CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 21 september 2023 [1]

Zaak C-442/22

P sp. z o.o.
tegen
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,
in tegenwoordigheid van:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Belastingplichtige als bedoeld in artikel 203 van de btw-richtlijn – Factuur voor fictieve handelingen (nepfactuur) – Vaststelling van de uitreiker van de factuur – Uitreiking van een factuur door een onbevoegde derde – Uitreiking van een nepfactuur door een werknemer zonder medeweten van de werkgever – Toerekening van criminele handelingen van een derde – Criterium van goede trouw – Verwijt aan de belastingplichtige ter zake van de door hem gemaakte keuze en het door hem uitgeoefende toezicht”

I. Inleiding

1. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing past in de context van de fraudebestrijdingsthematiek die het btw-recht al jaren domineert. Het gaat andermaal om de omvang van de „aansprakelijkheid van een onderneming” die op de een of andere manier betrokken was bij de btw-fraude door een andere belastingplichtige. Zoals bekend is het hiervoor voldoende dat de onderneming had moeten weten dat zij met haar handelingen deelnam aan handelingen die onderdeel waren van btw-fraude. [2] In dat geval kan haar een aftrek van voorbelasting of een btw-vrijstelling worden geweigerd, mogelijk zelfs beide tegelijkertijd. [3]

[1] Oorspronkelijke taal: Duits.

[2] Arresten van 24 november 2022, Finanzamt M (Omvang van het recht op btw-aftrek) (C-596/21, EU:C:2022:921, punt 25); 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punten 46 en 47); 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94); 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48); 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 27); 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54); 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 39), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 56).

[3] Over het daaruit voortvloeiende probleem van overcompensatie van de geleden schade, zie reeds mijn conclusie in de zaak Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, punten 39 e.v.).

2. Hier komt er nu een derde mogelijkheid bij: een extra btw-schuld wegens een onterechte vermelding van de btw. Het komt er daarbij in wezen op neer dat een onderneming aansprakelijk is voor haar werknemers die buiten haar medeweten op een georganiseerde en criminele manier doelbewust ertoe hebben bijgedragen dat andere belastingplichtigen btw-fraude (wellicht in combinatie met inkomstenbelastingfraude) konden plegen. Zo verzamelden werknemers van tankstations weggegooide kastickets, stelden zij vervolgens voor de daarop vermelde brandstofhoeveelheden nieuwe facturen op met behulp van een tweede „boekhoudsysteem" en verkochten zij deze aan geïnteresseerde partijen. Laatstgenoemden maakten van de betalingen voor brandstofleveringen (die dus nooit plaatsvonden) gebruik om in de btw-aangifte voorbelasting af te trekken en wellicht ook om in de inkomstenbelastingaangifte bedrijfskosten in mindering te brengen. De Poolse Staat kon dit aan het licht brengen, maar kon van de fraudeurs geen volledige btw-schadeloosstelling bekomen. Daarom richt de belastingdienst zich ook nog eens tot de onderneming, die haar eigen verkopen weliswaar correct heeft belast, maar de valse facturen ogenschijnlijk zelf heeft uitgereikt.

3. Het vraagstuk dat hier moet worden behandeld, is dan ook of de btw-schulden van een onderneming wijzigen wanneer haar werknemers door het uitreiken van valse facturen onder de naam van de onderneming een derde hebben geholpen om btw-fraude te plegen. Het gaat er dus om dat de belastingplichtige onderneming (werkgever) op grond van de btw-wetgeving wordt „gestraft" (via aansprakelijkheid) voor het criminele gedrag van haar eigen werknemers die hebben meegewerkt aan de btw-fraude door een derde. Dit is onontgonnen terrein, omdat de aansprakelijkheid voor belastingschulden ten gevolge van niet-correcte facturen steeds verband hield met wanpraktijken van de onderneming zelf. Tegelijk was „aansprakelijkheid" voor medewerking aan btw-fraude door een derde tot nog toe altijd gekoppeld aan het ontbreken van de nodige zorgvuldigheid bij het verrichten van handelingen in het kader van een keten van handelingen. Wat de werkelijk verrichte handelingen betreft, kan de onderneming in dit geval echter niets worden verweten.

