

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

30. januar 2024 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 203 – betalingsforpligtelse – person, som anfører moms på en faktura – betalingspligtig person for moms – falske fakturaer udstedt af en ansat, der anfører arbejdsgiverens oplysninger uden dennes vidende og samtykke – arbejdsgivers fornødne omhu«

I sag C-442/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 26. maj 2022, indgået til Domstolen den 5. juli 2022, i sagen

P sp. z o.o.

mod

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,

procesdeltager:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, N Piçarra, formanden for Tredje Afdeling, K. Jürimäe (refererende dommer), og dommer M. Safjan,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- P sp. z o.o. ved advokat B. Przeciechowski og doradca podatkowy I. Skrok,
 - Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie ved B. Kołodziej og T. Wojciechowski,
 - Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców ved radca prawny P. Chrupek,
 - Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og M. Rynkowski, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 21. september 2023,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem P sp. z o.o. (herefter »selskabet P«) og Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (direktør for skatte- og afgiftsmyndigheden i Lublin, Polen) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende merværdiafgiftsgæld (momsgæld) svarende til falske fakturaer udstedt af P.K., en ansat i selskabet P.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 9 bestemmer:

»1. Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

2. Ud over de i stk. 1 omhandlede personer betragtes som afgiftspligtig person enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel, der af sælgeren, af kunden eller for disses regning, forsendes eller transporteres til kunden til steder uden for en medlemsstats område, men inden for [Det Europæiske Fællesskabs] område.«

4 Direktivets artikel 167 har følgende ordlyd:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

5 Direktivets artikel 203 fastsætter:

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

6 Samme direktivs artikel 205 har følgende ordlyd:

»I de i artikel 193-200 samt artikel 202, 203 og 204 omhandlede tilfælde kan medlemsstaterne lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse.«

Polsk ret

7 Artikel 108, stk. 1, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om merværdiafgift) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2011, nr. 177, pos. 1054) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«), og som gennemfører momsdirektivets artikel 203, fastsætter:

»Når en juridisk person, en organisatorisk enhed, der ikke har status som juridisk person, eller en fysisk person udsteder en faktura, som anfører et momsbeløb, er den pågældende forpligtet til at

betale dette beløb.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 I perioden 2001-2014 drev selskabet P, der er momspligtigt, bl.a. virksomhed bestående i detailsalg af brændstof på en tankstation, som siden november 2005 blev bestyret af P.K., en ansat i dette selskab.

9 Efter en skatte- og afgiftskontrol blev det konstateret, at nævnte selskab mellem januar 2010 og april 2014 havde udstedt 1 679 fakturaer, der angav et momsbeløb, som ikke afspejlede de faktiske salg af varer, for en samlet værdi af 1 497 847 polske zloty i moms (ca. 319 254 EUR), til enheder, der havde fradraget den moms, der var angivet på disse fakturaer. De nævnte fakturaer blev ikke bogført i selskabet P's regnskab, og den tilsvarende moms blev ikke indbetalt til statskassen eller anført i dette selskabs selvangivelser.

10 De omtvistede fakturaer var fiktivt knyttet til faktiske salg foretaget af tankstationen bestyret af P.K. og blev registreret i selskabet P's kasseapparater. Disse fakturaer var således vedlagt autentiske kasseboner svarende til transaktioner faktisk foretaget med andre enheder end dem, der var angivet i de nævnte fakturaer, og blev udstedt og solgt af P.K. uden samtykke fra og uden dette selskabs ledelses vidende med henblik på svigagtigt at opnå tilbagebetaling af moms for de enheder, der var modtagere af samme fakturaer.

11 Disse kasseboner blev indsamlet af de ansatte ved tankstationen, som videregav dem til P.K. til gengæld for en økonomisk fordel. De omtvistede fakturaer blev gemt på tankstationens computer i et andet format end det, der anvendtes for forskriftsmæssige fakturaer udstedt af selskabet P, og kunne ikke tilgås, uden at denne computer blev låst op. P.K. brugte selskabet P's oplysninger ved at angive dette som udsteder af de omtvistede fakturaer og ved at anføre dette selskabs skatteregistreringsnummer herpå.

12 Den 24. maj 2014 blev P.K. afskediget på grund af tjenesteforseelse.

13 Naczelnik Urz?du Skarbowego (direktør for den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed, Polen) traf efter skatte- og afgiftskontrollen en afgørelse om fastsættelse af det momsbeløb, som selskabet P skulle betale i henhold til de omtvistede fakturaer udstedt i perioden fra januar 2010 til april 2014.

