kastickets, dat wil zeggen zonder boekhoudkundige controle, had hij kunnen en moeten voorzien dat de verstrekking van onbetrouwbare facturen hierdoor zou worden vergemakkelijkt. Het was het gebrek aan toezicht en organisatie dat ertoe heeft geleid dat de voorzitter van de raad van bestuur van de vennootschap de betrokken werkwijze pas na een vergelijkende controle door de belastingdienst heeft ontdekt.

- 10 Volgens de bestuurlijke autoriteiten was P.K. ten aanzien van verzoekster geen derde, maar de leidinggevende in het tankstation van de vennootschap, een werknemster die gemachtigd was facturen uit te reiken en de leiding had over een team van werknemers.
- 11 Zij hebben voorts vastgesteld dat er, ondanks de maatregelen om de belastingaftrek door medecontractanten die deze valse btw-facturen gebruikten te verhinderen, belastingderving was ontstaan die niet tijdig is voorkomen, en dat er in casu derhalve grond was voor toepassing van artikel 108, lid 1, van de btw-wet.
- 12 Bij uitspraak van 23 februari 2018 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny (bestuursrechter in eerste aanleg, Polen) het beroep van verzoekster tegen het besluit van de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie verworpen en de argumenten aanvaard die dat bestuursorgaan op het bezwaar had gebruikt.
- 13 Verzoekster heeft tegen deze uitspraak cassatieberoep ingesteld krachtens artikel 173, lid 1, van de ustawa Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (wet inzake de bestuursrechtelijke procedure) van 30 augustus 2002 (Dz. U. 2019, volgnr. 2325, zoals gewijzigd).

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 14 Verzoekster voert in haar cassatieberoep aan:
 - 1) Schending van artikel 108, lid 1, door een onjuiste toepassing ervan, aangezien:
 - a) het niet de rechtspersoon, dat wil zeggen verzoekster was die de facturen heeft uitgereikt, maar een natuurlijke persoon, een werknemster van de vennootschap, met de intentie een grondslag te scheppen voor een onrechtmatige aftrek van belasting voor de met haar samenwerkende entiteiten. Aldus heeft zij gehandeld als een derde, buiten de rechtsbetrekking met haar werkgever om en met schending van de omvang van de machtiging „van daartoe bevoegde personen” om facturen uit te reiken. Zij heeft verzoekster buiten haar medeweten en toestemming vermeld op de facturen.
 - b) de entiteiten die waren aangeduid als ontvanger van de facturen verplicht waren het bedrag van de te laag opgegeven belasting terug te betalen, zodat er geen sprake was van belastingderving. Tegelijk is de voornaamste doelstelling van artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG en van artikel 108, lid 1, van de btw-wet, waarmee deze richtlijn in Pools recht is omgezet, het voorkomen van belastingderving door onrechtmatige aftrek van de op de factuur vermelde belasting door de ontvanger ervan, en niet de oplegging van een sanctie die ertoe strekt de belastingplichtige te verplichten een bepaald bedrag te betalen omdat buiten haar medeweten en toestemming een onjuiste factuur is uitgereikt.

2. Schending van artikel 108, lid 1, door een onjuiste uitlegging ervan, aangezien in de uitspraak is erkend dat:

a) „de stelling dat de werkgever uit dien hoofde niet aansprakelijk is tot gevolg zou hebben dat dit ondernemersrisico naar de staat zou worden verschoven, wat onaanvaardbaar is”. Tegelijk is er volgens een juiste letterlijke uitlegging van deze bepaling geen sprake van verschuiving van aansprakelijkheid naar de schatkist wanneer de rechtspersoon als werkgever niet aansprakelijk is, maar rust de verantwoordelijkheid voor het uitreiken van onjuiste facturen op de natuurlijke persoon die deze daadwerkelijk heeft uitgereikt.