4. Het is waar dat het bestrijden van belastingfraude een van de grootste uitdagingen vormt binnen een stelsel van indirecte belastingen met aftrek van voorbelasting. Iedereen is het erover eens hoe belangrijk die fraudebestrijding is. Toch moeten er grenzen worden getrokken, al was het maar vanuit het oogpunt van de grondrechten van de betrokken ondernemingen. Het Hof kan die grenzen thans verder uitwerken.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. Het Unierechtelijke kader wordt gevormd door richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn")[4]. Artikel 203 van de btw-richtlijn regelt het ontstaan van de belastingschuld door vermelding van de btw op een factuur en luidt als volgt:

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

[4] Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1) in de voor de litigieuze jaren (2010 tot en met 2014) geldende versie.

B. Pools recht

6. Polen heeft de btw-richtlijn omgezet bij de Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet"). Artikel 108, lid 1, van de btw-wet luidt:

„Wanneer een rechtspersoon, een organisatorische eenheid zonder rechtspersoonlijkheid of een natuurlijke persoon een factuur opstelt met vermelding van het belastingbedrag, dient hij dit bedrag af te dragen."

III. Feiten en prejudiciële procedure

7. Verzoekster, de vennootschap P sp. z o.o. (hierna: „P"), was tussen 2001 en 2015 actief op het gebied van de verkoop van brandstoffen en de verhuur van bedrijfsruimten, in de uitgeverijsector en als projectontwikkelaar. Zij voerde een volledige boekhouding, was als btw-plichtige geregistreerd en had gemiddeld 14 werknemers in dienst.

8. Uit een door de belastingdienst uitgevoerde belastingcontrole bleek dat tussen januari 2010 en april 2014 onder de naam van P in totaal 1 679 valse btw-facturen (zogenoemde „lege" facturen, die geen daadwerkelijke verkoop van goederen weerspiegelden) voor een totaal btw-bedrag van 1 497 847 zloty (PLN) (destijds ongeveer 335 000 EUR) waren uitgereikt aan ondernemingen die de op die facturen vermelde btw in aftrek hadden gebracht. Die valse facturen waren niet in het verkoopregister van P ingeschreven. De btw was noch aan de schatkist afgedragen, noch door P aangegeven.

9. De voorzitter en CEO van P stelde naar aanleiding van de bevindingen van de belastingcontrole zelf een onderzoek in. Daaruit bleek dat een werknemer van de onderneming (hierna: „P. K.") de „lege" facturen zonder medeweten en toestemming van de directie had opgesteld en verkocht.

10. P. K. was van 25 november 2005 tot en met 24 mei 2014 als manager werkzaam bij een tankstation van P, toen haar betrekking werd beëindigd wegens niet-nakoming van haar arbeidsverplichtingen. Tot haar taken behoorden het bedienen van de kassa, het opstellen van facturen en het voorbereiden van documenten voor de hoofdboekhouder.

11. Volgens de verklaringen van P. K. had zij sinds 2010 verzamelfacturen opgesteld op basis van kastickets die werden verzameld door werknemers van het door haar beheerde tankstation. De kastickets kwamen uit de afvalbakken. Voor elke factuur werden in de ketelruimte van het tankstation volgens factuurjaar gesorteerde kastickets bewaard, teneinde te waarborgen dat de facturen die onder de naam van het tankstation voor de fictieve verkopen werden uitgereikt, geen grotere brandstofhoeveelheden dekten dan daadwerkelijk door het tankstation waren verkocht. Door deze manier van werken zou P geen schade lijden. De valse facturen werden opgeslagen op een computer op kantoor (in een bestand dat slechts na ontgrendeling leesbaar was).