14 Ved afgørelse af 31. oktober 2017 stadfæstede skatte- og afgiftsmyndigheden denne afgørelse. Den fandt, at selskabet P ikke havde udvist den fornødne omhu med henblik på at undgå udstedelsen af de omtvistede fakturaer. Der var således ikke noget dokument, der specificerede P.K.s præcise forpligtelser, som, henset til sine arbejdsopgaver, kunne udstede fakturaer svarende til tankstationens indtægter uden for dette selskabs IT-regnskabssystem, og dette uden godkendelse fra ledelsen. Eftersom selskabets bestyrelsesformand vidste, at fakturaerne blev udstedt sammen med kasseboner udleveret af tankstationen, og dette uden regnskabsmæssig kontrol, kunne og burde vedkommende have forudset, at dette gjorde det lettere at udstede svigagtige fakturaer. Det er netop på grund af manglende tilsyn og hensigtsmæssig organisering, at selskabet P's bestyrelsesformand først opdagede den omtvistede adfærd i forbindelse med skatte- og afgiftskontrollen foretaget af skatte- og afgiftsmyndigheden. Det fulgte heraf, at P.K. ikke kunne betragtes som tredjeperson i forhold til selskabet P.

15 Risikoen for budgettab for skatte- og afgiftsmyndigheden var endvidere ikke udelukket, således at momslovens artikel 108, stk. 1, kunne finde anvendelse.

16 Ved afgørelse af 23. februar 2018 gav Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (den

regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Lublin, Polen) ikke selskabet P medhold i dets søgsmål anlagt til prøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse. Dette selskab har herefter iværksat kassationsanke ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), som er den forelæggende ret i den foreliggende sag.

17 Ifølge denne ret er der to retninger inden for national retspraksis med forskellige opfattelser med hensyn til fortolkningen af momslovens artikel 108, stk. 1, hvilken gennemfører momsdirektivets artikel 203.

18 Ifølge en første fortolkning skal der ikke for at kunne anvende denne bestemmelse tages hensyn til den omstændighed, at det er en ansat, som har udstedt de omtvistede fakturaer ved brug af arbejdsgiverens navn og skatteregistreringsnummer. Det er således tilstrækkeligt at konstatere, at denne ansatte havde beføjelse til at udstede fakturaer, og at selskabet, hvori vedkommende er ansat, følgelig må bære de risici, der er forbundet med udvælgelse af medarbejdere. Arbejdsgivers fritagelse ved udstedelse af den ansattes udstedelse af fakturer ville være ensbetydende med, at dette ansvar overføres til medlemsstaten, hvilket ikke ville være acceptabelt. En sådan fortolkning ville imidlertid indebære, at det skal afgøres, om dette ansvar er et objektivt ansvar eller et culpaansvar. I sidstnævnte tilfælde er det selskab, hvis oplysninger er angivet på den omtvistede faktura, kun momsbetalingspligtigt i det tilfælde, hvor det har handlet forsætligt eller uagtsomt eller har forsømt sin tilsynspligt.

19 Ifølge en anden fortolkning anses en enhed, hvis oplysninger ulovligt er blevet misbrugt af en anden enhed, ikke for udsteder af en omtvistet faktura og er derfor ikke betalingspligtig for den moms, som er anført på denne faktura, i henhold til momslovens artikel 108, stk. 1. Denne bestemmelse angiver klart, at den enhed, som »udsteder en faktura«, og ikke den, hvis oplysninger er blevet misbrugt, er betalingspligtig for momsen. Den forelæggende ret har tilføjet, at en sådan fortolkning ligeledes kunne følge af ordlyden af momsdirektivets artikel 203.

20 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 203 [...] 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 [moms]pligtig 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 [moms]pligtige person, hvis oplysninger uretmæssigt er blevet anført i fakturaen, eller
- den ansatte, der uretmæssigt har anført moms på fakturaen ved at bruge den [moms]pligtige persons oplysninger?

2) Er det for besvarelsen af spørgsmålet om, hvem der i henhold til [momsdirektivets] artikel 203 [...] 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 [det første spørgsmål], væsentligt, om den [moms]pligtige person, der beskæftiger den ansatte, som uretmæssigt har anført oplysningerne om den afgiftspligtige person på en momsfaktura, kan foreholdes ikke at have udvist rettidigt omhu i tilsynet med den ansatte?»

Om de præjudicielle spørgsmål

21 Med de to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 203 skal fortolkes således, at når en ansat hos en

momspligtig person har udstedt en falsk faktura med angivelse af moms ved brug af arbejdsgiverens identitet som afgiftspligtig uden arbejdsgiverens vidende og samtykke, skal denne ansatte anses for at være den person, som anfører momsen på en faktura i denne bestemmelses forstand.

