

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

30 januari 2024 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 203 – Betalingsverplichting – Persoon die de btw vermeldt op een factuur – Tot voldoening van de btw gehouden persoon – Door een werknemer uitgereikte valse facturen die de gegevens van zijn werkgever vermelden buiten diens medeweten of zonder diens toestemming – Zorgvuldigheid van de werkgever”

In zaak C-442/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 26 mei 2022, ingekomen bij het Hof op 5 juli 2022, in de procedure

P sp. z o.o.

tegen

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,

in tegenwoordigheid van:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: N. Piçarra, kamerpresident, K. Jürimäe (rapporteur), president van de Derde kamer, en M. Safjan, rechter,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- P sp. z o.o., vertegenwoordigd door B. Przeciechowski, advocaat, en I. Skrok, doradca podatkowy,
- de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, vertegenwoordigd door B. Kołodziej en T. Wojciechowski,
- de Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, vertegenwoordigd door P. Chrupek, radca prawny,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en M. Rynkowski als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 21 september 2023,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van 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; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen P sp. z o.o. (hierna: „vennootschap P”) en de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (directeur van de belastingdienst Lublin, Polen; hierna: „belastingdienst”) over schulden ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor valse facturen die zijn uitgereikt door P. K., een werknemer van de vennootschap P.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 9 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

2. Naast de in lid 1 bedoelde personen wordt als belastingplichtige beschouwd eenieder die incidenteel een nieuw vervoermiddel levert dat door de verkoper, door de afnemer, of voor hun rekening, buiten het grondgebied van een lidstaat maar binnen het grondgebied van de [Europese] Gemeenschap naar de afnemer wordt verzonden of vervoerd.”

4 Artikel 167 van deze richtlijn luidt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

5 Artikel 203 van die richtlijn bepaalt:

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

6 Artikel 205 van de btw-richtlijn luidt:

„In de in de artikelen 193 tot en met 200 en 202, 203 en 204 bedoelde situaties kunnen de lidstaten bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen.”

Pools recht

7 Bij artikel 108, lid 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet op de belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie ervan (hierna: „btw-wet”), wordt artikel 203 van de btw-richtlijn omgezet. Deze wettelijke bepaling luidt als volgt:

„Wanneer een rechtspersoon, een organisatorische eenheid zonder rechtspersoonlijkheid of een natuurlijke persoon een factuur opstelt met vermelding van een bedrag aan btw, dient hij of zij deze belasting te voldoen.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

8 Van 2001 tot en met 2014 verkocht de btw-plichtige vennootschap P in het klein brandstoffen in een tankstation dat sinds november 2005 werd beheerd door P. K., een werknemer van deze vennootschap.

9 Na een belastingcontrole is geconstateerd dat deze vennootschap tussen januari 2010 en april 2014 1 679 facturen had uitgereikt aan entiteiten die de op die facturen vermelde btw in aftrek hebben gebracht voor een totale waarde van 1 497 847 Poolse zloty (PLN) (ongeveer 319 254 EUR), ten belope van een btw-bedrag dat niet overeenkwam met de daadwerkelijke verkoop van goederen. Deze facturen zijn niet opgenomen in de boekhouding van vennootschap P en de desbetreffende btw is niet betaald aan de staatsbegroting, noch vermeld in de belastingaangiften van deze vennootschap.

10 De litigieuze facturen waren fictief gekoppeld aan daadwerkelijke verkopen door het door P. K. beheerde tankstation en werden geregistreerd door de kassa's van vennootschap P. Bij deze facturen waren namelijk authentieke kastickets gevoegd die overeenkwamen met handelingen die daadwerkelijk waren verricht met andere entiteiten dan die welke op deze facturen waren vermeld, en die facturen werden uitgereikt en verkocht door P. K. zonder toestemming en buiten medeweten van de directie van die vennootschap, om op frauduleuze wijze een teruggaaf van de btw te verkrijgen voor de entiteiten die de facturen in kwestie hadden ontvangen.

