



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 21 september 2023¹

Mål C-442/22

P Sp. z o.o.
mot

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,
ytterligare deltagare i rättegången:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG –
Betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet –
Faktura över fiktiva transaktioner (fiktiv faktura) – Fastställande av fakturautställaren –
Faktura som utfärdas av en obehörig tredje man – Fiktiv faktura som utfärdas av en arbetstagare
utan arbetsgivarens kännedom – Ansvar för tredje mans brottsliga handlingar –
Bedömningsgrund för god tro – Försummelse från en beskattningsbar person i samband med
utseendet av eller övervakningen av anställda”

I. Inledning

1. Denna begäran om förhandsavgörande är kopplat till det område som sedan många år dominerar inom mervärdesskatterätten, nämligen bekämpning av bedrägeri. Frågan är återigen hur långtgående ansvar ett företag ska anses ha som på något sätt varit delaktigt i ett mervärdesskattebedrägeri som begåtts av en annan beskattningsbar person. I detta avseende är det som bekant tillräckligt att företaget kände till eller borde ha känt till att det genom sin transaktion deltog i en transaktion som ingick i ett undandragande av mervärdesskatt.² I ett sådant fall kan företaget nekas avdragsrätt eller undantag från skatteplikt, eventuellt även både och.³

¹ Originalspråk: tyska.

² Dom av den 24 november 2022, Finanzamt M (Omfattningen av rätten att dra av mervärdesskatt) (C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 25), dom av den 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punkterna 46 och 47), dom av den 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 94), dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48), dom av den 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27), dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54), dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 39), och dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 56).

³ Vad gäller det problem med överkompensation för den uppkomna skadan som detta kan medföra, se mitt tidigare förslag till avgörande i mål Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, punkt 39 och följande punkter).

2. I det aktuella fallet tillkommer nu en tredje möjlighet, nämligen uppkomsten av en ytterligare skatteskuld på grund av ett oberättigat angivande av mervärdesskatt. Konkret handlar det om vilket ansvar ett företag ska anses ha för sina arbetstagare, som utan dess vetskap på ett organiserat och brottsligt sätt uppsåtligt har hjälpt andra beskattningsbara personer att begå ett mervärdesskattebedrägeri (sannolikt i kombination med ett inkomstskattebedrägeri). I fallet har anställda vid en bensinstation samlat in bortkastade kvitton och sedan utfärdat nya fakturor avseende de angivna bränslemängderna med hjälp av ett andra "bokningssystem" och sålt till intresserade personer. Dessa har använt beloppen från dessa bränsleleveranser (som inte har ägt rum) för att dra av ingående mervärdesskatt i samband med mervärdesskattedeklarationen och förmodligen även för att dra av driftskostnader inom ramen för inkomstskattedeklarationen. Den polska staten kunde avslöja detta, men inte åtgärda hela skadan i mervärdesskattehänseende hos bedragarna. Därför vänder sig skattemyndigheten även en ytterligare gång till företaget, vilket visserligen vederbörligen tagit upp sina egna transaktioner för beskattning på ett korrekt sätt, men som emellertid skenbart själv har utfärdat de fiktiva fakturorna.

3. Den avgörande frågan är således huruvida det påverkar ett företags mervärdesskatteskulder om dess anställda genom att utfärda fiktiva fakturor i företagets namn har bistått tredje part vid ett mervärdesskattebedrägeri. Det är följaktligen frågan om en "sanktionering" enligt mervärdesskattelagstiftningen (genom ett ansvar) av den beskattningsbara personen (arbetsgivaren) för den egna personalens brottsliga beteende, varvid personalen har medverkat till ett mervärdesskattebedrägeri som begåtts av en tredje part. Detta utgör okänd mark, eftersom ansvaret för skatteskulder från felaktiga fakturor hittills alltid har hänfört sig till att företaget själv har begått ett fel. "Ansvaret" för deltagande i ett mervärdesskattebedrägeri som begåtts av en tredje part har hittills tvärtom alltid varit kopplat till avsaknaden av nödvändig aktsamhet vid genomförandet av transaktioner inom ramen för en transaktionskedja. I detta fall kan någon kritik emellertid inte riktas mot företaget med avseende på de transaktioner som faktiskt genomförts.

4. Bekämpning av skattebedrägeri tillhör de stora utmaningarna i ett indirekt skattesystem med avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Alla är ense om hur viktigt det är att bekämpa dessa bedrägerier. Trots detta måste det, redan med hänsyn till de berörda företagens grundläggande rättigheter, föreligga vissa gränser. Dessa gränser har domstolen nu möjlighet att fastställa närmare.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionslagstiftningen

5. Målets unionsrättsliga ram utgörs av rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).⁴ I artikel 203 i mervärdesskattedirektivet regleras den skatt som ska betalas genom angivande på en faktura enligt följande:

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

⁴ Rådets direktiv av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse under de år som tvisten avser (åren 2010–2014).

B. Polsk lagstiftning

6. Polen har införlivat mervärdesskattedirektivet genom Ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004, Dz. U. 2011, nr 177, position 1054, i ändrad lydelse, (nedan kallad mervärdesskattelagen). I artikel 108.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

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

III. Bakgrund och begäran om förhandsavgörande

7. Klaganden, bolaget P sp. z o.o. (nedan kallat P eller bolaget) var mellan 2001 och 2015 verksamt inom försäljning av bränsle, förlagsverksamhet, uthyrning av kommersiella lokaler och fastighetsutveckling. Bolaget förde fullständig bokföring, var registrerat för mervärdesskatt och hade i genomsnitt 14 anställda.