22 Momsdirektivets artikel 203 fastsætter, at enhver person, som anfører momsen på en faktura, er betalingspligtig for afgiften anført på denne faktura.

23 Hvad for det første angår anvendelsesområdet for denne artikel 203 har Domstolen præciseret, at den moms, der er anført på en faktura, påhviler udstederen af denne faktura, også i de tilfælde, hvor der ikke foreligger en reel afgiftspligtig transaktion (jf. i denne retning dom af 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 38, og af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere), C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 19).

24 Det er således fast retspraksis, at nævnte artikel 203 har til formål at afværge risikoen for ethvert tab af afgiftsindtægter, som den fradragsret, der er fastsat i momsdirektivet, kan foranledige (dom af 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 32, og af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere), C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 20). Momsdirektivets artikel 203 finder derfor anvendelse, når momsen er faktureret med urette, og når der er risiko for tab af afgiftsindtægter som følge af, at modtageren af den pågældende faktura kan gøre sin fradragsret gældende (jf. i denne retning dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere), C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 21).

25 Udstederen af en faktura, der angiver et momsbeløb, er således objektivt betalingspligtig for dette beløb, idet der er en risiko for tab af afgiftsindtægter. Hvis en sådan risiko derimod kan undgås, finder momsdirektivets artikel 203 ikke anvendelse (jf. i denne retning dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere), C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 24).

26 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de omtvistede fakturaer var blevet udstedt med henblik på svig. Momsbeløbene blev således faktureret fiktivt for at gøre det muligt for modtagerne af disse fakturaer svigagtigt at opnå ret til fradrag af denne moms. Den forelæggende ret har anført, at risikoen for tab af afgiftsindtægter ikke kan undgås, for så vidt som fradragsretten, som modtagerne af de nævnte fakturaer kan påberåbe sig, ikke kompenseres ved betaling foretaget af udstederen af samme fakturaer af de tilsvarende beløb. En sådan situation er derfor principielt omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 203, så længe en sådan risiko eksisterer.

27 Hvad for det andet angår identifikationen af den, som forpligtelsen i denne artikel 203 er rettet mod, skal det bemærkes, at anvendelsen af udtrykket »enhver person« indikerer, at denne person, som forpligtelsen er rettet mod, ikke nødvendigvis er en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9. En ikke-afgiftspligtig fysisk person kan derfor principielt undergives den forpligtelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 203, idet denne anfører momsen på en faktura.

28 Ordlyden af denne artikel 203 gør det ikke muligt at besvare spørgsmålet om, hvem der er den »person, som anfører« momsens som omhandlet i nævnte artikel 203, når den udsteder, der fremgår af fakturaen, og som er momspligtig, har fået misbrugt sine identifikationsoplysninger som afgiftspligtig for denne afgift, og når denne faktura er en falsk faktura udstedt med henblik på momssvig begået af en ansat hos denne afgiftspligtige person. Udtrykket »enhver person« kan således på grund af dets generelle og udifferentierede karakter både henvise til den afgiftspligtige person og den ansatte.

29 Det skal i denne henseende fremhæves, at ifølge fast retspraksis udgør bekæmpelsen af svig og eventuelt misbrug et mål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, og at borgerne ikke kan anvende EU-retlige bestemmelser med henblik på misbrug eller svig (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, *Gemeente Leusden og Holin Groep*, C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 76, og af 2.7.2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 38).

30 Det ville imidlertid være i strid med dette mål at fortolke momsdirektivets artikel 203 således, at den udsteder, der fremgår af en faktura, som svigagtigt anfører momsens, og hvis identitet som momspligtig person er blevet misbrugt, er den »person, som anfører« momsens som omhandlet i denne artikel 203, når denne udsteder synes at være i god tro, og når skatte- og afgiftsmyndigheden kender identiteten på den person, som faktisk har udstedt denne falske faktura. I en sådan situation er det derfor denne sidstnævnte person, som skal anses for at være den »person, som anfører« momsens som omhandlet i nævnte artikel 203.

31 I den foreliggende sag har en ansat brugt sin arbejdsgivers oplysninger uden dennes vidende og samtykke til at udstede falske fakturaer, som anfører momsens, og som angiver denne sidstnævnte som afgiftspligtig person, med henblik på ulovligt at sælge dem, for at køberne uretmæssigt kan opnå en uberettiget ret til fradrag af moms.