b) het onrechtmatig handelen van een werknemer die de gegevens van zijn werkgever gebruikt door hem als uitreiker van de factuur aan te wijzen en die daardoor de omvang van de machtiging „van daartoe bevoegde personen” om facturen uit te reiken schendt, als de uitreiking van een factuur door een rechtspersoon moet worden beschouwd. Verzoekster heeft de werkneemster voor een dergelijke onrechtmatige handeling echter geen uitdrukkelijke of stilzwijgende toestemming gegeven, hetgeen een noodzakelijke voorwaarde is om de vennootschap krachtens deze bepaling aansprakelijk te stellen.

c) het voor de aansprakelijkheid van de rechtspersoon uit hoofde van deze norm volstaat dat zijn bestuur op de hoogte had kunnen zijn van de onrechtmatige handeling van zijn werknemer gelet op de lange duur van die handeling. Tegelijk is het voor de toepassing van deze bepaling noodzakelijk dat het bestuur van de rechtspersoon daadwerkelijk op de hoogte is van de werkwijze van het uitreiken van valse facturen en deze praktijk aanvaardt. Eventuele nalatigheid bij het toezicht van een rechtspersoon en het onopzettelijk toelaten van een criminele werkwijze door een werknemer van de vennootschap, wat belastingderving tot gevolg had, kunnen slechts volgens afzonderlijke regels een grond vormen voor aansprakelijkheid van de rechtspersoon voor schadevergoeding.

15 De andere partij bij de procedure blijft bij het standpunt dat in de voorgaande fasen van de procedure is ingenomen.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

16 Volgens de NSA vereist de beslechting van dit cassatieberoep een antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de vraag betreffende de uitlegging en de toepassingsregels van artikel 203 van richtlijn 2006/112, dat in Pools recht is omgezet bij artikel 108, lid 1, van de btw-wet.

17 Het geding tussen de partijen komt neer op de vraag of, in een situatie waarin een werknemer van een btw-plichtige zonder medeweten en toestemming van deze belastingplichtige een valse factuur heeft uitgereikt waarop btw is vermeld, in het licht van artikel 203 van richtlijn 2006/112 de belastingplichtige wiens gegevens onrechtmatig zijn gebruikt voor de factuur, dan wel de werknemer die de btw op die factuur onrechtmatig heeft vermeld met gebruikmaking van de gegevens van

die btw-plichtige, moet worden beschouwd als de persoon die de btw op de factuur vermeldt en tot voldoening van de belasting gehouden is.

- 18 In de zaken met soortgelijke feiten, nemen de nationale bestuursrechters twee standpunten over de uitlegging van deze bepaling in.
- 19 Volgens de eerste opvatting „zijn er geen gronden om de werknemer die zich schuldig heeft gemaakt aan het uitreiken van de betwiste facturen te verplichten om de belasting op deze grondslag te betalen, aangezien de bepaling verwijst naar de persoon die op de factuur vermeld staat als de uitreiker ervan, dat wil zeggen de persoon die de verkoop verricht” (zie bijvoorbeeld arrest van de NSA van 10 april 2013, I FSK 362/12). Voorstanders van dit standpunt wijzen op de rol van de werknemer die de factuur heeft uitgereikt. Wegens de arbeidsverhouding en de hem toegekende bevoegdheden mag niet voorbij worden gegaan aan zijn deelname aan de praktijk om valse facturen uit te reiken. De ondernemer draagt het risico dat verbonden is aan de uitoefening van een economische activiteit, de selectie van werknemers en de controle over de door hen verrichte taken. De stelling dat de werkgever uit dien hoofde niet aansprakelijk is, zou tot gevolg zou hebben dat dit ondernemersrisico naar de staat zou worden verschoven, wat onaanvaardbaar is”. Dit is het standpunt dat de rechter in eerste aanleg in de onderhavige zaak heeft ingenomen.
- 20 De voorstanders van het tweede standpunt stellen daarentegen dat een entiteit wier gegevens onrechtmatig zijn gebruikt in een factuur door een andere identiteit die zich onrechtmatig als de eerste heeft „voorgedaan”, niet de op grond van artikel 108, lid 1, van de btw-wet tot betaling verplichte uitreiker van de factuur is. Hetzelfde geldt wanneer de gegevens van een btw-plichtige entiteit onrechtmatig zijn gebruikt (zie arrest van de NSA van 27 juni 2017, I FSK 1459/15). Het is immers aanvaard dat de uitlegging van artikel 108, lid 1, van de btw-wet niet kan uitmonden in een verplichting tot betaling van de op de factuur vermelde belasting die wordt opgelegd aan een entiteit die niets met de uitreiking van de factuur van doen heeft. Volgens deze bepaling is degene die „een factuur uitreikt” en niet degene wiens gegevens op de factuur als uitreiker vermeld staan, gehouden de belasting te voldoen.
Met andere woorden, indien als gevolg van een onrechtmatige handeling van een andere persoon, op een factuur als uitreiker een entiteit wordt vermeld die niet op de hoogte was van de uitreiking, hiervoor geen toestemming heeft gegeven, die de factuur niet daadwerkelijk heeft uitgereikt, daartoe geen opdracht heeft gegeven en deze evenmin in het rechtsverkeer heeft gebracht, kan dergelijke entiteit niet beschouwd worden als uitreiker van de factuur in de zin van artikel 108, lid 1, van de btw-wet.
- 21 Indien het eerste standpunt wordt aangenomen, namelijk dat de entiteit die in die omstandigheden de btw op de factuur vermeldt en dus overeenkomstig artikel 203 van richtlijn 2006/112 de tot voldoening van de btw gehouden entiteit is, de entiteit is die op de factuur is vermeld als de uitreiker ervan, ook al bedriegt de

