



# Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 21. september 2023<sup>1</sup>

**Sag C-442/22**

**P Sp. z o.o.**

**mod**

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie**

**procesdeltager:**

**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen))

»Præjudiciel forelæggelse – moms – direktiv 2006/112/EF – afgiftspligtig person i henhold til momsdirektivets artikel 203 – faktura vedrørende fiktive transaktioner (fiktiv faktura) – identifikation af fakturaudstederen – en hertil uberettiget tredjeparts udstedelse af en faktura – en ansats udstedelse af en fiktiv faktura uden arbejdsgiverens vidende – ansvar for tredjeparts kriminelle handlinger – kriteriet for god tro – en afgiftspligtig persons forseelse i forbindelse med udvælgelse og tilsyn«

## I. Indledning

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse indgår i temaet bekæmpelse af svig, som allerede i årevis har domineret momsretten. Den vedrører på ny rækkevidden af »ansvaret for en virksomhed«, der på en eller anden måde har været involveret i momssvig begået af en anden afgiftspligtig person. Som bekendt er det tilstrækkeligt, at virksomheden burde have vidst, at den ved sin transaktion medvirkede til en transaktion, der udgjorde et led i momssvig<sup>2</sup>. Virksomheden kan i så fald nægtes fradrag eller en fritagelse for moms – muligvis også begge dele<sup>3</sup>.

2. Her kommer så en tredje mulighed: supplerende skyldig afgift som følge af en uberettiget anførsel af en afgift. Det drejer sig i denne forbindelse i sidste ende om en virksomheds ansvar for sine ansatte, som uden virksomhedens vidende på organiseret og kriminel vis bevidst har medvirket til, at andre afgiftspligtige personer har kunnet begå momssvig (sandsynligvis ledsaget

<sup>1</sup> – Originalsprog: tysk.

<sup>2</sup> – Jf. dom af 24.11.2022, Finanzamt M (Omfanget af retten til momsfradrag) (C-596/21, EU:C:2022:921, præmis 25), af 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 46 og 47), af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 94), af 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 48), af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 27), af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 39), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 56).

<sup>3</sup> – Om det heraf følgende problem med overkompensation for det lidte tab jf. allerede mit forslag til afgørelse Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, punkt 39 ff.).

af indkomstskattesvig). Ansatte på tankstationer har således indsamlet kasserede betalingskvitteringer og derefter ved hjælp af et andet »bestillingssystem« udstedt og solgt nye fakturaer på de deri nævnte brændstofmængder til interesserede. Disse personer har så benyttet beløbene vedrørende leveringer af brændstof (der således aldrig har fundet sted) til fradrag af indgående moms i forbindelse med momsangivelsen og formentlig også til fradrag for driftsomkostninger i forbindelse med indkomstskatteangivelsen. Det lykkedes den polske stat at afsløre dette, men den var ikke i stand til at få bedragerne til at erstatte hele momstabet. Dette er grunden til, at skatte- og afgiftsmyndigheden vender tilbage til den virksomhed, der ganske vist har afgiftsbelagt sine egne transaktioner på korrekt vis, men dog tilsyneladende selv har udstedt de fiktive fakturaer.

3. Det spørgsmål, der skal besvares her, er således, om en virksomheds moms-gæld ændres, når dens ansatte har medvirket til tredjeparts momssvig ved at udstede fiktive fakturaer i virksomhedens navn. Der er således tale om en momsretlig »sanktion« (i form af et ansvar) for den afgiftspligtige person (arbejdsgiveren) for den kriminelle adfærd, som den pågældendes egne ansatte, der har medvirket til momssvig begået af tredjepart, har udvist. Der er for så vidt tale om hidtil uopdyrket område, eftersom ansvaret for afgiftsskyld som følge af ukorrekte fakturaer hidtil altid er blevet henregnet til virksomhedens egen culpøse adfærd. Til gengæld er »ansvaret« for medvirken til momssvig begået af tredjemand hidtil altid blevet forbundet med manglende omhu med hensyn til gennemførelsen af transaktioner inden for rammerne af en transaktionskæde. I det foreliggende tilfælde er der imidlertid hvad angår de faktisk gennemførte transaktioner ikke noget at bebrejde virksomheden.

4. Bekæmpelsen af afgiftssvig er ganske vist en af de største udfordringer i et indirekte afgiftssystem med fradrag for moms. Alle er enige om vigtigheden af denne bekæmpelse af svig. Ikke desto mindre må der – allerede af hensyn til de pågældende virksomheders grundlæggende rettigheder – fastsættes grænser. Disse grænser har Domstolen nu lejlighed til at udarbejde.

## II. Retsgrundlag

### A. EU-retten

5. Den EU-retlige ramme udgøres af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«)<sup>4</sup>. Momsdirektivets artikel 203 regulerer betalingspligten for momsen ved angivelse på en faktura og har følgende ordlyd:

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

<sup>4</sup> – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) i den affattelse, der var gældende for de omtvistede år (2010-2014).

## **B. Polsk ret**

6. Polen gennemførte momsdirektivet ved lov af 11. marts 2004 om afgift på varer og tjenesteydelser (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, nr. 177, pos. 1054, med senere ændringer – herefter »momsloven«). Momslovens artikel 108, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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.«

## **III. Sagens faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse**

7. Det sagsøgende selskab P sp. z o.o. (herefter »P«) udøvede i perioden 2001-2015 virksomhed inden for salg af brændstof, forlagsvirksomhed, udlejning af erhvervslokaler og ejendomsudvikling. Selskabet førte fuldstændig bogføring, var momsregistreret og havde i gennemsnit 14 ansatte.