32 I forelæggelsesafgørelsen har den forelæggende ret imidlertid præciseret, at arbejdsgiveren ikke har udvist den fornødne omhu for at undgå udstedelsen af svigagtige fakturaer. Denne ansatte var nemlig ansvarlig for fakturering og havde bl.a. beføjelse til at udstede momsfakturaer uden for IT-systemet til fakturahåndtering, uden at det var nødvendigt at få arbejdsgiverens yderligere samtykke. Skatte- og afgiftsmyndigheden har fastslået, at denne arbejdsgiver har forsømt sin tilsynspligt, og at arbejdsgiverens forsømmelse har forhindret denne i at opdage og forebygge den ansattes svigagtige praksis. Denne myndighed er derfor af den opfattelse, at nævnte arbejdsgiver skal anses for at være den person, som har anført momsens som omhandlet i momsdirektivets artikel 203, og som derfor er betalingspligtig for den moms, der var anført på de omtvistede fakturaer, i henhold til den nationale bestemmelse, der gennemfører denne artikel 203.

33 I denne henseende og ifølge fast retspraksis udviklet under ganske vist forskellige omstændigheder end dem, der foreligger i hovedsagen, er det ikke i strid med EU-retten at kræve, at en erhvervsdrivende træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af denne, for at sikre sig, at vedkommendes transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig (dom af 27.9.2007, *Teleos m.fl.*, C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 65, og af 21.6.2012, *Mahagében og Dávid*, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 54).

34 I denne forbindelse har Domstolen allerede fastslået, at hvis der foreligger indicier, der giver anledning til mistanke om uregelmæssigheder eller svig, kan en påpasselig erhvervsdrivende efter omstændighederne i det konkrete tilfælde se sig nødsaget til at indhente oplysninger om en anden erhvervsdrivende, hos hvem den pågældende overvejer at købe goder eller tjenesteydelser, med henblik på at sikre sig, at denne er pålidelig (dom af 21.6.2012, *Mahagében og Dávid*, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 60).

35 Henset til det mål, der er nævnt i nærværende doms præmis 29, skal en tilsvarende due diligence under momsdirektivets artikel 203 påhvile en arbejdsgiver i forhold til dennes ansatte, navnlig hvor denne ansatte er ansvarlig for at udstede fakturaer, der anfører momsen i arbejdsgiverens navn og for dennes regning. En sådan arbejdsgiver, som er momspligtig, kan således ikke anses for at være i god tro, hvis denne ikke har udvist den fornødne omhu, der med rimelighed kan kræves for at kontrollere den ansattes adfærd og derved undgå, at sidstnævnte bruger arbejdsgiverens identifikationsoplysninger som momspligtig til at udstede falske fakturaer med henblik på at begå svig. I en sådan situation kan den ansattes svigagtige adfærd tilregnes arbejdsgiveren, således at arbejdsgiveren skal anses for at være den person, som har anført momsen på de omtvistede fakturaer som omhandlet i denne artikel 203.

36 Under sådanne omstændigheder tilkommer det således skatte- og afgiftsmyndigheden eller den ret, for hvilken sagen er indbragt, at foretage en samlet vurdering af samtlige relevante forhold for at afgøre, om den afgiftspligtige person, hvis momsidentifikationsoplysninger er blevet misbrugt af en ansat til at udstede falske fakturaer med henblik på at begå svig, har udvist den fornødne omhu, der med rimelighed kan kræves for at kontrollere denne ansattes adfærd. Hvis dette ikke er tilfældet, er denne afgiftspligtige person betalingspligtig for den moms, der er anført på disse fakturaer i medfør af momsdirektivets artikel 203.

37 Henset til ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 203 skal fortolkes således, at når en ansat hos en momspligtig person har udstedt en falsk faktura med angivelse af moms ved brug af arbejdsgiverens identitet som afgiftspligtig uden arbejdsgiverens vidende og samtykke, skal denne ansatte anses for at være den person, som anfører momsen på en faktura som omhandlet i denne artikel 203, medmindre denne afgiftspligtige arbejdsgiver ikke har udvist den fornødne omhu, der med rimelighed kan kræves for at kontrollere nævnte ansattes adfærd.

Sagsomkostninger

38 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 203 Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

når en ansat hos en person, som er betalingspligtig for merværdiafgift (moms), har udstedt en falsk faktura med angivelse af moms ved brug af arbejdsgiverens identitet som afgiftspligtig uden arbejdsgiverens vidende og samtykke, skal denne ansatte anses for at være den person, som anfører momsen på en faktura som omhandlet i denne artikel 203, medmindre denne afgiftspligtige arbejdsgiver ikke har udvist den fornødne omhu, der med rimelighed kan kræves for at kontrollere nævnte ansattes adfærd.

Underskrifter

* Processprog: polsk.