werknemer de werkgever, die niet op de hoogte is van de praktijk om valse facturen uit te reiken, zal antwoord moeten worden gegeven op de vraag of de entiteit aansprakelijk is voor het uitreiken van valse facturen op basis van risicoaansprakelijkheid (dat wil zeggen op de enkele grond dat een bij haar in dienst genomen persoon de factuur heeft uitgereikt), of op basis van een fout (dat wil zeggen op basis van het gebrek aan toezicht omdat zij niet de nodige zorgvuldigheid aan de dag heeft gebracht bij de organisatie van de onderneming, daaronder begrepen het belasten van haar werknemers met de taak om facturen uit te reiken). In dat laatste geval zou deze werkgever van zijn aansprakelijkheid kunnen worden vrijgesteld indien hem het gebrek aan zorgvuldigheid niet kan worden verweten. De vraag rijst dan of in een dergelijke situatie niemand verplicht zal zijn de ten onrechte op de factuur vermelde btw te betalen, dan wel of de aansprakelijkheid overgaat op de werknemer die deze btw ten onrechte heeft aangegeven.

- 22 Anderzijds verhoogt de stelling dat de persoon (de werknemer) die de btw op de factuur daadwerkelijk heeft vermeld met gebruikmaking van de gegevens van de werkgever, zonder diens medeweten of toestemming, diegene is die de btw op de factuur heeft vermeld en tot voldoening ervan gehouden is, het risico dat de verplichting van artikel 203 van de richtlijn wegens de vermogenstoestand van die persoon niet kan uitgevoerd worden. Het staat echter vast dat die persoon degene was die de btw daadwerkelijk op de onrechtmatig uitgereikte factuur had vermeld. Daarom wordt deze persoon, zoals ook in casu, meestal strafrechtelijk vervolgd, hetgeen aantoont dat de gerechtelijke autoriteiten de aansprakelijkheid toeschrijven aan de persoon die de btw-factuur daadwerkelijk heeft uitgereikt, en niet aan de belastingplichtige wiens gegevens door deze persoon onrechtmatig zijn gebruikt. Dit zou ervoor pleiten dat ook op fiscaal vlak de persoon (werknemer) die daadwerkelijk belastingfraude pleegt door een valse btw-factuur uit te reiken, tot voldoening van de belasting gehouden zou zijn krachtens artikel 203 van richtlijn 2006/112, en niet de persoon wiens gegevens zonder zijn medeweten gebruikt zijn.