8. Efter en kontrol af afgifter, som blev foretaget af skatte- og afgiftsmyndigheden, blev det fastslået, at der i perioden fra januar 2010 til april 2014 i P's navn var blevet udstedt i alt 1 679 falske momsfakturaer (såkaldte »tomme« fakturaer, der ikke afspejler et faktisk salg af varer) for et samlet momsbeløb på 1 497 847 polske zloty (PLN) (nu ca. 335 000 EUR) til virksomheder, der havde foretaget fradrag for den moms, der var anført på fakturaerne. Disse falske fakturaer blev ikke registreret i P's salgsfortegnelser. Momsen blev hverken indbetalt til statskassen eller selvangivet af P.

9. I lyset af resultaterne af afgiftskontrollen gennemførte P's bestyrelsesformand sin egen undersøgelse. Undersøgelsen viste, at en medarbejder i selskabet (herefter »P.K.«) uden ledelsens vidende eller samtykke havde udstedt og handlet med de »tomme« fakturaer.

10. P.K. var ansat som leder på en af P's tankstationer fra den 25. november 2005 til den 24. maj 2014, hvor hun blev opsagt på grund af tilsidesættelse af sine tjenstlige forpligtelser. Hendes opgaver havde bl.a. bestået i at betjene kasseapparatet, udskrive fakturaer og forberede dokumenter til hovedbogholderen.

11. Det fremgår af P.K.s forklaringer, at hun siden 2010 havde udstedt samlefakturaer for betalingskvitteringer, der blev indsamlet af de ansatte på den tankstation, som hun var leder for. Betalingskvitteringerne kom fra skraldespanden. For hver faktura blev der i tankstationens fyrrum opbevaret betalingskvitteringer, der var sorteret efter det pågældende udstedelsesår. Formålet var at sikre, at fakturaerne vedrørende de fiktive transaktioner med tankstationens navn ikke omfattede mere end den mængde brændstof, der faktisk var blevet solgt af tankstationen. P skulle som følge af denne procedure ikke lide noget tab. De falske fakturaer blev lagret på en computer på kontoret (på en adgangssikret fil).

12. P.K. udstedte disse fakturaer i et andet format end de rigtige fakturaer og gjorde det altid i sin stedfortræders fravær. For ikke at skabe et »papirarkiv« udskrev hun ikke kopier af fakturaerne. Hun videresendte heller ikke fakturaerne til bogføringsafdelingen. Hun anvendte P's oplysninger ved at angive selskabet som udsteder af fakturaerne og ved at angive P's momsregistreringsnummer (NIP). Fakturaerne var forsynet med P.K.s underskrift og stempel. Fra 2014 var fakturaerne udelukkende forsynet med en digital signatur uden stempel. Alle de

involverede medarbejdere, der arbejdede under P.K. på tankstationen, fik en økonomisk fordel. De ansatte modtog beløb svarende til det antal liter brændstof, som var angivet på de udleverede kvitteringer, der blev brugt til at udstede falske fakturaer. Det er uklart, præcist hvordan og hvor disse fakturaer blev udfærdiget. Ifølge P's indlæg er det næppe foregået ved brug af tankstationens computer og ikke i tankstationens lokaler.

13. Som følge af resultaterne af afgiftskontrollen traf skatte- og afgiftsmyndigheden afgørelse om fastsættelse af den moms, som P skulle betale for perioden fra januar 2010 til april 2014. P påklagede denne afgørelse. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden), som behandlede klagen over denne afgørelse, stadfæstede den ved afgørelse af 31. oktober 2017.

14. På grundlag af de fastlagte faktiske omstændigheder var begge myndigheder – og begge sagens parter – enige om, at de falske fakturaer dokumenterede levering af varer og tjenesteydelser, som i virkeligheden ikke var blevet foretaget. Disse fakturaer foregav at omhandle virkelige transaktioner med henblik på at gøre det muligt for tredjepart uretmæssigt at opnå afgiftsrefusion.

15. Begge myndigheder fandt, at P i egenskab af arbejdsgiver ikke havde udvist den fornødne omhu med henblik på at forhindre udstedelsen af falske momsfakturaer. Det præcise omfang af P.K.s ansættelsesmæssige forpligtelser var ikke blevet defineret skriftligt. Hendes brede ansvarsområde indebar, at hun skulle udstede momsfakturaer for kvitteringer uden for BOS-systemet i Excel-format uden yderligere samtykke fra arbejdsgiveren. Eftersom formanden for P's bestyrelse var bekendt med, at der blev udstedt fakturaer for kvitteringer på tankstationen, dvs. uden for bogføringsafdelingens kontrol, kunne og burde den pågældende have forudset, at dette gjorde det lettere at udstede falske fakturaer. Det var således manglen på tilstrækkeligt tilsyn og tilstrækkelig organisering, der var årsag til, at selskabets bestyrelsesformand først opdagede den pågældende praksis efter en krydskontrol foretaget af skatte- og afgiftsmyndighederne.

16. Ifølge forvaltningsmyndighederne udgjorde P.K. ikke en tredjepart i forhold til P, men var leder af en tankstation, der tilhørte P, var ansat med beføjelse til at udstede fakturaer og var ansvarlig for en personalegruppe. Myndighederne fandt endvidere, at der på trods af de foretagne foranstaltninger, der havde til formål at forhindre modtagerne af de falske momsfakturaer i at afregne dem, var sket et tab af afgiftsindtægter, som ikke i tide havde kunnet forhindres.