8. Som ett resultat av en skattekontroll som utfördes av skattemyndigheten under perioden januari 2010–april 2014 upptäcktes det att sammanlagt 1 679 falska mervärdesskattefakturer (så kallade tomma fakturer som inte återspeglar den faktiska försäljningen av varor) för ett sammanlagt mervärdesskattebelopp på 1 497 847 zloty (PLN) (för närvarande ungefär 335 000 euro) hade utfärdats i bolagets namn till företag som begärde avdrag för den mervärdesskatt som angavs på dessa fakturer. Dessa falska fakturer bokfördes inte i P:s försäljningsregister. Mervärdesskatten betalades inte in till statsbudgeten och deklarerades inte av bolaget.

9. Ordföranden i bolagets styrelse genomförde med anledning av resultaten av skattekontrollen en egen intern utredning i ärendet. Utredningen visade att en anställd i bolaget (nedan kallad P.K.) hade utfärdat och handlat med så kallade tomma mervärdesskattefakturer utan att bolagets styrelse kände till det och hade gett sitt samtycke.

10. P.K. var anställd som chef vid en bensinstation som bolaget ägde från den 25 november 2005 till den 24 maj 2014, då hennes anställning avslutades för att hon hade åsidosatt sina skyldigheter som anställd. Hennes arbetsuppgifter bestod bland annat i att sköta kassan, utfärda fakturer och förbereda dokument för redovisningschefen.

11. Det framgår av P.K.:s uttalanden att hon från och med 2010 utfärdade samlingsfakturer för kvitton som samlades in av de anställda på den bensinstation där hon var chef. Dessa kvitton hämtades från sopkärlen. För varje faktura förvarades kvitton, sorterade efter årtal, i pannrummet. Därigenom skulle det säkerställas att de fakturer som utfärdades i bensinstationens namn för de fiktiva transaktionerna inte omfattade större bränslemängder än de som faktiskt sålts på bensinstationen. Förfarandet skulle inte åsamka bolaget någon skada. De falska fakturorna sparades på en dator på kontoret (i en åtkomstsäkrad fil).

12. P.K. utfärdade dessa fakturer i ett annat format än de korrekta fakturorna och alltid i sin ställföreträdares frånvaro och skrev inte ut några kopior av fakturorna för att inte skapa ett ”pappersarkiv”. Dessa fakturer vidarebefordrades inte heller till bokföringsavdelningen. Hon använde uppgifter om bolaget, vilket angavs som fakturautställare och använde dess momsregistreringsnummer. Fakturorna är försedda med P.K.:s signatur och stämpel och sedan 2014 med en datorsignatur utan stämpel. Alla de anställda på bensinstationen som deltog, för vilka

P.K. var chef, erhöll ekonomiska fördelar. Anställda betalades för så många liter bränsle som angavs på de kvitton som användes för att utfärda en falsk faktura. Det är oklart hur och var dessa fakturor exakt utfärdades. Enligt bolagets yttrande skedde det förmodligen inte via datorn eller i bensinstationens lokaler.

13. Till följd av resultaten av skattekontrollen utfärdade skattemyndigheten ett beslut mot P om betalningsskyldighet för mervärdesskatt för perioden januari 2010–april 2014. P begärde omprövning av detta beslut. Överprövningsorganet, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej, (direktören för skattemyndigheten), fastställde beslutet den 31 oktober 2017.

14. På grundval av de fastställda omständigheterna var båda myndigheterna överens om att de falska fakturorna dokumenterade en leverans av varor och tjänster som i själva verket inte hade ägt rum, och detta bestreds inte heller av parterna. Dessa fakturor simulerade verkliga transaktioner i syfte att tredje man otillbörligen skulle kunna erhålla återbetalning av skatt.

15. Båda myndigheterna fann att arbetsgivaren inte hade vidtagit tillräckliga åtgärder för att förhindra utfärdandet av falska fakturor. P.K.:s arbetsuppgifter var inte exakt definierade i något skriftligt dokument. I de omfattande arbetsuppgifterna ingick rätten att utfärda mervärdesskattefakturor för kvitton utanför BOS-systemet i Excel-format utan ytterligare samtycke från arbetsgivaren. Eftersom ordföranden i bolagets styrelse kände till att det utfärdades fakturor för kvittona på bensinstationen, det vill säga utan någon kontroll i bokföringen, kunde och borde ordföranden ha förutsett att detta underlättade utfärdandet av falska fakturor. Bristen på lämplig övervakning och organisation gjorde att bolagets styrelseordförande upptäckte förfarandet i fråga först efter en skattekontroll från skattemyndigheten.

16. Enligt myndigheterna var P.K. inte tredje part i förhållande till P, utan chef för en bensinstation som tillhörde bolaget, det vill säga en anställd som hade befogenhet att utfärda fakturor och var ansvarig för en personalgrupp. Myndigheterna slog vidare fast att det – trots att åtgärder vidtagits för att utesluta mottagarna av dessa falska mervärdesskattefakturor från skatteavräkning – inte hade kunnat förhindras i tid att skatteintäkter gick förlorade.