11 Deze kastickets werden geïnd door werknemers van het tankstation, die ze overhandigden aan P. K. in ruil voor een financieel voordeel. De litigieuze facturen werden opgeslagen op de computer van het tankstation in een ander formaat dan dat van de door vennootschap P uitgereikte gewone facturen, en konden niet worden geraadpleegd zonder dat die computer werd ontgrendeld. P. K. gebruikte de gegevens van vennootschap P door deze als uitreiker van de litigieuze facturen te vermelden en daarop het fiscaal identificatienummer (hierna: „FIN”) van die vennootschap aan te brengen.

12 Op 24 mei 2014 is P. K. ontslagen wegens onrechtmatig handelen.

13 Na de belastingcontrole heeft de Naczelnik Urzędu Skarbowego (directeur van de belastingdienst, Polen) een besluit genomen waarbij werd vastgesteld welk btw-bedrag vennootschap P verschuldigd was over de litigieuze facturen die waren opgesteld tussen januari 2010 en april 2014.

14 Bij beslissing van 31 oktober 2017 heeft de belastingdienst dat besluit bevestigd. Hij was van mening dat vennootschap P niet de nodige zorgvuldigheid had betracht om te voorkomen dat de litigieuze facturen werden uitgereikt. Geen enkel document specificeerde namelijk de concrete verantwoordelijkheden van P. K., die – gelet op zijn functies – buiten het boekhoudsysteem van

die vennootschap facturen voor de inkomsten van het tankstation kon uitreiken zonder toestemming van zijn directie. Aangezien de voorzitter van de raad van bestuur van vennootschap P wist dat zonder boekhoudkundige controle facturen werden uitgereikt in verband met door het tankstation afgegeven kastickets, had hij kunnen en moeten voorzien dat deze werkwijze het uitreiken van facturen voor frauduleuze doeleinden in de hand zou werken. Het is precies door het gebrek aan passend toezicht en adequate organisatie dat de voorzitter van de raad van bestuur van die vennootschap de litigieuze handelingen pas heeft ontdekt naar aanleiding van de door de belastingdienst uitgevoerde controle. Hieruit volgt dat P. K. niet kon worden beschouwd als een derde ten opzichte van vennootschap P.

15 Bovendien is het risico op verlies aan begrotingsmiddelen voor de belastingdienst niet uitgesloten, zodat artikel 108, lid 1, van de btw-wet wel degelijk van toepassing is.

16 Bij beslissing van 23 februari 2018 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (bestuursrechter in eerste aanleg Lublin, Polen) het beroep van vennootschap P tegen de beslissing van de belastingdienst verworpen. Deze vennootschap heeft daarop cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), de verwijzende rechter in deze zaak.

17 Volgens de verwijzende rechter staan twee strekkingen in de nationale rechtspraak in de weg aan de uitlegging van artikel 108, lid 1, van de btw-wet, waarbij artikel 203 van de btw-richtlijn wordt omgezet in nationaal recht.

18 Volgens een eerste uitlegging dient bij de toepassing van die bepaling in aanmerking te worden genomen dat een werknemer de litigieuze facturen heeft uitgereikt door de naam en het FIN van zijn werkgever te gebruiken. Het volstaat namelijk om vast te stellen dat deze werknemer facturen mocht uitreiken en dat de vennootschap waarbij hij in dienst is dus de risico's moet dragen die verbonden zijn aan de selectie van haar werknemers. Indien de werkgever van deze aansprakelijkheid werd ontslagen wanneer de facturen werden uitgereikt door zijn werknemer, zou die aansprakelijkheid overgaan op de lidstaat, wat onaanvaardbaar is. Een dergelijke uitlegging zou echter impliceren dat moet worden uitgemaakt of het gaat om een risicoaansprakelijkheid dan wel een schuldaansprakelijkheid. In dit laatste geval zou de vennootschap waarvan de gegevens op de litigieuze factuur zijn vermeld, slechts verplicht zijn om de btw te betalen indien zij een fout of nalatigheid heeft begaan dan wel is tekortgeschoten in haar verplichting om toezicht te houden.