17. Ved dom af 23. februar 2018 gav Wojewódzki Sąd Administracyjny (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ikke P medhold i det søgsmål, som selskabet havde anlagt til prøvelse af afgørelsen fra Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden i Lublin) og tiltrådte i denne forbindelse klageinstansens argumentation. Til prøvelse af denne afgørelse iværksatte P kassationsappel ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen). Denne domstol har udsat sagen og i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Domstolen de to 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 afgiftspligtig 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 afgiftspligtige person, hvis oplysninger uretmæssigt er blevet anført i fakturaen, eller
- den ansatte, der uretmæssigt har anført moms på fakturaen ved at bruge den afgiftspligtige 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 afgiftspligtige person, der beskæftiger den ansatte, som uretmæssigt har anført oplysningerne om den afgiftspligtige person på en momsfaktura, kan foreholdes ikke at have udvist rettidig omhu i tilsynet med den ansatte?«

18. I sagen for Domstolen har P, den polske skatte- og afgiftsmyndighed, den polske ombudsmand for små og mellemstore virksomheder og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har i henhold til artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement besluttet ikke at afholde mundtlig forhandling.

#### IV. Retlig bedømmelse

##### *A. De præjudicielle spørgsmål og undersøgelsens struktur*

19. De to præjudicielle spørgsmål, som skal behandles samlet, rejser i det væsentlige spørgsmålet om, hvilke risici en afgiftspligtig virksomhed i henhold til momsretten skal bære, når den pågældende virksomhed er blevet bedraget af sine ansatte. I det foreliggende tilfælde har de ansatte uden virksomhedens vidende udstedt fiktive fakturaer i virksomhedens navn og på egne vegne solgt disse med henblik på at begå afgiftssvig.

20. I denne henseende opstår spørgsmålet om fortolkningen af momsdirektivets artikel 203 på ny<sup>5</sup>. Denne artikel har til formål at afhjælpe risikoen for fakturamodtagerens uberettigede momsfradrag med fakturaudstederens tilsvarende afgiftsskyld. Det skal derfor først fastslås, hvem der i denne forstand er udstederen af fakturaen – udstederen af fakturaen eller den, som på fakturaen er betegnet som udstederen (jf. nedenfor under B). Hvis det alene er den, der formelt set har udstedt fakturaen, opstår spørgsmålet om betingelserne for at tilregne den tilsyneladende fakturaudsteder ansvaret for en andens (en tredjeparts) (kriminelle) handlinger (jf. nedenfor under C).

##### *B. Udstederen af en faktura som omhandlet i momsdirektivets artikel 203*

###### *1. Hensigten og formålet med momsdirektivets artikel 203*

21. I henhold til momsdirektivets artikel 203 påhviler momsen enhver person, som anfører denne afgift på en faktura. Som Domstolen<sup>6</sup> i denne henseende allerede har fastslået, omfatter momsdirektivets artikel 203 »alene« moms, der er faktureret uretmæssigt, dvs. moms, som ikke er skyldig i henhold til lovgivningen, men som ikke desto mindre er anført på en faktura.

<sup>5</sup> – Domstolen var senest i dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968), indgående beskæftiget med fortolkningen af momsdirektivets artikel 203.

<sup>6</sup> – Dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 21 og 23).

22. Formålet med momsdirektivets artikel 203 er at afværge risikoen for det tab af afgiftsindtægter, som kan foranlediges af, at modtageren af en faktura uberettiget<sup>7</sup> påberåber sig et fradrag på grundlag af denne faktura<sup>8</sup>. Denne risiko illustreres af de foreliggende faktiske omstændigheder.

23. Ganske vist er udøvelsen af fradragsretten begrænset til at omfatte de afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion<sup>9</sup>. Risikoen for tab af afgiftsindtægter er dog ikke blevet fuldstændigt afværget, så længe adressaten for en faktura, hvorpå der uberettiget er anført en momsafgift, stadig kan anvende fakturaen med henblik på at udøve fradragsretten i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 168<sup>10</sup>. Det kan således ikke udelukkes, at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke rettidigt kan fastslå, at materielle betragtninger er til hinder for udøvelsen af den formelt eksisterende fradragsret.

24. Momsdirektivets artikel 203 har dermed til formål i tilfælde af en uberettiget angivelse af moms at etablere en parallelitet mellem fakturamodtagerens fradrag for moms og fakturaudstederens afgiftsskyld, således som det normalt vil gælde for tjenesteyderen og modtageren i tilfælde af en reel levering<sup>11</sup>. Ifølge ordlyden af momsdirektivets artikel 203 er det imidlertid ikke nødvendigt, at modtageren af fakturaen faktisk har foretaget et momsfradrag. Det er tilstrækkeligt, at der er risiko for, at et sådant fradrag kan blive foretaget.

25. Som følge heraf påhviler der udstederen af fakturaen et objektivt ansvar for den (abstrakte) risiko for, at fakturamodtageren på grundlag af denne (falske) faktura kan foretage et uberettiget fradrag for moms. Der er således ikke tale om en egentligt skyldig afgift, men om et risikoansvar for udstederen af fakturaen, således som Domstolen allerede har præciseret<sup>12</sup>.

26. Dette ansvar indtræder ikke kun i tilfælde af fejl for så vidt angår den rigtige afgiftssats (i fakturaen anføres normalsatsen i stedet for den nedsatte sats), men også ved afregning af fiktive transaktioner<sup>13</sup>.

27. Momsdirektivets artikel 203 er således et abstrakt risikoelement, der gør udstederen af fakturaen objektivt ansvarlig for den risiko, som vedkommende har etableret ved udstedelsen af falske fakturaer for fiktive transaktioner. Konsekvensen er da, at udstederen selv er pligtig at betale den fejlagtigt angivne moms.

<sup>7</sup> – For så vidt som Domstolen i de sædvanlige vendinger taler om, at momsdirektivets artikel 203 har til formål at forebygge den risiko for tab af afgiftsindtægter, der »følger af fradragsretten«, er dette noget upræcist; jf. dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 20), af 29.9.2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, præmis 36), af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 32), af 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 24), og af 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 32). Det drejer sig netop ikke om fradragsretten, men udelukkende om den risiko, der er forbundet med et *uberettiget* momsfradrag. Dette har vel også altid være holdningen, eftersom et berettiget momsfradrag ikke kan udgøre en risiko for tab af afgiftsindtægter.