17. I en dom av den 23 februari 2018 avslog Wojewódzki Sąd Administracyjny (den regionala förvaltningsdomstolen, Polen) P:s överklagande av beslutet från Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (direktören för skattemyndigheten) och godtog skälen i det överklagade beslutet. P överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) som har förklarat förfarandet vilande och hänskjutit följande två frågor till domstolen för förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF:

- ”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 anställde 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 anställde, 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 punkt 1, av betydelse om den beskattningsbara person, hos vilken en person är anställd som på ett rättsstridigt sätt har angett uppgifter om den beskattningsbara personen på en mervärdesskattefaktura, kan anklagas för att ha brustit i sin tillsyn över den anställde?”

18. I förfarandet vid domstolen har P, den polska skattemyndigheten, den polska ombudsmannen för små och medelstora företag och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. Domstolen har i enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna beslutat att inte hålla någon muntlig förhandling.

IV. Rättslig bedömning

A. Tolkningsfrågorna och metoden för prövningen

19. De båda tolkningsfrågorna, som ska prövas tillsammans, rör huvudsakligen frågan vilka risker ett skattepliktigt företag ska bära enligt mervärdesskattelagstiftningen när dess arbetstagare har gått bakom dess rygg. I förevarande mål hade arbetstagarna utan företagets kännedom utfärdat fiktiva fakturor i dess namn och för egen räkning sålt dessa till tredje part i syfte att de skulle användas i samband med ett skattebedrägeri.

20. Därvid uppkommer ännu en gång⁵ frågan angående tolkningen av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Denna bestämmelse ska motverka risken för att fakturamottagaren oberättigat utnyttjar avdragsrätten genom att föreskriva en motsvarande skatteskuld för fakturautställaren. Sålunda ska det inledningsvis klargöras vem som är fakturautställare i denna bemärkelse – den som utfärdat fakturan eller den som anges på fakturan som fakturautställaren (nedan under avsnitt B). Om detta endast är den som även har utfärdat fakturan uppkommer även frågan vilka villkor som är tillämpliga för att den skenbara fakturautställaren ska bli ansvarig för ett (brottsligt) beteende från en annan person (tredje part) (nedan under avsnitt C).

B. Fakturautställare i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet

1. Syftet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet

21. Enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura. Såsom domstolen⁶ redan har fastställt i detta avseende omfattar artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ”endast” mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt, det vill säga mervärdesskatt som inte ska betalas enligt lag, men som ändå har angetts i en faktura.

⁵ Domstolen har senast i dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968), gjort en mer djupgående bedömning av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.

⁶ Dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968, punkterna 21 och 23).

22. Syftet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet är att motverka den risk för skattebortfall som kan uppkomma genom att mottagaren av fakturan gör gällande ett oberättigat⁷ avdrag för ingående skatt på grund av denna faktura.⁸ Denna risk illustreras av de faktiska omständigheterna i förevarande mål.

23. Avdragsrätten gäller visserligen endast skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion.⁹ Det föreligger emellertid en risk för skattebortfall så länge mottagaren av en faktura på vilken mervärdesskatt felaktigt har angetts fortfarande kan använda den för ett avdrag enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet.¹⁰ Det går nämligen inte att utesluta att skattemyndigheten inte i rätt tid kan fastställa att andra materiella överväganden utgör hinder för utnyttjandet av den formella avdragsrätten.

24. Vid ett felaktigt angivande av mervärdesskatten är syftet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet således en överensstämmelse mellan fakturamottagarens avdragsrätt och fakturautställarens skatteskuld, vilken normalt sett är fallet om det föreligger en korrekt faktura för leverantören och mottagaren.¹¹ Såsom framgår av ordalydelsen i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet krävs det i detta sammanhang inte att mottagaren faktiskt har utnyttjat avdragsrätten. Det är i stället tillräckligt att det föreligger en risk för ett (felaktigt) avdrag.

25. Således är fakturautställaren följaktligen strikt ansvarig för den (abstrakta) risken att mottagaren oberättigat kan utnyttja avdragsrätten på grund av denna (felaktiga) faktura. Det är följaktligen inte frågan om en äkta skatteskuld utan om ett strikt ansvar för fakturautställaren, vilket domstolen redan har klargjort.¹²

26. Detta ansvar är inte enbart tillämpligt vid ett misstag beträffande den riktiga skattesatsen (normalskattesatsen anges i fakturan i stället för den nedsatta skattesatsen), utan även vid fakturering av fiktiva transaktioner.¹³

27. I artikel 203 i mervärdesskattedirektivet regleras således ett abstrakt riskförhållande enligt vilket fakturautställaren har ett strikt ansvar för den risk som denne orsakat om vederbörande utfärdar fiktiva fakturor för fiktiva transaktioner. Detta medför att fakturautställaren själv ska betala den felaktigt angivna mervärdesskatten.

⁷ Såvitt domstolen genom den vedertagna formuleringen talar om att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet syftar till att undanröja den risk för skattebortfall "som avdragsrätten" kan ge upphov till är detta något otydligt, se dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 20), dom av den 29 september 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, punkt 36), dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 32, dom av den 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 24), och dom av den 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 32). Det är ju nämligen inte frågan om avdragsrätten, utan enbart om risken för ett otillåtet avdrag. Detta måste även anses vara vad som åsyftas, eftersom ett berättigat avdrag inte kan medföra någon risk för skattebortfall.