19 Volgens een tweede uitlegging wordt een entiteit waarvan de gegevens onrechtmatig zijn gebruikt door een andere entiteit, niet beschouwd als uitreiker van een litigieuze factuur, zodat zij dus niet gehouden is tot voldoening van de op die factuur vermelde btw op grond van artikel 108, lid 1, van de btw-wet. Uit deze bepaling komt duidelijk naar voren dat de entiteit die „de factuur uitreikt” – en niet de entiteit waarvan de gegevens zijn misbruikt – de btw moet voldoen. De verwijzende rechter voegt daaraan toe dat een dergelijke uitlegging ook zou kunnen blijken uit de bewoordingen van artikel 203 van de btw-richtlijn.

20 In deze omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 203 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat wanneer een werknemer van een btw-plichtige buiten medeweten en zonder 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 dus tot voldoening van de btw gehouden is, moet worden beschouwd:

- de btw-plichtige van wie de gegevens onrechtmatig in de factuur zijn gebruikt, dan wel
- de werknemer die onrechtmatig btw op de factuur heeft vermeld met gebruikmaking van de gegevens van de 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 [de btw-richtlijn] moet worden beschouwd als de persoon die de btw op de factuur vermeldt en dus tot voldoening van de btw gehouden is, van belang dat de btw-plichtige die een werknemer in dienst heeft die onrechtmatig gegevens van zijn btw-plichtige werkgever op de factuur vermeldt, kan worden verweten dat hij niet de nodige zorgvuldigheid heeft betracht bij het toezicht op die werknemer?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

21 Met zijn twee vragen, die gezamenlijk moeten worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 203 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een werknemer van een btw-plichtige een valse btw-factuur heeft uitgereikt waarbij de identiteit van zijn werkgever als belastingplichtige is gebruikt buiten diens medeweten en zonder diens toestemming, deze werknemer moet worden beschouwd als de persoon die de btw vermeldt in de zin van dat artikel.

22 Artikel 203 van de btw-richtlijn bepaalt dat btw verschuldigd is door eenieder die deze belasting vermeldt op een factuur.

23 Wat in de eerste plaats de werkingssfeer van artikel 203 van de btw-richtlijn betreft, heeft het Hof gepreciseerd dat de op een factuur vermelde btw verschuldigd is door de persoon die deze factuur heeft uitgereikt, ook al is er niet daadwerkelijk een belastbare handeling verricht [zie in die zin arresten van 31 januari 2013, *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, punt 38, en 8 december 2022, *Finanzamt Österreich* (Per vergissing aan eindgebruikers gefactureerde btw), C?378/21, EU:C:2022:968, punt 19].

24 Het is namelijk vaste rechtspraak dat voornoemd artikel 203 tot doel heeft elk risico op derving van belastinginkomsten weg te nemen dat zou kunnen voortvloeien uit het bij de btw-richtlijn toegekende recht op aftrek [arresten van 31 januari 2013, *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, punt 32, en 8 december 2022, *Finanzamt Österreich* (Per vergissing aan eindgebruikers gefactureerde btw), C?378/21, EU:C:2022:968, punt 20]. Dat artikel is dan ook van toepassing wanneer er ten onrechte btw is gefactureerd en er een risico op derving van belastinginkomsten bestaat doordat degene die de factuur heeft ontvangen, mogelijk zelfs zijn recht op aftrek van die btw zal uitoefenen [zie in die zin arrest van 8 december 2022, *Finanzamt Österreich* (Per vergissing aan eindgebruikers gefactureerde btw), C?378/21, EU:C:2022:968, punt 21].

25 De uitreiker van een factuur waarop een btw-bedrag is vermeld, is bijgevolg – ongeacht of er sprake is van schuld – tot voldoening van dit bedrag gehouden wanneer er een risico op derving van belastinginkomsten bestaat. Indien daarentegen een dergelijk risico is weggenomen, is artikel 203 van de btw-richtlijn niet van toepassing [zie in die zin arrest van 8 december 2022, *Finanzamt Österreich* (Per vergissing aan eindgebruikers gefactureerde btw), C?378/21, EU:C:2022:968, punt 24].

