

## Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 30 januari 2024 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 203 – Betalningsskyldighet – Person som anger mervärdesskatten på en faktura – Person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt – Falsa fakturor utställda av en anställd som anger uppgifter från sin arbetsgivare, utan arbetsgivarens vetskap och utan arbetsgivarens samtycke – Arbetsgivarens aktsamhet”

I mål C-442/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta domstolen, Polen) genom beslut av den 26 maj 2022, som inkom till domstolen den 5 juli 2022, i målet

**P sp. z o.o.**

mot

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,**

ytterligare deltagare i rättegången:

**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,**

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden N. Piçarra, ordföranden på tredje avdelningen K. Jürimäe (referent) och domaren M. Safjan,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- P sp. z o.o., genom B. Przeciechowski, advokat, och I. Skrok, doradca podatkowy,
- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, genom B. Kołodziej och T. Wojciechowski,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, genom P. Chrupek, radca prawny,

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitis och M. Rynkowski, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 21 september 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## **Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan P sp. z o.o. (nedan kallat bolaget P.) och Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (direktören för skattemyndigheten i Lublin, Polen) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör mervärdesskatteskulder avseende falska fakturor som utfärdats av P. K., anställd vid bolaget P.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### ***Unionsrätt***

3 Artikel 9 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

1. ”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

2. Förutom de personer som avses i punkt 1 skall var och en som tillfälligtvis utför en leverans av ett nytt transportmedel, som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom [unionens] territorium, anses som en beskattningsbar person.”

4 Artikel 167 i detta direktiv har följande lydelse:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

5 I artikel 203 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

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

6 Artikel 205 i samma direktiv har följande lydelse:

”I de fall som avses i artiklarna 193–200 och artiklarna 202, 203 och 204 får medlemsstaterna föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig skall vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten.”

### ***Polsk rätt***

7 Artikel 108.1 i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om mervärdesskatt) av den 11

mars 2004 (Dz. U., 2011, nr 177, position 1054), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), vilken införlivar artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, har följande lydelse:

”När en juridisk person, en organisatorisk enhet som inte är en juridisk person eller en fysisk person utfärdar en faktura där ett mervärdesskattebelopp anges är den skyldig att betala detta belopp.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

8 Under perioden 2001–2014 bedrev bolaget P, som är en beskattningsbar person, bland annat detaljhandel med bränsle på en bensinstation som sedan november 2005 drivs av P.K. som anställd av detta bolag.

9 Efter en skattekontroll konstaterades att bolaget mellan januari 2010 och april 2014 hade utfärdat 1 679 fakturor med uppgift om ett mervärdesskattebelopp som inte återspeglade den faktiska försäljningen av varor, till ett sammanlagt värde av 1 497 847 zloty (cirka 319 254 euro), till enheter som hade dragit av den mervärdesskatt som angetts på fakturorna. Fakturorna registrerades inte i bolaget P:s bokföring, och motsvarande mervärdesskatt betalades inte in till statsbudgeten och angavs inte i bolagets skattedeclarationer.

10 De omtvistade fakturorna var fiktivt kopplade till faktiska försäljningar som genomförts av den bensinstation som drevs av P.K., och de hade registrerats av bolaget P:s kassor. Dessa fakturor åtföljdes av äkta kassakvitton som motsvarade transaktioner som faktiskt hade genomförts med andra enheter än dem som angavs på fakturorna, och de hade utfärdats och sålts av P.K., utan företagsledningens samtycke eller vetskap, i syfte att på ett bedrägligt sätt erhålla återbetalning av mervärdesskatt från de enheter till vilka samma fakturor hade utfärdats.

11 Dessa kassakvitton samlades in av anställda på bensinstationen, som gav dem till P.K. i utbyte mot en ekonomisk förmån. De omtvistade fakturorna hade lagrats på bensinstationens dator i ett annat format än de vanliga fakturorna från bolaget P. och kunde inte läsas utan att datorn låstes upp. P.K. använde uppgifter från bolaget P., angav det som utställare av de omtvistade fakturorna och angav bolagets skatteidentifikationsnummer på dem.

12 Den 24 maj 2014 sades P.K. upp på grund av försummelse.

13 Efter skattekontroll meddelade Naczelnik Urz?du Skarbowego (direktören för skattemyndigheten, Polen) ett beslut om fastställande av den mervärdesskatt som bolaget P skulle betala med anledning av de omtvistade fakturor som upprättats mellan januari 2010 och april 2014.