⁸ Se uttryckligen dom av den 18 mars 2021, P (Bensinkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 27), dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 32), dom av den 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 24), dom av den 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 32), dom av den 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkterna 35 och 36), och dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 28 och följande punkter).

⁹ Dom av den 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 13).

¹⁰ Detta anges uttryckligen i dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 28 och följande punkter), med hänvisning till dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 57).

¹¹ Se även mitt förslag till avgörande i mål EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 31 och följande punkter).

¹² Detta anges uttryckligen i dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 61).

¹³ Se, till exempel, dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 26) jämförd med mitt förslag till avgörande i mål EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 30 och följande punkter). Till detta hänvisas i dom av den 18 mars 2021, P (Bensinkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 30). Se dessförinnan dom av den 15 oktober 2002, kommissionen/Tyskland (C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 41). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 september 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, punkt 35).

2. *Det abstrakta riskförhållandets inneboende gränser*

28. Det abstrakta riskförhållande enligt vilket en fakturautställare har ett strikt ansvar för felaktigt angiven mervärdesskatt har emellertid sina gränser. För att detta ansvar inte ska vara godtyckligt, med hänsyn till den berörda personens grundläggande rättigheter (P hänvisar bland annat till artikel 17 i stadgan), krävs det såväl en objektiv grund (således en risk för bortfall av skatteintäkter – nedan under a) som ett subjektivt ansvar för risken (nedan under b).

a) Huruvida det krävs en risk

29. Såsom domstolen nyligen har fastställt är riskförhållandet enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet inte tillämpligt om risken för skattebortfall i sig är utesluten.¹⁴ Domstolen fann att detta var uppfyllt i ett fall där det slagits fast att de felaktiga fakturorna endast utfärdats till konsumenter som inte hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.¹⁵

30. En sådan risk är i sig utesluten om skattemyndigheten såsom i det aktuella fallet redan har upptäckt det organiserade bedrägeriet från P:s anställda, vilket innebär att köparna av de fiktiva fakturorna är kända och man framgångsrikt och slutgiltigt kunde neka dem avdragsrätt. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att den polska staten i viss utsträckning har lyckats med detta. Med avseende på dessa fakturor uppkommer således inte frågan huruvida artikel 203 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig, utan på sin höjd frågan huruvida säljarna och köparna av de fiktiva fakturorna ska lagföras. Detta är emellertid normalt sett en straffrättslig och inte en skatterättslig fråga. Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet har – såsom domstolen redan har framhållit¹⁶ – inte någon sanktionerande karaktär.

31. En ytterligare skatteskuld för fakturautställaren (antingen P eller P.K.) i ett sådant fall skulle medföra att staten berikas på grund av ett mervärdesskattebedrägeri. Detta går ovillkorligen utöver vad som är nödvändigt för att bekämpa bedrägeri. Det skulle dessutom utgöra ett besynnerligt resultat om en rättsstat på grund av ett upptäckt mervärdesskattebedrägeri skulle kunna erhålla högre skatteintäkter än utan ett sådant bedrägeri. Om ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kan utövas skulle Polens intäkter i form av mervärdesskatt öka fastän några transaktioner inte har genomförts. Ett sådant resultat skulle inte heller vara förenligt med bestämmelsens karaktär av bestämmelse som reglerar ansvar (se närmare ovan punkt 22 och följande punkter).

¹⁴ Dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968, punkterna 24 och 25). Se, för ett liknande resonemang, redan dom av den 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkterna 24 och 32 och följande punkter – för det fallet att skattemyndigheten redan slutgiltigt kunde neka avdragsrätt).

¹⁵ Dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 25).

¹⁶ Dom av den 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 34). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 37).

32. I överensstämmelse med detta har domstolen tidigt slagit fast att det, även om mervärdesskattedirektivet inte innehåller några bestämmelser om rättelse av mervärdesskatt som felaktigt har fakturerats från fakturautställaren,¹⁷ ankommer på medlemsstaterna att finna en lösning.¹⁸ För att lösa detta problem har domstolen utvecklat två metoder som medlemsstaterna ska beakta.

33. För att säkerställa mervärdesskattens neutralitet ankommer det på medlemsstaterna att i sina interna rättsordningar föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt, då fakturautställaren visar att han eller hon var i *god tro*.¹⁹ När fakturautställaren i tid och fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall, krävs det dessutom enligt principen om mervärdesskattens neutralitet att den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt ska kunna rättas, *utan* att medlemsstaterna får göra en sådan rättelse beroende av att den som utställde denna faktura handlade i god tro.²⁰

34. När det gäller sistnämnda alternativ saknar det betydelse varför risken för bortfall av skatteintäkter är utesluten – huruvida fakturautställaren aktivt har undanröjt den eller om skattemyndigheten har lyckats undanröja den.²¹ De åtgärder som medlemsstaterna vidtar i syfte att säkerställa en riktig skatteuppbörd och att förebygga bedrägeri får nämligen inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften. De får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att mervärdesskattens neutralitet – som är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt – äventyras.²² Detta gäller särskilt vid ett abstrakt riskförhållande (se ovan punkt 26 och följande punkter).