26 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de litigieuze facturen zijn uitgereikt voor frauduleuze doeleinden. Btw-bedragen zijn namelijk fictief gefactureerd om de ontvangers van deze facturen in staat te stellen om op frauduleuze wijze een recht op aftrek van de betreffende

btw te verkrijgen. De verwijzende rechter merkt op dat het risico op derving van belastinginkomsten niet is weggenomen aangezien het recht op aftrek dat de ontvangers van die facturen zouden kunnen uitoefenen, niet wordt gecompenseerd door de betaling van het overeenkomstige bedrag door de uitreiker van die facturen. Een dergelijke situatie valt dus in beginsel wel degelijk binnen de werkingssfeer van artikel 203 van de btw-richtlijn zolang dat risico bestaat.

27 Wat in de tweede plaats de vraag betreft tot wie de in artikel 203 van de btw-richtlijn neergelegde verplichting gericht is, zij opgemerkt dat het gebruik van „eenieder” erop wijst dat die persoon niet noodzakelijk een belastingplichtige is in de zin van artikel 9 van deze richtlijn. Een natuurlijke persoon die geen belastingplichtige is, kan dus in beginsel worden onderworpen aan de verplichting van artikel 203 van die richtlijn wanneer hij de btw op een factuur vermeldt.

28 Op basis van de bewoordingen van artikel 203 van de btw-richtlijn kan evenwel niet worden geantwoord op de vraag wie de „persoon die de btw vermeldt” in de zin van dat artikel is wanneer de btw-plichtige die de ogenschijnlijke uitreiker van de factuur is, zijn identificatiegegevens als btw-plichtige heeft laten misbruiken, en deze factuur door een werknemer van die btw-plichtige als valse factuur is uitgereikt met het oog op btw-fraude. „Eenieder” kan immers wegens het algemene en ongedifferentieerde karakter ervan zowel verwijzen naar de btw-plichtige als naar de werknemer.

29 In dit verband moet worden benadrukt dat volgens vaste rechtspraak de bestrijding van eventuele fraude en eventueel misbruik een doel is dat in de btw-richtlijn wordt erkend en gestimuleerd, en dat de justitiabelen zich in het geval van fraude of misbruik niet kunnen beroepen op het Unierecht (zie in die zin arresten van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Group, C?487/01 en C?7/02, EU:C:2004:263, punt 76, en 2 juli 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, punt 38).

30 Indien artikel 203 van de btw-richtlijn aldus werd uitgelegd dat de ogenschijnlijke uitreiker van een frauduleuze factuur waarop de btw is vermeld, die zijn identiteit als btw-plichtige heeft laten misbruiken, de „persoon die de btw vermeldt” is in de zin van dat artikel, zou deze uitlegging echter in strijd zijn met die doelstelling wanneer de ogenschijnlijke uitreiker te goeder trouw is en de belastingdienst de identiteit kent van de persoon die deze valse factuur daadwerkelijk heeft uitgereikt. In een dergelijke situatie moet die daadwerkelijke uitreiker dus wel degelijk worden beschouwd als de „persoon die de btw vermeldt” in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn.

31 In casu heeft een werknemer de gegevens van zijn werkgever buiten diens medeweten en zonder diens toestemming gebruikt om valse facturen uit te reiken waarop de btw was vermeld en waarop die werkgever als belastingplichtige werd voorgesteld, teneinde deze facturen onrechtmatig te verkopen om de kopers in staat te stellen ten onrechte het recht op aftrek van de onverschuldigde btw uit te oefenen.