14 Genom beslut av den 31 oktober 2017 fastställde skattemyndigheten detta beslut. Skattemyndigheten ansåg att bolaget P inte hade iakttagit tillbörlig aktsamhet för att undvika att de omtvistade fakturorna utfärdades. Det fanns nämligen ingen handling som angav P.K:s exakta ansvarsområden, eftersom hon med hänsyn till sina arbetsuppgifter kunde utfärda fakturor som motsvarade bensinstationens intäkter, utanför detta bolags datoriserade redovisningssystem och utan godkännande från bolagets ledning. Med hänsyn till att styrelseordföranden i nämnda bolag kände till att fakturor hade utfärdats i förhållande till kassakvitton som hade utfärdats av bensinstationen, och detta utan kontroll av bokföringen, hade styrelseordföranden kunnat förutse och borde ha förutsett att detta sätt att driva verksamheten skulle underlätta utfärdandet av fakturor för bedrägliga ändamål. Det var just på grund av avsaknaden av lämplig övervakning och organisation som styrelseordföranden i bolaget P upptäckte det omtvistade agerandet först i samband med den kontroll som genomfördes av skattemyndigheten. Därmed kunde P.K. inte anses vara en tredje part i förhållande till bolaget P.

15 Vidare uteslöts inte risken för budgetförluster för skattemyndigheten, vilket innebär att artikel 108.1 i mervärdesskattelagen är tillämplig.

16 Genom avgörande av den 23 februari 2018 ogillade Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Lublin, Polen) bolaget P:s överklagande av skattemyndighetens beslut. Bolaget överklagade detta avgörande till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), som är den hänskjutande domstolen i förevarande mål.

17 Enligt denna domstol finns det två motstridiga uppfattningar i nationell rättspraxis vad gäller tolkningen av artikel 108.1 i mervärdesskattelagen, som införlivar artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.

18 Enligt en första tolkning är det vid tillämpningen av denna bestämmelse inte nödvändigt att beakta att det är en anställd som har utfärdat de omtvistade fakturorna med användning av arbetsgivarens namn och skatteidentifikationsnummer. Det räcker nämligen att konstatera att den anställda var behörig att utfärda fakturor och att det bolag som anställt honom eller henne följaktligen måste stå de risker som är förenade med valet av anställda. Att befria arbetsgivaren från ansvar för det fall att fakturorna utfärdas av den anställda skulle vara detsamma som att överföra detta ansvar till medlemsstaten, vilket inte är godtagbart. Denna tolkning innebär emellertid att det ska fastställas huruvida detta ansvar är ett strikt ansvar eller ett ansvar vid vållande. I det sistnämnda fallet omfattas det bolag vars uppgifter anges på den omtvistade fakturan endast av skyldigheten att betala mervärdesskatt om det har gjort sig skyldigt till ett fel eller en försummelse eller har brustit i sin övervakningsskyldighet.

19 Enligt en andra tolkning ska en enhet vars uppgifter olagligen har missbrukats av en annan enhet inte anses ha utfärdat en omtvistad faktura och således inte vara skyldig att betala den mervärdesskatt som anges i fakturan, i enlighet med artikel 108.1 i mervärdesskattelagen. I denna bestämmelse anges tydligt att den enhet som "utfärdar fakturan", och inte den enhet vars uppgifter har missbrukats, är skyldig att betala mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen har tillagt att en sådan tolkning även skulle kunna följa av ordalydelsen i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.

20 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

"1) Ska artikel 203 i [mervärdesskattedirektivet] 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, så 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 [mervärdesskattedirektivet] ska anses vara den person som anger mervärdesskatt på en faktura och som är skyldig att betala mervärdesskatten under sådana omständigheter som avses i [fråga 1], av betydelse om den beskattningsbara personen hos vilken en person är anställd som på ett rättsstridigt sätt har angett uppgifter om den beskattningsbara personen på en mervärdesskattfaktura kan anklagas för att ha brustit i sin tillsyn över den anställda?"

### Prövning av tolkningsfrågorna

21 Den hänskjutande domstolen har ställt sina två frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att när en anställd hos en beskattningsbar person har utfärdat en falsk faktura med angivande av mervärdesskatt genom att använda sin arbetsgivares identitet som beskattningsbar person, utan dennas vetskap och utan dennas samtycke, ska den anställda anses vara den person som har angett mervärdesskatten, i den mening som avses i denna artikel.