35. Således uppkommer frågan om ett ansvar för P för de fiktiva fakturor som P.K. har utfärdat endast om ett avdrag från köparna inte kunde förhindras och Polen i detta hänseende således fortfarande drabbas av en skada genom skattebortfall.

b) Subjektivt ansvar för en fakturautställare

36. I den mån det fortfarande föreligger en skada måste den även kunna tillskrivas P, eftersom artikel 203 i mervärdesskattedirektivet endast är tillämplig på den som utfärdat sådana fakturor. Förevarande mål uppvisar särdraget att den som enligt fakturan förefaller ha tillhandahållit tjänsten (i det aktuella fallet P), vilken normalt sett är den som utfärdar fakturan, emellertid inte har utfärdat fakturan i detta fall. Fakturorna har nämligen utfärdats av P.K. som enbart har

¹⁷ Se uttryckligen dom av den 18 mars 2021, P (Bensinkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 30), dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 38), och dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 48).

¹⁸ Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 35), dom av den 6 november 2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 49), dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 13), och dom av den 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

¹⁹ Dom av den 18 mars 2021, P (Bensinkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 31), dom av den 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 27), dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33), dom av den 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 33), dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 13), och dom av den 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

²⁰ Dom av den 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 28), dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33), dom av den 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 37), dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 37), dom av den 6 november 2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 50), och dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 58).

²¹ Se dom av den 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 24 – nekande från skattemyndigheten). Se, för ett liknande resonemang, redan även dom av den 6 november 2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 52 – belopp som inte kan anses utgöra mervärdesskatt medför ingen risk för skattebortfall).

²² Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 39), se, analogt, dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

använt arbetsgivarens namn. Även om P.K. har använt ett annat fakturaformat, så ser det ut som om P skulle ha utfärdat dessa fakturor, eftersom bolagets namn, adress och skattenummer har använts.

37. Om P.K. hade varit en helt främmande tredje part som mer eller mindre använt bolagets uppgifter av en slump för att utfärda och sälja fiktiva fakturor (även sådana fall har förekommit) skulle svaret ha varit entydigt. Då en sådan tredje parts handlande inte kan tillskrivas P, skulle ett sådant ansvar för P vara godtyckligt och oproportionerligt och P skulle följaktligen aldrig – vilket även skattemyndigheten har angett – betraktas som fakturautställare med avseende på dessa fakturor.

38. Till skillnad från när fiktiva fakturor utfärdas av en tredje man föreligger det emellertid en viss koppling mellan den egentliga fakturautställaren (P.K.) och den skenbara fakturautställaren (P) på grund av det anställningsförhållande som förelåg vid denna tidpunkt. P.K. utnyttjade medvetet de kunskaper hon erhållit om de bränslemängder för vilka kvittona slängdes bort samt de uppgifter på fakturorna och det skattenummer som hänförde sig till bolaget.

39. Det står emellertid klart att denna (brottsliga) försäljning av fiktiva fakturor i bolagets namn ägde rum utan bolagets kännedom och vilja och inte heller omfattades av de befogenheter som överförts enligt arbetsrätten eller av en fullmakt att företa rättshandlingar.

40. Den avgörande frågan är vem som i ett sådant fall kan anses vara fakturautställare i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Det krävs således ett klagörande av huruvida och på vilka villkor arbetsgivare kan bli ansvariga för brottsliga handlingar som begås av deras arbetstagare (i det aktuella fallet i form av organiserad brottslighet), respektive huruvida de kan undgå ansvar på grund av god tro.

41. Enligt ordalydelsen i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura. Hänvisningen till *varje* person som anger mervärdesskatten på en faktura innebär att det inte måste vara frågan om en beskattningsbar person. Utgångspunkten i direktivet är även att det är frågan om en aktiv handling ("anger"). I det aktuella fallet är det emellertid inte P som har angett skatten utan bolagets anställda P.K. Enligt mervärdesskattedirektivets lydelse är det således P.K. som ska betala den felaktiga skatt som hon har angett. P är enbart skenbart fakturautställare.

42. Syftet med det strikta ansvar till vilket har hänvisats ovan (punkt 22 och följande punkter) talar därvid emot att den som enbart skenbart är fakturautställare blir ansvarig tillsammans med den verkliga utställaren. Syftet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet är inte en bestraffning eller fördubbling av skatteintäkterna, utan en säkring av risken för bortfall av skatteintäkter. Följaktligen kan endast en person komma i fråga som fakturautställare i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Detta följer även av den möjlighet till rättelse som domstolen till och med har beviljat fakturautställare som handlat försumligt. Följaktligen måste medlemsstaterna tillhandahålla en *möjlighet till rättelse* av skatt som fakturerats felaktigt, då fakturautställaren visar att han var i god tro.²³ Detta förutsätter emellertid även att

²³ Dom av den 18 mars 2021, P (Bensinkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 31), dom av den 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 27), dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33), dom av den 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 33), dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 13), och dom av den 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

fakturaautställaren har kännedom om till vilka personer de felaktiga fakturorna har utfärdats. P saknar emellertid kännedom om vilka personer som har köpt fakturorna. Denna kunskap har endast P.K.

43. Såvitt det fortfarande föreligger en risk för skattebortfall (respektive en skada) i Polen är P.K. i princip skyldig att betala den mervärdesskatt som felaktigt har angetts, eftersom det är hon som har utfärdat de fiktiva fakturorna.