<sup>8</sup> – Således udtrykkeligt dom af 18.3.2021, P (Brændstoffkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 27), af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 32), af 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 24), af 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 32), af 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 35 og 36), og af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 28 ff.).

<sup>9</sup> – Jf. dom af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 13).

<sup>10</sup> – Således udtrykkeligt dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 28 ff.), med henvisning til dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 57).

<sup>11</sup> – Jf. i denne forbindelse også mit forslag til afgørelse EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 31 ff.).

<sup>12</sup> – Jf. udtrykkeligt dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 61).

<sup>13</sup> – Jf. blot dom af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 26), sammenholdt med mit forslag til afgørelse EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 30 ff.). I denne forbindelse dom af 18.3.2021, P (Brændstoffkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 30). Tidligere dom af 15.10.2002, Kommissionen mod Tyskland (C-427/98, EU:C:2002:581, præmis 41). Jf. i samme retning dom af 29.9.2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, præmis 35).

## 2. Risikoelementets naturlige begrænsninger

28. Dette abstrakte risikoelement, som uden dennes skyld lader udstederen af en faktura med fejlagtigt angivet moms hæfte objektivt for denne, har imidlertid grænser. Hvis dette ansvar ikke skal være vilkårligt i forhold til den berørte persons grundlæggende rettigheder (P har bl.a. påberåbt sig chartrets artikel 17), er der behov for både en objektiv grund [i det mindste en risiko for tab af afgiftsindtægter – herom under a)] og et subjektivt risikoansvar [herom under b)].

### a) Nødvendigheden af en risiko

29. Som Domstolen for nylig har fastslået, finder risikoelementet i momsdirektivets artikel 203 ikke anvendelse, når en risiko for tab af momsindtægter i sig selv er udelukket<sup>14</sup>. Domstolen bekræftede dette i et tilfælde, hvor det var ubestridt, at de fejlbehæftede fakturaer kun var blevet udstedt i forhold til slutbrugere, som ikke havde ret til fradrag for indgående moms<sup>15</sup>.

30. En sådan risiko er endvidere i sig selv udelukket, såfremt skatte- og afgiftsmyndigheden, som i det foreliggende tilfælde, allerede har afsløret den organiserede svig begået af P's ansatte, således at køberne af de fiktive fakturaer er kendt, og det er lykkedes endeligt at nægte dem momsfradrag. Ifølge anmodningen om præjudiciel afgørelse er dette til en vis grad lykkedes den polske stat. I denne situation opstår således ikke længere spørgsmålet om, hvorvidt momsdirektivets artikel 203 finder anvendelse, men højst spørgsmålet om, hvorvidt sælgere og købere af de fiktive fakturaer kan pålægges sanktioner. Dette er imidlertid normalt et spørgsmål, der henhører under strafferetten og ikke skatteretten. Som Domstolen allerede har fremhævet<sup>16</sup>, har momsdirektivets artikel 203 ikke karakter af en sanktion.

31. Et krav om fakturaudstederens (enten P eller P.K.) betaling af en supplerende afgift i et tilfælde som det foreliggende ville indebære en »ugrundet berigelse for staten« i forbindelse med momssvig. Det er åbenbart, at dette ville overskride grænsen for, hvad der må anses for nødvendigt til bekæmpelse af svig. Det ville endvidere være en besynderlig konsekvens, såfremt en retsstat kunne fremvise større afgiftsindtægter på grundlag af afsløret momssvig, end hvis der ikke havde været tale om dette. I det omfang, der ikke er mulighed for at foretage momsfradrag, vil momsprovenuet i Polen nemlig stige, selv om der ikke har været tale om nogen transaktion. En sådan konsekvens ville heller ikke være forenelig med karakteren af en ansvarsregel (jf. udførligt herom ovenfor i punkt 22 ff.).

32. I overensstemmelse hermed har Domstolen meget tidligt fastslået, at selv om momsdirektivet ikke indeholder bestemmelser om fakturaudstederens berigtigelse af uretmæssigt faktureret moms<sup>17</sup>, er det en opgave, som det påhviler medlemsstaterne at løse<sup>18</sup>. Domstolen har med henblik på denne løsning udviklet to modeller, som medlemsstaterne skal tage i betragtning.

<sup>14</sup> – Dom 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 24 og 25). I samme retning dom af 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 24 og 32 ff. – såfremt skatte- og afgiftsmyndigheden allerede endeligt kunne nægte fradrag for indgående moms).

<sup>15</sup> – Dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 25).

<sup>16</sup> – Jf. dom af 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 34). I samme retning dom af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 37).

<sup>17</sup> – Således udtrykkeligt dom af 18.3.2021, P (Brændstøfkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 30), af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 38), og af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 48).

<sup>18</sup> – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 35), af 6.11.2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02 – C-80/02, EU:C:2003:604, præmis 49), af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 49), og af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 18).

33. For at sikre momsens neutralitet i det nationale retssystem skal medlemsstaterne således for det første give mulighed for berigtigelse af *enhver* uretmæssigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin *gode tro*<sup>19</sup>. For det andet kræver princippet om momsens neutralitet, at den uretmæssigt fakturerede moms skal kunne berigtiges, såfremt fakturaudstederen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, *uden* at medlemsstaterne kan lade en sådan berigtigelse være betinget af, at udstederen af fakturaen har været i god tro<sup>20</sup>.

34. I sidstnævnte tilfælde kan årsagen til, at risikoen for tab af afgiftsindtægter er udelukket, have betydning – dvs. om udstederen af fakturaen aktivt har elimineret risikoen, eller om det er lykkedes skatte- og afgiftsmyndigheden at fjerne denne<sup>21</sup>. For de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå afgiftssvig, må ikke overskride, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om afgiftsneutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem<sup>22</sup>. Dette gælder navnlig i tilfælde af et abstrakt risikoelement (jf. herom allerede ovenfor i punkt 26 ff.).