12. P. K. stelde deze facturen op in een ander formaat dan dat van de rechtmatige facturen en steeds in afwezigheid van haar plaatsvervanger. Zij printte geen kopieën van de facturen, teneinde geen „papieren archief" tot stand te brengen, en bezorgde de facturen ook niet aan de boekhouding. Zij maakte gebruik van de gegevens van P door deze als uitreiker van de facturen te vermelden en daarbij het btw-nummer (NIP) van P te gebruiken. Op de facturen staan de handtekening en de stempel van P. K. en sinds 2014 enkel een elektronische handtekening zonder

stempels. Alle betrokken werknemers, die onder P. K. bij het tankstation werkzaam waren, haalden er voordeel uit. De werknemers werden betaald voor evenveel brandstof als er stond vermeld op de overhandigde kastickets die werden gebruikt om een valse factuur uit te reiken. Het is onduidelijk hoe en waar deze facturen precies werden opgesteld. Volgens de verklaring van P gebeurde dit waarschijnlijk nooit via de server of op het terrein van het tankstation.

13. Op grond van de bevindingen van de belastingcontrole heeft de belastingdienst ten aanzien van P een besluit vastgesteld waarbij het voor de periode van januari 2010 tot en met april 2014 verschuldigde btw-bedrag werd bepaald. P heeft daartegen bezwaar ingediend. De bezwaarinstantie [Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (directeur van de belastingdienst)] heeft dat besluit bij beslissing op bezwaar van 31 oktober 2017 bevestigd.

14. Op basis van de geconstateerde feiten waren beide autoriteiten het erover eens – en hebben de partijen nooit betwist – dat de valse facturen dienden om goederenleveringen en dienstverrichtingen te staven die in werkelijkheid nooit hadden plaatsgevonden. Met de facturen werden daadwerkelijk verrichte handelingen gesimuleerd om derden in staat te stellen frauduleus teruggaaf van belasting te verkrijgen.

15. De twee autoriteiten waren van mening dat P als werkgever niet de nodige zorgvuldigheid had betracht om te voorkomen dat valse facturen werden uitgereikt. Het takenpakket van P. K. was niet nauwkeurig en schriftelijk vastgelegd. Tot de ruime verantwoordelijkheden behoorden de bevoegdheid om op basis van kastickets buiten het BOS-systeem om, in een Excelbestand, btw-facturen uit te reiken zonder aanvullende toestemming van de werkgever. Aangezien de voorzitter en CEO van P wist dat in het tankstation facturen werden opgesteld op basis van kastickets, dat wil zeggen buiten de boekhoudkundige controle om, had hij kunnen en moeten zien aankomen dat het uitreiken van valse facturen hierdoor in de hand werd gewerkt. Aldus heeft een gebrek aan passend toezicht en adequate organisatie ertoe geleid dat de voorzitter en CEO van de onderneming de betreffende praktijken pas na de belastingcontrole door de belastingdienst heeft ontdekt.

16. Volgens de bestuurlijke autoriteiten was P. K. ten aanzien van P geen derde, maar de manager in een tankstation van P, en dus een werkneemster die de medewerkers van het tankstation instructies kon geven en gemachtigd was om facturen uit te reiken. Daarnaast hebben die autoriteiten vastgesteld dat er weliswaar pogingen waren ondernomen om de ontvangers van die valse facturen uit te sluiten van de teruggaafprocedure, maar dat er belastingderving was ontstaan die niet tijdig kon worden voorkomen.

17. Bij uitspraak van 23 februari 2018 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny (bestuursrechter in eerste aanleg, Polen) het beroep van P tegen de beslissing van de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (directeur van de belastingdienst Lublin, Polen) verworpen en zich aangesloten bij de motivering van de bezwaarinstantie. P heeft tegen die uitspraak cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen). Deze rechter heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof bij wege van de prejudiciële procedure krachtens artikel 267 VWEU twee vragen voorgelegd:

„1) Moet artikel 203 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat in het geval waarin een werknemer van een btw-plichtige zonder medeweten of toestemming van de werkgever een valse btw-factuur heeft uitgereikt waarop hij de gegevens van de werkgever als belastingplichtige heeft vermeld, als persoon die de btw op de factuur vermeldt en die tot voldoening van de btw gehouden is, moet worden beschouwd:

– de btw-plichtige van wie de gegevens onrechtmatig in de factuur zijn gebruikt, dan wel

– de werknemer die onrechtmatig btw op een factuur heeft vermeld met gebruikmaking van de gegevens van een btw-plichtige?