32 In zijn verwijzingsbeslissing preciseert de verwijzende rechter evenwel dat de werkgever niet de nodige zorgvuldigheid heeft betracht om te voorkomen dat frauduleuze facturen werden uitgereikt. De betrokken werknemer was namelijk belast met de facturering en was met name bevoegd om buiten het computersysteem voor de facturering btw-facturen uit te reiken, zonder dat aanvullende toestemming van zijn werkgever nodig was. De belastingdienst was dan ook van mening dat die werkgever was tekortgeschoten in zijn verplichting om toezicht te houden en dat zijn nalatigheid hem zou hebben belet de frauduleuze praktijken van zijn werknemer te ontdekken en te voorkomen. De belastingdienst heeft zich dan ook op het standpunt gesteld dat de werkgever moest worden beschouwd als de persoon die de btw had vermeld in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn, en dat hij dus gehouden was tot voldoening van de op de litigieuze facturen vermelde btw op grond van de nationale bepaling waarbij dat artikel wordt omgezet.

33 In dit verband zij eraan herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak – die is ontwikkeld in andere omstandigheden dan die van het hoofdgeding – niet in strijd is met het Unierecht om te eisen dat een marktdeelnemer alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij niet betrokken geraakt bij btw-fraude door de handeling die hij verricht (arresten van 27 september 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, EU:C:2007:548, punt 65, en 21 juni 2012, *Mahagében en Dávid*, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 54).

34 In dit verband heeft het Hof al geoordeeld dat wanneer er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn, een bedachtzame marktdeelnemer naargelang van de omstandigheden van het geval verplicht kan zijn om inlichtingen in te winnen over een andere marktdeelnemer van wie hij voornemens is goederen of diensten te kopen, teneinde zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid (arrest van 21 juni 2012, *Mahagében en Dávid*, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 60).

35 Gelet op de in punt 29 van het onderhavige arrest vermelde doelstelling moet een soortgelijke zorgvuldigheidsplicht in verband met artikel 203 van de btw-richtlijn rusten op een werkgever jegens zijn werknemer, in het bijzonder wanneer deze werknemer belast is met de uitreiking van facturen waarop de btw in naam en voor rekening van zijn werkgever is vermeld. Een dergelijke werkgever die btw-plichtige is, kan dus niet worden geacht te goeder trouw te zijn indien hij niet de redelijkerwijs vereiste zorgvuldigheid heeft betracht om de handelingen van zijn werknemer te controleren en zo te voorkomen dat die werknemer zijn identificatiegegevens als btw-plichtige kan gebruiken om valse facturen uit te reiken voor frauduleuze doeleinden. In een dergelijke situatie kunnen hem de frauduleuze handelingen van zijn werknemer worden toegerekend, zodat hij moet worden beschouwd als de persoon die de btw op de litigieuze facturen heeft vermeld in de zin van voornoemd artikel 203.

36 Het staat dan ook aan de belastingdienst of de aangezochte rechter om een algehele beoordeling te verrichten van alle relevante gegevens teneinde vast te stellen of de belastingplichtige van wie de btw-identificatiegegevens door een van zijn werknemers zijn misbruikt om valse facturen uit te reiken voor frauduleuze doeleinden, de redelijkerwijs vereiste zorgvuldigheid heeft betracht om de handelingen van die werknemer te controleren. Indien dat niet het geval is, is die belastingplichtige krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn gehouden tot voldoening van de op die facturen vermelde btw.

37 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 203 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een werknemer van een btw-plichtige een valse btw-factuur heeft uitgereikt waarbij de identiteit van zijn werkgever als belastingplichtige is gebruikt buiten diens medeweten en zonder diens toestemming, deze werknemer moet worden beschouwd als de persoon die de btw vermeldt in de zin van dat artikel, tenzij die btw-plichtige niet de redelijkerwijs vereiste zorgvuldigheid heeft betracht om de

handelingen van die werknemer te controleren.

Kosten

38 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

moet aldus worden uitgelegd dat

wanneer een werknemer van een belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) een valse btw-factuur heeft uitgereikt waarbij de identiteit van zijn werkgever als belastingplichtige is gebruikt buiten diens medeweten en zonder diens toestemming, deze werknemer moet worden beschouwd als de persoon die de btw vermeldt in de zin van dat artikel, tenzij die btw-plichtige niet de redelijkerwijs vereiste zorgvuldigheid heeft betracht om de handelingen van die werknemer te controleren.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.