35. Dermed opstår spørgsmålet om, hvorvidt P skal holdes ansvarlig for de af P.K. udstedte fiktive fakturaer således kun, for så vidt som købernes momsfradrag ikke har kunnet forhindres, således at Polens afgiftsprovener fortsat er udsat for en risiko for tab.

#### *b) Subjektivt ansvar: udstederen af en faktura*

36. For så vidt som der stadig er tale om et sådant tab, må P også skulle pålægges ansvaret herfor, eftersom momsdirektivets artikel 203 kun omhandler udstederen af fakturaerne. I det foreliggende tilfælde gør det særegne forhold sig gældende, at den leverandør, der er anført på fakturaen (i det foreliggende tilfælde P), som normalt vil være udsteder af fakturaen, netop ikke har udstedt denne faktura. Det var P.K., som alene anvendte navnet på sin arbejdsgiver, der udstedte fakturaen. Selv om der er anvendt et andet faktureringsformat, ser det tilsyneladende ud som om, at det er P, der har udstedt de pågældende fakturaer. Det er således P's navn, adresse og afgiftsnummer, der er blevet anvendt.

37. Hvis P.K. havde været en helt fremmed tredjepart, som mere eller mindre tilfældigt havde benyttet P's data til at udstede og sælge fiktive fakturaer (sådanne tilfælde er allerede forekommet), ville svaret være utvetydigt. I mangel af tilregnelser af denne tredjeparts adfærd ville et ansvar for P være vilkårligt og uforholdsmæssigt, og P ville derfor aldrig – som også anført af skatte- og afgiftsmyndigheden – kunne anses for at være udsteder af disse fakturaer.

<sup>19</sup> – Dom af 18.3.2021, P (Brændstoffkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 31), af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 27), af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 33), af 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 33), af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 36), og af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 18).

<sup>20</sup> – Dom af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 28), af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 33), af 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 37), af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 37), af 6.11.2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02 – C-80/02, EU:C:2003:604, præmis 50), og af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 58).

<sup>21</sup> – Jf. dom af 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 24 – Afslag fra skatte- og afgiftsmyndigheden). I samme retning også allerede dom af 6.11.2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02 – C-80/02, EU:C:2003:604, præmis 52 – Det beløb, der ikke kan være moms, indebærer ingen risiko for tab af afgiftsindtægter).

<sup>22</sup> – Jf. dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 39); jf. tilsvarende dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).



38. I modsætning til en fremmed tredjeparts udstedelse af fiktive fakturaer er der imidlertid i det foreliggende tilfælde tale om en vis forbindelse mellem den egentlige fakturaudsteder (P.K.) og den tilsyneladende fakturaudsteder (P) på grund af det dengang bestående ansættelsesforhold. P.K. udnyttede bevidst den viden, som hun ved sin ansættelse i P havde opnået om brændstofmængder, hvor kvitteringerne for køb blev smidt ud, om P's data, som blev angivet på fakturaerne, og om P's afgiftsnummer.

39. Det er på den anden side ubestridt, at dette (kriminelle) salg af fiktive fakturaer under navnet P fandt sted uden P's vidende og vilje og heller ikke var omfattet af hverken de ansættelsesmæssige forpligtelser eller et kontraktligt mandat.

40. Det afgørende spørgsmål er, hvem der i et sådant tilfælde er udsteder af fakturaen som omhandlet i momsdirektivets artikel 203. Det skal derfor afgøres, om og på hvilke betingelser en arbejdsgiver kan tilregnes sine ansattes kriminelle handlinger (i den foreliggende sag i form af organiseret kriminalitet) eller kan fritages for ansvar på grund af god tro.

41. Ifølge ordlyden af momsdirektivets artikel 203 påhviler momsens enhver person, som anfører denne afgift på en faktura. Det kan være en hvilken som helst person, der anfører afgiften på en faktura – der skal således ikke nødvendigvis være tale om en afgiftspligtig person. Direktivet lægger endvidere en aktiv handling (»anfører«) til grund. Det var imidlertid ikke P, men P.K., som anførte afgiften. Ifølge ordlyden af momsdirektivet er det dermed P.K., som hæfter for den urigtigt anførte afgift. P er kun tilsyneladende udsteder af fakturaen.

42. Den betydning og det formål, der ovenfor (i punkt 22 ff.) er tillagt risikoansvaret, taler i denne forbindelse mod, at der ved siden af udstederen også gøres et ansvar gældende mod en »fiktiv udsteder«. Momsdirektivets artikel 203 har ikke til formål at sanktionere eller at fordoble afgiftsprovenuet, men at undgå risiko for tab af afgiftsindtægter. Af denne grund er der kun én person, der kan komme i betragtning som udsteder som omhandlet i momsdirektivets artikel 203. Dette følger også af den mulighed for berigtigelse, som Domstolen selv indrømmer den culpøst handlende udsteder. I henhold hertil skal medlemsstaterne give mulighed for, at *enhver* urigtigt faktureret afgift *kan berigtiges* af fakturaudstederen, når denne godtgør at have været i god tro<sup>23</sup>. Dette forudsætter imidlertid, at den pågældende også ved, hvem han har udstedt de fejlbehæftede fakturaer til. P har imidlertid ikke kendskab til, hvem der har købt de pågældende fakturaer. Kun P.K. har viden herom.

43. I det omfang, der således stadig foreligger en trussel (eller et tab) for det polske afgiftsprovenu, må det i princippet være P.K., der som udsteder af de fiktive fakturaer hæfter for den moms, der uberettiget er anført på disse.