C. Ansvar för en tredje parts brottsliga beteende

44. Resultatet kan enbart bli ett annat om den beskattningsbara personen (i det aktuella fallet P) på något sätt kan tillskrivas P.K.:s brottsliga beteende. Särskilt den polska skattemyndigheten åberopar en slags ansvar på grund av en övervakningsskyldighet. Den anser att P, eftersom P kände till att P.K. även kunde utfärda manuella fakturor vid sidan om det vanliga fakturasystemet, borde ha varit medveten om att fiktiva fakturor utfärdades. I brist på kontrollåtgärder menar den därför att P.K.:s handlande ska tillskrivas P.

1. Ansvar för utomståendes brottsliga beteende i enlighet med principen om ”förbud mot bedrägeri”?

45. Detta synsätt som Polen ger uttryck för uppvisar vissa likheter med domstolens praxis avseende nekande av avdragsrätt (eller undantag från mervärdesskatteplikt eller eventuellt båda alternativen samtidigt), när den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett undandragande av mervärdesskatt.²⁴

46. Vid tillämpningen av mervärdesskattedirektivet anser domstolen att en sådan beskattningsbar person ska anses vara delaktig i, eller ha underlättat, skattebedrägeriet. Detta gäller oberoende av huruvida återförsäljningen av varorna eller användningen av tjänsterna inom ramen för vederbörandes skattepliktiga utgående transaktioner innebär vinning för denne.²⁵ Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.²⁶ Mot denna bakgrund har domstolen till och med utvecklat en särskild ”princip om förbud mot bedrägeri” som uppenbarligen enbart är tillämplig inom mervärdesskatterätten.²⁷

²⁴ Se dom av den 24 november 2022, Finanzamt M (Omfattningen av rätten att dra av mervärdesskatt) (C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 25), dom av den 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punkterna 46 och 47), dom av den 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 94), dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48), dom av den 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27), dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54), dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 39), och dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 56).

²⁵ Dom av den 24 november 2022, Finanzamt M (Omfattningen av rätten att dra av mervärdesskatt) (C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 25), och dom av den 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punkterna 46 och 47 och där angiven rättspraxis).

²⁶ Dom av den 24 november 2022, Finanzamt M (Omfattningen av rätten att dra av mervärdesskatt) (C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 24), och dom av den 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

²⁷ Dom av den 24 november 2022, Finanzamt M (Omfattningen av rätten att dra av mervärdesskatt) (C-596/21, EU:C:2022:921, punkterna 20 och 29).

47. Trots att denna rättspraxis är mycket långtgående och ger upphov till följdfrågor,²⁸ är det inte frågan om att P gör gällande en avdragsrätt eller ett undantag från skatteplikt, det vill säga rättigheter som har ett förmögenhetsvärde. P yrkar enbart att bolaget inte ska ansvara för den vinning som görs av tredje man (köparna av de fiktiva fakturorna, till vilka bolaget inte har några förbindelser). Det är således inte fråga om bekämpning av bedrägeri inom en transaktionskedja, utan om ansvar för bortfallet av skatteintäkter²⁹ för ”vem som helst”.

48. Enbart vetskapen om (eller att någon borde ha känt till) att en utomstående tredje man använder det egna namnet för att utfärda och sälja fiktiva fakturor kan enligt lydelsen i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet emellertid inte utgöra grund för ett ansvar. Det är medlemsstaten som är ansvarig för att bekämpa brott och inte ”vem som helst”. Om det saknas en särskild grund för tillskrivande av ansvar i förhållande till denna tredje man³⁰ kan den beskattningsbara personen inte nekas någon ”fördel” (undantag från skatteplikt och/eller avdrag för ingående mervärdesskatt) och ”vem som helst” kan inte åläggas ett ansvar (genom en ytterligare skatteskuld).

2. Ansvar för den egna arbetstagarens brottsliga beteende utifrån bedömningskriteriet *ond tro*

49. Lösningen följer således inte av ovannämnda rättspraxis avseende bekämpning av bedrägeri, utan av neutralitetsprincipen och domstolens praxis beträffande artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna praxis ankommer det på medlemsstaterna, för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet, att i sina interna rättsordningar föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt, då fakturautställaren – vilken såsom kommissionen har framhållit i sitt yttrande inte måste vara en näringsidkare – visar att han eller hon var *i god tro*.³¹

50. Denna praxis hänför sig emellertid till fakturautställaren, vilket i det aktuella fallet inte är P. Detta synsätt kan emellertid – vilket även kommissionen verkar förespråka – även tillämpas på den som utifrån sett förefaller vara fakturautställare (den skenbara fakturautställaren). Om vederbörande nämligen var i god tro kan denne snarare anses utgöra offer än gärningsman och kan inte omfattas av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Om denne däremot inte var i god tro *och* ska anses ansvara för fakturautställarens beteende (på grund av en viss anknytning eller ett ansvar), kan vederbörande även anses ha ett ansvar som den som har utfärdat den felaktiga fakturan.