22 I artikel 203 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att varje person som anger mervärdesskatten på en faktura ska vara betalningsskyldig för den mervärdesskatt som anges på fakturan.

23 För det första, vad gäller tillämpningsområdet för artikel 203, har domstolen preciserat att den mervärdesskatt som anges på en faktura ska betalas av den person som utfärdat fakturan oberoende av om en beskattningsbar transaktion faktiskt har genomförts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 31 januari 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 38, och dom av den 8 december 2022, *Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter)*, C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 19).

24 Det följer nämligen av fast rättspraxis att nämnda artikel syftar till att undanröja alla risker för skattebortfall som avdragsrätten enligt mervärdesskattedirektivet skulle kunna ge upphov till (dom av den 31 januari 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 32, och dom av den 8 december 2022, *Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter)*, C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 20). Artikeln är således tillämplig när mervärdesskatt har fakturerats felaktigt och det föreligger en risk för skattebortfall på grund av att fakturamottagaren kan göra gällande sin rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2022, *Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter)*, C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 21).

25 Den som utfärdar en faktura som anger ett mervärdesskattebelopp är således skyldig att betala detta belopp oberoende av vållande, när det finns en risk för skattebortfall. Om en sådan risk för skattebortfall däremot inte föreligger, är artikel 203 i mervärdesskattedirektivet inte tillämplig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2022, *Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter)*, C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 24).

26 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att de omtvistade fakturorna har

utfärdats i bedrägligt syfte. Mervärdesskattebelopp har nämligen fakturerats fiktivt för att möjliggöra för mottagarna av fakturorna att på ett bedrägligt sätt erhålla avdragsrätt för denna mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen har angett att risken för skattebortfall inte kan uteslutas, eftersom den avdragsrätt som mottagarna av fakturorna kan göra gällande inte kompenseras genom att fakturautställaren betalar motsvarande belopp. En sådan situation omfattas således i princip av tillämpningsområdet för artikel 203 i mervärdesskattedirektivet så länge en sådan risk föreligger.

27 För det andra, vad gäller identifieringen av den person till vilken den skyldighet som föreskrivs i denna artikel riktar sig, ska det påpekas att användningen av uttrycket "varje person" visar att denna person inte nödvändigtvis är en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. En icke beskattningsbar fysisk person kan således i princip omfattas av den skyldighet som föreskrivs i artikel 203 i direktivet när vederbörande anger mervärdesskatten på en faktura.

28 Ordalydelsen i denna artikel ger emellertid inte ett svar på frågan om vem som är den "person som anger mervärdesskatten", i den mening som avses i nämnda artikel, när den som framstår som fakturautställare, som är en beskattningsbar person, har utsatts för en obehörig användning av identitetsuppgifterna i egenskap av beskattningsbar person och fakturan är en falsk faktura som en anställd hos den beskattningsbara personen har utfärdat i bedrägligt syfte. Uttrycket "varje person" kan, på grund av sin allmänna och odifferentierade karaktär, avse både den beskattningsbara personen och den anställda.

29 I detta hänseende ska det påpekas att enligt fast rättspraxis är bekämpande av skatteundandragande och missbruk ett mål som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet och enskilda får inte missbruka eller åberopa unionsrätten i bedrägligt syfte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004, Gemeente Leusden och Holin Groep, C?487/01 och C?7/02, EU:C:2004:263, punkt 76, och dom av den 2 juli 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, punkt 38).

30 Det skulle emellertid strida mot detta syfte att tolka artikel 203 i mervärdesskattedirektivet så, att den som framstår som utställare av en bedräglig faktura och som har utsatts för en obehörig användning av identitetsuppgifterna i egenskap av beskattningsbar person är den "person som anger mervärdesskatten", i den mening som avses i denna artikel, när den som framstår som fakturautställare är i god tro och skattemyndigheten känner till vem som faktiskt har utfärdat den falska fakturan. I en sådan situation är det således den sistnämnda personen som ska anses vara den "person som anger mervärdesskatten" i den mening som avses i nämnda artikel.

31 I förevarande fall har en anställd använt uppgifter från sin arbetsgivare, utan arbetsgivarens vetskap och utan arbetsgivarens samtycke, för att utfärda falska fakturor på vilka mervärdesskatten angetts och arbetsgivaren angetts som beskattningsbar person, i syfte att olagligen sälja dem för att köparna på ett otillbörligt sätt ska kunna göra avdrag för mervärdesskatt.