### ***C. Ansvar for tredjeparts ulovlige adfærd***

44. Et andet resultat kan kun komme på tale, såfremt den afgiftspligtige person (i det foreliggende tilfælde P) på én eller anden måde kan hæfte for P.K.s kriminelle adfærd. Navnlig den polske skatte- og afgiftsmyndighed har påberåbt sig en form for »tilsynsforseelse«. Eftersom P vidste, at

<sup>23</sup> – Jf. dom af 18.3.2021, P (Brændstoffkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 31), af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 27), af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 33), af 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 33), af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 36), og af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 18).

P.K. også kunne udstede manuelle fakturaer uden for det sædvanlige faktureringsystem, burde P have vidst, at der blev udstedt fiktive fakturaer. I mangel af tilfredsstillende tilsynsforanstaltninger i denne henseende må P være ansvarlig for P.K.s adfærd.

### 1. Ansvar for fremmedes kriminelle handlinger i henhold til »princippet« om forbud mod svig?

45. Denne tilgang fra Polens side minder i nogen grad om Domstolens praksis vedrørende nægtelse af fradrag for indgående moms (eller eventuelt af afgiftsfritagelse eller endda af begge fritagelser på samme tid), når den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved sit køb medvirkede til en transaktion, der indgik som et led i momssvig<sup>24</sup>.

46. Med henblik på momsdirektivets formål har Domstolen fastslået, at en sådan afgiftspligtig person medvirker til eller fremmer svig, uanset om den pågældende har opnået en fortjeneste ved videresalget af varerne eller ved anvendelsen af ydelserne i forbindelse med sine afgiftspligtige udgående transaktioner<sup>25</sup>. De nationale myndigheder og domstole skal derfor nægte ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug<sup>26</sup>. Domstolen har herudfra endda udviklet et særligt »princip om forbud mod svig«, som tilsyneladende finder anvendelse på momsområdet<sup>27</sup>.

47. Uafhængigt af den omstændighed, at denne retspraksis er meget vidtgående og giver anledning til opfølgende spørgsmål<sup>28</sup>, drejer det sig her ikke om, at P gør en ret til fradrag for indgående afgift eller til en afgiftsfritagelse, dvs. rettigheder, der har en formueværdi, gældende. P ønsker udelukkende ikke at hæfte for en tredjeparts økonomiske fordel (køberen af de fiktive fakturaer, som han ikke har nogen forbindelse til). Der er således ikke tale om bekæmpelse af svig inden for en transaktionskæde, men om at hæfte for de manglende afgiftsindtægter<sup>29</sup>, som »enhver person« kan ifalde.

48. Imidlertid kan alene kendskabet til (eller pligten til at vide), at en fremmed tredjepart udsteder og sælger fiktive fakturaer under anvendelse af ens navn, ifølge ordlyden af momsdirektivets artikel 203 ikke danne grundlag for ansvar. Det er ikke »enhver person«, men medlemsstaten, der er ansvarlig for bekæmpelsen af kriminalitet. Uden et særligt ansvarsgrundlag i forhold til denne tredjepart<sup>30</sup> kan den afgiftspligtige person ikke nægtes nogen »fordel« (fritagelse og/eller fradrag for indgående moms) og »enhver person« slet ikke pålægges et ansvar (i form af en tillægsafgift).

<sup>24</sup> – Jf. dom af 24.11.2022, Finanzamt M (Omfanget af retten til momsfradrag) (C-596/21, EU:C:2022:921, præmis 25), af 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 46 og 47), af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 94), af 22.10.2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 48), af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 27), af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 39), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 56).

<sup>25</sup> – Dom af 24.11.2022, Finanzamt M (Omfanget af retten til momsfradrag) (C-596/21, EU:C:2022:921, præmis 25), og af 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 46 og 47 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>26</sup> – Dom af 24.11.2022, Finanzamt M (Omfanget af retten til momsfradrag) (C-596/21, EU:C:2022:921, præmis 24), og af 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>27</sup> – Jf. dom af 24.11.2022, Finanzamt M (Omfanget af retten til momsfradrag) (C-596/21, EU:C:2022:921, præmis 20 og 29).

<sup>28</sup> – Dette viser de fortsatte anmodninger om præjudiciel afgørelse vedrørende dette kompleks af emner – jf. bare senest dom af 24.11.2022, Finanzamt M (Omfanget af retten til momsfradrag) (C-596/21, EU:C:2022:921), af 15.9.2022, HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687), og af 11.11.2021, Ferimet, (C-281/20, EU:C:2021:910).

<sup>29</sup> – Jf. udtrykkeligt dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 61).

<sup>30</sup> – Dette grundlag synes Domstolen i sin praksis vedrørende bekæmpelse af svig at placere i den eksisterende transaktionskæde og i påberåbelsen af en »fordel« i denne transaktionskæde.

## 2. Ansvar for egne ansattes kriminelle adfærd på grundlag af kriteriet om ond tro

49. Løsningen følger således ikke af ovennævnte retspraksis vedrørende bekæmpelse af svig, men af neutralitetsprincippet og af Domstolens praksis vedrørende momsdirektivets artikel 203. For at sikre momsens neutralitet i deres nationale retssystemer skal medlemsstaterne således ifølge denne retspraksis give mulighed for berigtigelse af enhver uberettiget faktureret afgift, når udstederen af fakturaen, der, som Kommissionen med rette har fremhævet i sit indlæg, ikke skal være en erhvervsdrivende, beviser sin *gode tro*<sup>31</sup>.