51. Det ska beaktas att arbetstagarens brottsliga beteende i det aktuella fallet, nämligen utfärdande och försäljning av fiktiva fakturor, inte hade något direkt samband med den ställning som arbetstagaren hade i bolaget enligt anställningsavtalet. Tvärtom gav ställningen endast möjlighet till denna verksamhet som emellertid var förbjuden enligt arbetsrätten. Således kan utfärdandet av dessa fakturor inte utan vidare tillskrivas P, till skillnad från situationen där anställda utfärdar (eventuellt felaktiga) fakturor för bränsleleveranser under den löpande

²⁸ Detta framgår av den aldrig sinande strömmen av begäranden om förhandsavgörande inom detta område – se, till exempel, senast dom av den 24 november 2022, Finanzamt M (Omfattningen av rätten att dra av mervärdesskatt) (C-596/21, EU:C:2022:921), dom av den 15 september 2022, HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687), och dom av den 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910).

²⁹ Detta anges uttryckligen i dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 61).

³⁰ Domstolen förefaller inom ramen för sin praxis avseende bekämpning av bedrägeri lokalisera vederbörande i den befintliga transaktionskedjan och begäran om en ”fördel” inom ramen för denna transaktionskedja.

³¹ Dom av den 18 mars 2021, P (Bensinkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 31), dom av den 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 27), dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33), dom av den 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 33), dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 13), och dom av den 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

verksamheten. I detta hänseende måste man emellertid skilja mellan utfärdandet av *fakturor i bolagets namn* (inom ramen för befogenheterna enligt anställningsavtalet) och utfärdandet av *fakturor med bolagets namn* (i princip inom ramen för den organiserade brottsligheten och utan bolagets vetskap).

52. Samtidigt föreligger det en viss anknytning, respektive ett visst ansvar för arbetsgivaren för dess arbetstagare. Följaktligen är det avgörande vilka bedömningskriterier som ska tillämpas för att avgöra huruvida en arbetsgivare är i god tro.

3. Bedömningsgrunden för god tro inom ramen för artikel 203 i mervärdesskattedirektivet

53. God tro är utesluten om arbetsgivaren kände till arbetstagarens handlande men underlät att ingripa trots att denne hade möjlighet. I detta fall har arbetsgivaren medvetet godtagit handlandet. I sådana fall ska arbetsgivaren, på grund av det intryck som de fiktiva fakturorna ger upphov till, vilket medvetet tolereras, betraktas som den enda utställaren av dessa fakturor. Så är emellertid inte fallet i detta mål.

54. Domstolen har redan utvecklat kriterier för tillskrivning av ansvar i samband med minskat jordbruksstöd på grund av en tredje mans (uppdragstagare) åsidosättanden av stöd villkoren. Domstolen har slagit fast att en stödmottagare kan hållas ansvarig för en tredje mans överträdelser i samband med arbete som utförts på stödmottagarens uppdrag, om stödmottagaren har agerat avsiktligt eller försumligt genom valet av tredje man, genom övervakningen av denne eller genom de instruktioner som denna tredje man erhållit. Detta gäller oberoende av om tredje man i sig har agerat avsiktligt eller försumligt.³² Detta kan emellertid inte i sig tillämpas i förevarande fall. Inledningsvis har P.K. inte utfärdat de fiktiva fakturorna på bolagets uppdrag, utan har själv handlat avsiktligt utanför sitt ”uppdrag”. Dessutom har bolaget inte berikats genom statliga medel som ska krävas tillbaka på grund av bristande måluppfyllnad.

55. Emellertid skulle detta resonemang med en egen skuld (i det aktuella fallet arbetsgivarens) i samband med utseendet av eller övervakningen av uppdragstagaren kunna tillämpas om denne utgör en beskattningsbar person i den mening som avses inom mervärdesskatterätten. Den beskattningsbara personen har nämligen en särskild ställning vid tillämpningen av mervärdesskattesystemet. Domstolen beskriver denne därför som skatteindrivare på statens vägnar.³³

56. På grund av mervärdesskattesystemets indirekta utformning är just balansen mellan skattebetalaren och den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten känslig för missbruk. Denna risk ökar ytterligare genom den avdragsrätt som föreskrivs för beskattningsbara personer i en transaktionskedja. Dock är det i första hand lagstiftaren som är ansvarig för att förhindra denna risk för bedrägeri som är inbyggd i systemet.

57. Detta gäller i särskild utsträckning i en union där rättsstatsprincipen har ett särskilt värde. Därför framhåller domstolen i allt högre grad att unionen består av stater som respekterar och delar de värden som anges i artikel 2 FEU.³⁴ Till de värden i artikel 2 FEU som unionen ska bygga

³² Dom av den 27 februari 2014, van der Ham und van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98, punkt 53). Se även mitt förslag till avgörande i mål van der Ham und van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, punkt 73 och följande punkter).

³³ Dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25), och dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21).

³⁴ Dom av den 24 juni 2019, kommissionen/Polen (Högsta domstolens oavhängighet) (C-619/18, EU:C:2019:531, punkterna 42 och 43).

på hör särskilt rättsstatsprincipen. Av detta följer att en medlemsstat inte ensidigt kan övervältra denna risk som den själv har skapat på enskilda parter. Bekämpningen av skatteundandragande är främst en uppgift för staten och inte för en enskild person. Såsom kommissionen med rätta framhåller i sitt yttrande kan inte heller risken för skattebortfall medföra att en beskattningsbar person som inte har något med bedrägeriet (i det aktuella fallet försäljningen av fiktiva fakturor) att göra belastas med mervärdesskatt.