2) Is het voor het antwoord op de vraag wie, in de omstandigheden als beschreven in de eerste vraag, in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn moet worden beschouwd als de persoon die de btw op de factuur vermeldt en dus tot voldoening van de btw is gehouden, van belang dat de btw-plichtige die een werknemer tewerkstelt die onrechtmatig gegevens van die btw-plichtige op de factuur vermeldt, kan worden verweten bij het toezicht op de werknemer niet de nodige zorgvuldigheid te hebben betracht?"

18. In de procedure voor het Hof hebben P, de Poolse belastingdienst, de Poolse ombudsman voor het midden- en kleinbedrijf en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Krachtens artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering heeft het Hof beslist geen pleitzitting te houden.

IV. Juridische beoordeling

A. Prejudiciële vragen en verloop van het onderzoek

19. Met de twee prejudiciële vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wordt in wezen de kwestie aan de orde gesteld welke risico's een belastingplichtige onderneming volgens het btw-recht dient te dragen wanneer zij door haar werknemers is opgelicht. In het onderhavige geval hadden de werknemers zonder medeweten van de onderneming valse facturen uitgereikt onder de naam van de onderneming en deze verkocht aan derden met het oog op belastingfraude voor eigen rekening.

20. In dit verband rijst opnieuw[5] de vraag hoe artikel 203 van de btw-richtlijn moet worden uitgelegd. Die bepaling heeft tot doel het gevaar tegen te gaan dat de ontvanger van de factuur ten onrechte voorbelasting aftrekt via een overeenkomstige belastingschuld van de uitreiker van de factuur. Daarom moet eerst worden verduidelijkt wie in dit verband de uitreiker van de factuur is: de persoon die de factuur heeft uitgereikt of de persoon die op de factuur als uitreiker wordt vermeld (zie B). Indien de uitreiker enkel de persoon is die de factuur ook heeft uitgereikt, rijst de vraag wat de voorwaarden zijn waaronder het (strafbare) gedrag van een andere persoon (derde) kan worden toegerekend aan de ogenschijnlijke uitreiker van de factuur (zie C).

[5] Het Hof is onlangs dieper ingegaan op de uitlegging van artikel 203 van de btw-richtlijn bij het arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968).

B. Uitreiker van een factuur in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn

1. Doel en strekking van artikel 203 van de btw-richtlijn

21. Krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn is de btw verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt. Zoals het Hof[6] in zoverre reeds heeft geoordeeld, is artikel 203 van de btw-richtlijn „enkel" van toepassing op de ten onrechte gefactureerde btw, dat wil zeggen de wettelijk niet verschuldigde maar op een factuur vermelde btw.

22. Artikel 203 van de btw-richtlijn strekt ertoe het gevaar tegen te gaan dat belastinginkomsten worden gederfd doordat de ontvanger van een factuur op basis van die factuur ten onrechte[7] btw in aftrek brengt.[8] Dit gevaar wordt geïllustreerd door de feiten in de onderhavige zaak.

23. Het klopt dat enkel recht op aftrek bestaat voor belasting die verband houdt met een aan de btw onderworpen handeling.[9] Het risico op derving van belastinginkomsten bestaat evenwel zolang de ontvanger van een factuur waarop ten onrechte btw is vermeld, deze overeenkomstig artikel 168 van de btw-richtlijn nog kan gebruiken om btw in aftrek te brengen.[10] Het valt namelijk niet uit te sluiten dat de belastingdienst niet tijdig kan vaststellen dat materieelrechtelijke overwegingen aan de uitoefening van een formeel bestaand recht op aftrek in de weg staan.