50. Dette vedrører ganske vist udstederen af en faktura, hvilket P ikke er. Tilgangen kan imidlertid – som det også synes at være Kommissionens opfattelse – overføres til den, der tilsyneladende må anses for at være udstederen af en faktura (den tilsyneladende udsteder). Såfremt sidstnævnte nemlig var i god tro, er den pågældende snarere offer end gerningsmand og kan ikke være omfattet af momsdirektivets artikel 203. Såfremt den pågældende derimod ikke var i god tro og bærer ansvaret for fakturaudstederens adfærd som sin egen (på grund af nærhed eller et særligt ansvar), da kan ansvaret som udsteder af den urigtige faktura også pålægges den pågældende.

51. Der må tages hensyn til den omstændighed, at den ansattes kriminelle adfærd, dvs. udfærdigelsen og salget af fiktive fakturaer, i det foreliggende tilfælde ikke var direkte forbundet med den stilling, som den pågældende var ansat i i virksomhed P. Denne stilling gav snarere alene den pågældende mulighed for at udøve denne adfærd, som imidlertid ud fra en arbejdsretlig synsvinkel var forbudt. I modsætning til, hvad der er tilfældet, når ansatte i forbindelse med den almindelige drift udsteder (eventuelt fejlbehæftede) fakturaer for levering af brændstof, kan P derfor ikke automatisk tillægges ansvaret for de pågældende fakturaer. Der må i denne forbindelse sondres mellem udstedelsen af *fakturaer i P's navn* (inden for rammerne af de arbejdsretlige beføjelser) og udstedelsen af *fakturaer under P's navn* (næsten som organiseret kriminalitet og uden P's vidende).

52. Til trods herfor gør – som skatte- og afgiftsmyndigheden med rette har fremhævet – en vis nærhed og spørgsmålet om en arbejdsgivers ansvar for sine ansatte sig også gældende. Det afgørende er således, efter hvilke kriterier der kan siges at være tale om en arbejdsgiver i god tro.

## 3. Kriteriet for god tro i forbindelse med momsdirektivets artikel 203

53. Der kan ikke være tale om god tro, hvis arbejdsgiveren har haft kendskab til sin ansattes aktiviteter og ikke har grebet ind, selv om vedkommende kunne have gjort det. Hvis dette er tilfældet, er der tale om, at arbejdsgiveren bevidst gør sig medskyldig. Arbejdsgiveren må da anses for at være den eneste udsteder af de fiktive fakturaer, eftersom vedkommende bevidst har accepteret fakturaernes tilsyneladende lovlighed. Dette er imidlertid ikke tilfældet i det foreliggende tilfælde.

54. I forbindelse med nedsættelsen af landbrugsstøtten på grund af en tredjeparts (kontrahentens) manglende opfyldelse af støttekravene har Domstolen allerede udviklet kriterier for tillæggelse af ansvar. Domstolen har fastslået, at i tilfælde af en overtrædelse begået af en tredjepart, som har udført bestemte arbejder på en støttemodtagers anmodning, kan støttemodtageren holdes ansvarlig for denne overtrædelse, hvis den pågældende har handlet

<sup>31</sup> – Jf. dom af 18.3.2021, P (Brændstoffkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 31), af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 27), af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 33), af 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 33), af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 36), og af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 18).

forsætligt eller uagtsomt i forbindelse med valget af tredjeparten, tilsynet med denne eller de instrukser, der er givet til denne. Dette gælder, uanset om tredjeparten selv har handlet forsætligt eller uagtsomt<sup>32</sup>. Dette kan imidlertid ikke uden videre overføres på det foreliggende tilfælde. P.K. er for det første ikke blevet ansat af P til at udstede fiktive fakturaer, men har selv forsætligt handlet uden for sine »beføjelser«. For det andet har P heller ikke modtaget statsmidler, som skal tilbagebetales på grund af manglende målopfyldelse.

55. Ikke desto mindre er det muligt at gøre brug af tanken om en egen forseelse i forbindelse med udvælgelse og tilsyn (i dette tilfælde arbejdsgiverens), som nævnes heri, når der er tale om en afgiftspligtig person i momsretlig forstand. Afgiftspligtige personer har nemlig en særlig stilling af betydning for momssystemets funktion. Domstolen betegner dem således også som afgiftsopkrævere på statens vegne<sup>33</sup>.

56. Det indirekte udformede momssystem er netop på grund af adskillelsen mellem bærerne af afgiftsbyrden og de afgiftspligtige personer særligt sårbart over for misbrug. Fradragsretten for en afgiftspligtig person i en transaktionskæde øger denne risiko yderligere. Det er ganske vist først og fremmest lovgiver, der bærer ansvaret for at imødegå denne risiko for svig, som er uløseligt forbundet med momssystemet.

57. I en Union, hvor retsstatsprincippet har en særlig værdi, gælder dette i udpræget grad. Således fremhæver Domstolen i stigende grad, at Unionen består af stater, der respekterer og deler værdierne i artikel 2 TEU<sup>34</sup>. Blandt de værdier, som er anført i artikel 2 TEU, og som Unionen bygger på, hører navnlig retsstatsprincippet. En medlemsstat kan derfor ikke ensidigt overvælte denne risiko, som den selv har skabt, på privatretlige retssubjekter. Bekæmpelsen af skattesvig er først og fremmest en statslig og ikke en privatpersons opgave. Som Kommissionen med rette har fremhævet i sit indlæg, kan heller ikke beskyttelsen af afgiftsprovenuet indebære, at en afgiftspligtig person, som ikke har noget at gøre med svigen (i det foreliggende tilfælde salget af fiktive fakturaer), pålægges at betale moms.

58. Ganske vist er staten i egenskab af afgiftskreditor i et indirekte skattesystem afhængig af de afgiftspligtige personers medvirken som afgiftsopkrævere. Selv om disse medvirker tvangsmæssigt og uden vederlæggelse i opkrævningen af moms, er det ikke uforholdsmæssigt at stille krav om en vis, men ikke for vidtgående, omhu. Som afgiftsopkræver på statens vegne kan en afgiftspligtig person således navnlig ikke lukke øjnene og bevidst acceptere momssvig. Dette har også betydning for pålæggelsen af ansvaret for egne ansattes svig i henhold til EU-retten.