32 I beslutet om hänskjutande har den hänskjutande domstolen emellertid angett att arbetsgivaren inte har iakttagit den aktsamhet som krävs för att undvika att bedrägliga fakturor utfärdas. Den anställda ansvarade nämligen för faktureringen och hade bland annat befogenhet att utfärda mervärdesskattefakturor utanför datasystemet för fakturering, utan att det var nödvändigt att inhämta ytterligare samtycke från arbetsgivaren. Skattemyndigheten ansåg således att denna arbetsgivare hade brustit i sin övervakningsskyldighet och att denna försumlighet hade hindrat arbetsgivaren från att upptäcka och förhindra den anställdas bedrägliga förfaranden. Skattemyndigheten fann således att arbetsgivaren skulle anses vara den person som hade angett mervärdesskatten, i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, och att

arbetsgivaren således var betalningsskyldig för den mervärdesskatt som angavs på de omtvistade fakturorna, i enlighet med den nationella bestämmelse genom vilken denna artikel införlivades.

33 I detta hänseende ska det erinras om att enligt domstolens fasta praxis, som utvecklats under omständigheter som visserligen skiljer sig från dem som är aktuella i det nationella målet, strider det inte mot unionsrätten att kräva att näringsidkare vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av dem för att försäkra sig om att den transaktion som de genomför inte leder till att de blir delaktiga i ett skatteundandragande (dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 65, och dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 54).

34 Mot denna bakgrund har domstolen redan slagit fast att när det finns indicier som ger anledning att misstänka att det föreligger en oegentlighet eller ett skatteundandragande, kan en omdömesgill näringsidkare, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, se sig tvungen att inhämta upplysningar om en annan näringsidkare från vilken denne avser att förvärva varor eller tjänster för att försäkra sig om dennes tillförlitlighet (dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 60).

35 Med hänsyn till det mål som nämns i punkt 29 i denna dom ska emellertid en liknande skyldighet att iaktta aktsamhet, enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, åligga en arbetsgivare gentemot den anställda, särskilt när den anställda är ansvarig för att utfärda fakturor i vilka mervärdesskatt anges i arbetsgivarens namn och för arbetsgivarens räkning. En sådan arbetsgivare, som är en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt, kan således inte anses vara i god tro om den inte har iakttagit den aktsamhet som rimligen krävs för att kontrollera den anställdas handlande och därigenom undvika att denna kan använda arbetsgivarens uppgifter avseende registrering som beskattningsbar person för att utfärda falska fakturor i bedrägerisyrte. I en sådan situation kan den anställdas bedrägliga handlande tillskrivas arbetsgivaren, vilket innebär att arbetsgivaren ska anses vara den person som har angett mervärdesskatten på de omtvistade fakturorna, i den mening som avses i denna artikel.

36 Under sådana omständigheter ankommer det således på skattemyndigheten eller den domstol vid vilken talan väckts att göra en helhetsbedömning av samtliga relevanta omständigheter för att avgöra huruvida den beskattningsbara person vars anställda har missbrukat registreringsuppgifterna för mervärdesskatt för att utfärda falska fakturor i bedrägerisyrte har iakttagit den aktsamhet som rimligen krävs för att kontrollera den anställdas handlande. Om så inte är fallet är den beskattningsbara personen skyldig att betala den mervärdesskatt som anges på fakturorna, i enlighet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.

37 Mot bakgrund av det ovan anförda ska frågorna besvaras enligt följande. Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att när en anställd hos en beskattningsbar person har utfärdat en falsk faktura med angivande av mervärdesskatt genom att använda sin arbetsgivares identitet som beskattningsbar person, utan dennas vetskap och utan dennas samtycke, ska den anställda anses vara den person som har angett mervärdesskatten, i den mening som avses i denna artikel, om inte den beskattningsbara personen har underlåtit att iaktta den aktsamhet som rimligen krävs för att kontrollera den anställdas handlande.

## **Rättegångskostnader**

38 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

**Artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt**

**ska tolkas så,**

**att när en anställd hos en beskattningsbar person har utfärdat en falsk faktura med angivande av mervärdesskatt genom att använda sin arbetsgivares identitet som beskattningsbar person, utan dennas vetskap och utan dennas samtycke, ska den anställda anses vara den person som har angett mervärdesskatten, i den mening som avses i denna artikel, om inte den beskattningsbara personen har underlåtit att iaktta den aktsamhet som rimligen krävs för att kontrollera den anställdas handlande.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: polska.