58. Emellertid behöver staten, i egenskap av skattens borgenär, i ett indirekt skattesystem ofrånkomligen hjälp från den beskattningsbara personen i egenskap av skatteindrivare. Även om denne är nödgad att utan ersättning medverka vid insamlingen av mervärdesskatten är det inte oproportionerligt att kräva en viss, om än inte överdriven, grad av aktsamhet. I egenskap av skatteindrivare på statens vägnar får en beskattningsbar person därför inte blunda och medvetet acceptera ett mervärdesskattebedrägeri. Detta påverkar även det unionsrättsliga ansvaret för de egna arbetstagarnas bedrägliga handlande.

59. Såsom jag redan har angett i mitt förslag till avgörande i målet om återkrav av jordbruksstöd är principen om att en person ska hållas ansvarig för en medhjälpare felaktiga agerande oberoende av eget vållande i princip främmande i skadeståndsrätten i vissa medlemsstater.³⁵ En huvudman ansvarar därför inte heller automatiskt enligt unionsrätten på grund av någon eventuell oskriven rättsprincip för en medhjälpare felaktiga agerande på samma sätt som för sitt eget agerande, såvida huvudmannen inte personligen kan tillskrivas skuld i samband med utseendet av eller övervakningen av medhjälparen.

60. I samband med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet innebär detta att P anses vara i god tro så länge bolaget inte kan klandras för något *eget* vållande. Enbart ett allmänt krav på att P ”borde ha känt till” överträdelsen medför således inte någon egen skuld förrän bolaget personligen kan tillskrivas skuld i samband med utseendet av eller övervakningen av sin arbetstagare. I förevarande mål framgår det inte att det är frågan om någon försummelse i samband med utseendet av arbetstagaren, vilket innebär att enbart försummelse i samband med övervakningen kan komma i fråga.

61. Huruvida det är frågan om en sådan försummelse kan enbart den hänskjutande domstolen avgöra. Detta utgör emellertid en annan standard än den som domstolen har utvecklat i sin praxis vid nekandet av avdragsrätt eller undantag från skatteplikt i transaktionskedjor behäftade med bedrägeri. I synnerhet kan som en indikation på god tro beaktas huruvida och på vilket sätt den beskattningsbara personen har samarbetat med skattemyndigheten vid fastställandet av den organiserade brottslighetens omfattning (i första hand har skadan orsakats av köparna av de fiktiva fakturorna).

62. Till skillnad från vad skattemyndigheten anser saknar det betydelse att P.K.:s arbetsuppgifter inte har definierats skriftligen. Huruvida uppgifterna har definierats skriftligen eller inte medför på sin höjd en försumbar minskning av risken för ett brottsligt agerande från arbetstagarens sida. Mot denna bakgrund är det – till skillnad från vad ombudsmannen hävdar i sitt yttrande – inte avgörande huruvida utfärdandet av fakturor i princip tillhör arbetstagarens uppgifter eller inte. Om en arbetstagare vill utfärda fiktiva fakturor kan denne göra detta när som helst, oberoende av huruvida dennes arbetsuppgifter omfattar utfärdandet av riktiga fakturor eller inte.

³⁵ Se mitt förslag till avgörande i mål van der Ham und van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, punkt 76).

63. Dessutom innebär det faktum att P.K. kunde utfärda normala fakturor utanför BOS-systemet och även gjorde detta inte att arbetsgivaren borde ha förutsett att arbetstagarna utfärdade fiktiva fakturor och sålde dessa vidare. Eftersom bokföringen (inom och utanför BOS-systemet) ännu inte uppvisade några oegentligheter leder de punkter till vilka skattemyndigheten har hänvisat inte till att det föreligger någon försummelse i samband med övervakningen av arbetstagarna. Såsom P med rätta har påpekat i sitt yttrande är det svårt för en privatperson (i egenskap av arbetsgivare) att förhindra denna typ av ”organiserad brottslighet” som P.K och ytterligare medarbetare samt de som förvärvat fakturorna gjort sig skyldiga till.

64. I detta hänseende behöver man – såsom kommissionen med rätta har anfört – förmodligen göra skillnad efter huruvida det förelåg en konkret anledning eller konkreta indikationer för en särskild övervakning eller inte. Utan en konkret anledning borde man på sin höjd kunna kräva att den beskattningsbara personen har ett enkelt internt riskhanteringssystem, eftersom vederbörande inte kan lita blint på sina arbetstagare. Så snart det emellertid finns konkreta indikationer kan det även krävas att den beskattningsbara personen vidtar konkreta övervakningsåtgärder, vilka skulle kunna sträcka sig ända till ett underrättande av brottsbekämpande myndigheter. Detta kräver slutligen att den hänskjutande domstolen gör en helhetsbedömning med beaktande av samtliga omständigheter.

V. Förslag till avgörande

65. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen ska besvara frågorna som hänskjutits av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) på följande sätt:

Artikel 203 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den skenbara utställaren av en faktura avseende fiktiva transaktioner endast är skyldig att betala den skatt som anges där om 1) fakturamottagaren ännu inte har kunnat nekas avdrag, 2) den skenbara utställaren ska anses ansvarig för tredje mans utfärdande av fakturan på grund av ett särskilt ansvar (respektive en särskild anknytning) och 3) den skenbara utställaren inte var i god tro. God tro kan därvid endast uteslutas om den skenbara fakturautställaren själv varit vållande. När det gäller en beskattningsbar person kan detta vållande även bestå i ett försumligt felaktigt val eller övervakning av sina arbetstagare.