59. Som jeg allerede har anført i mit forslag til afgørelse i sagen om tilbagesøgning af landbrugsstøtte, findes princippet om pålæggelse af ansvaret for medhjælperes fejlagtige adfærd uanset egen skyld i en del medlemsstaters lovgivning som udgangspunkt ikke på erstatningsområdet<sup>35</sup>. I EU-retten hæfter en forretningsfører derfor heller ikke i henhold til et eventuelt uskrevet retsprincip automatisk for en af sine medhjælperes fejlagtige adfærd på samme måde som for sin egen, men derimod kun for så vidt som han personligt har gjort sig skyldig i en forseelse i forbindelse med valg af eller tilsyn med disse.

<sup>32</sup> – Jf. dom af 27.2.2014, van der Ham og van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98, præmis 53). Jf. i denne henseende også mit forslag til afgørelse van der Ham og van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, punkt 73 ff.).

<sup>33</sup> – Jf. dom af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25), og af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21).

<sup>34</sup> – Jf. dom af 24.6.2019, Kommissionen mod Polen (Den øverste domstols uafhængighed) (C-619/18, EU:C:2019:531, præmis 42 og 43).

<sup>35</sup> – Jf. mit forslag til afgørelse van der Ham og van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, punkt 76).

60. Sammenholdt med momsdirektivets artikel 203 betyder dette, at P må anses for at være i god tro, så længe selskabet ikke kan foreholdes nogen *egen* skyld. Alene et generelt »burde vide« er ikke tilstrækkeligt til at begrunde en egen skyld, og der er først tale om dette, hvis sagsøgeren personligt gør sig skyldig i en forseelse i forbindelse med valg af eller tilsyn med sine ansatte. I den foreliggende sag ses der ikke at foreligge nogen forseelse i forbindelse med udvælgelsen, hvorfor der alene kan være tale om en tilsynsforseelse.

61. Det er alene den forelæggende ret, der kan udtale sig om, hvorvidt der er tale om en sådan forseelse. Der er imidlertid tale om en anden standard end den, som Domstolen har udviklet i sin praksis vedrørende nægtelse af momsfradrag eller momsfrigivelse i transaktionskæder, som er »behæftet med svig«. Som et indicium for god tro kan der navnlig tages hensyn til, om og hvordan den afgiftspligtige person har samarbejdet med skatte- og afgiftsmyndigheden i forbindelse med efterforskningen af omfanget af den organiserede kriminalitet (skaden er primært forårsaget af køberne af de fiktive fakturaer).

62. I modsætning til, hvad skatte- og afgiftsmyndigheden synes at mene, er det i denne forbindelse uden betydning, at P.K.s opgaver ikke var registreret skriftligt. Spørgsmålet om, hvorvidt der findes en skriftlig definition af opgaver, kan i bedste fald betyde en uvæsentlig reduktion af risikoen for en kriminel adfærd fra den ansattes side. I modsætning til, hvad den polske ombudsmand har anført i sit indlæg, er det af denne grund uden betydning, om udstedelsen af fakturaer i princippet henhører under den ansattes opgaver. Den, der som ansat ønsker at udstede fiktive fakturaer, kan til enhver tid gøre dette, uanset om udstedelsen af reelle fakturaer er omfattet af den pågældendes beføjelser.

63. Desuden indebærer den omstændighed, at P.K. også havde mulighed for at udstede og udstedte normale fakturaer uden for BOS-systemet, ikke, at arbejdsgiveren burde have forudset, at dennes ansatte udstedte og videresolgte fiktive fakturaer. Hvis regnskabet (i og uden for BOS-systemet) hidtil ikke har været behæftet med uregelmæssigheder, udgør de af skatte- og afgiftsmyndigheden anførte punkter ikke en tilsynsforseelse. Som P med rette har anført i sit indlæg, er det vanskeligt for en privatperson (som arbejdsgiver) at undgå denne form for »organiseret kriminalitet« fra P.K.s, de øvrige medarbejderes og køberne af fakturaernes side.

64. Der må formentlig skulle sondres mellem, om der – som Kommissionen med rette har anført – har foreligget en konkret anledning til eller konkrete holdepunkter for et særligt tilsyn. Det må antages, at der uden en konkret anledning højst kan stilles krav til en afgiftspligtig person om et simpelt internt risikostyringssystem – den afgiftspligtige person kan ikke stole blindt på sine ansatte. Så snart der imidlertid foreligger konkrete holdepunkter for en afgiftspligtig person, kan der også stilles krav om mere konkrete tilsynsforanstaltninger helt frem til inddragelsen af de retshåndhævende myndigheder. Dette er i sidste ende en samlet vurdering med inddragelse af alle de omstændigheder, som det påhviler den forelæggende ret at foretage.

## V. Forslag til afgørelse

65. Jeg foreslår således, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som Naczelnny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har forelagt, således:

»Artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den tilsyneladende udsteder af en faktura med fiktive transaktioner kun hæfter for den på fakturaen angivne afgift, hvis 1) fakturamodtageren

endnu ikke har kunnet nægtes foretagelse af momsfradrag, 2) hvis tredjeparts udstedelse af fakturaen må tilregnes den tilsyneladende udsteder på grund af et særligt ansvar (eller nærhed), og 3) hvis den tilsyneladende udsteder ikke har været i god tro. I denne forbindelse kan god tro kun udelukkes i tilfælde af en forseelse, der er begået af den tilsyneladende udsteder. Denne forseelse kan, når der er tale om en afgiftspligtig person, også udgøres af culpøst mangelfuld udvælgelse af eller tilsyn med den pågældendes ansatte.«