24. Artikel 203 van de btw-richtlijn beoogt hiermee om in het geval van ten onrechte vermelde btw tussen de aftrek van voorbelasting door de *ontvanger* van een factuur en de belastingschuld van de *uitreiker* van een factuur een vergelijkbaar parallellisme tot stand te brengen als normaal gesproken ook in het geval van een correcte factuur zou bestaan voor degene die de prestatie verricht en de ontvanger van de prestatie.[11] Blijkens de bewoordingen van artikel 203 van de btw-richtlijn hoeft de ontvanger van de factuur de voorbelasting evenwel niet daadwerkelijk te hebben afgetrokken. Het is voldoende dat het gevaar bestaat dat een dergelijke aftrek (ten onrechte) zou kunnen worden toegepast.

6 Arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968, punten 21 en 23).

7 Voor zover het Hof in de gebruikelijke bewoordingen aangeeft dat artikel 203 van de btw-richtlijn beoogt het gevaar uit te schakelen dat „als gevolg van het recht op aftrek" belastinginkomsten verloren gaan, is dit enigszins onnauwkeurig; zie arresten van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968, punt 20); 29 september 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, punt 36); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 32); 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 24), en 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 32). Het gaat juist niet om het *recht* op aftrek, maar alleen om het gevaar dat dit recht *ten onrechte* wordt uitgeoefend. Dit is vermoedelijk ook steeds wat wordt bedoeld, aangezien een gerechtvaardigde aftrek geen gevaar kan inhouden dat belastinginkomsten worden gederfd.

8 In die zin uitdrukkelijk arresten van 18 maart 2021, P (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 27); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 32); 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 24); 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 32); 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punten 35 en 36), en 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punten 28 e.v.).

9 Arrest van 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 13).

10 In die zin uitdrukkelijk arrest van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punten 28 e.v.), waarin wordt verwezen naar arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 57).

11 Zie dienaangaande ook mijn conclusie in de zaak EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punten 31 e.v.).

25. Uiteindelijk is dus de uitreiker van de factuur ongeacht de schuldvraag aansprakelijk voor het (abstracte) risico dat de ontvanger van de factuur op basis van die (niet-correcte) factuur ten onrechte voorbelasting kan aftrekken. Zoals het Hof reeds heeft verduidelijkt, gaat het dus niet om een echte belastingschuld, maar om een risicoaansprakelijkheid van degene die de factuur heeft uitgereikt. [12]

26. Deze aansprakelijkheid geldt niet alleen wanneer niet het juiste belastingtarief is toegepast (de factuur vermeldt het normale belastingtarief in plaats van het verlaagde belastingtarief), maar ook bij facturering voor fictieve handelingen. [13]

27. Artikel 203 van de btw-richtlijn leidt dus tot een abstracte risicoaansprakelijkheid die de uitreiker van de factuur ongeacht de schuldvraag aansprakelijk maakt voor het risico dat hij creëert door voor fictieve handelingen nepfacturen uit te reiken. Het gevolg is dan dat hij zelf de ten onrechte vermelde btw verschuldigd is.

2. Aan risicoaansprakelijkheid inherente grenzen

28. Aan die abstracte risicoaansprakelijkheid die de uitreiker van een factuur ongeacht de schuldvraag aansprakelijk maakt voor ten onrechte vermelde btw, zijn evenwel grenzen gesteld. Wil deze aansprakelijkheid gelet op de grondrechten van de betrokken persoon (P beroept zich onder meer op artikel 17 van het Handvest) niet willekeurig zijn, moet er zowel een objectieve grond [dus een risico op derving van belastinginkomsten – zie onder a)] als een subjectieve toerekenbaarheid van het risico [zie onder b)] zijn.

a) Noodzakelijkheid van een risico

29. Zoals het Hof recentelijk heeft geoordeeld, is de risicoaansprakelijkheid van artikel 203 van de btw-richtlijn uitgesloten wanneer het risico op derving van belastinginkomsten per definitie onbestaand is. [14] Het Hof heeft geantwoord dat dit het geval was in een zaak waarin vaststond dat de niet-correcte facturen uitsluitend waren uitgereikt aan eindverbruikers die geen recht op aftrek van voorbelasting hadden. [15]

30. Een dergelijk risico is eveneens per definitie uitgesloten wanneer, zoals in casu, de belastingdienst de georganiseerde fraude door het personeel van P reeds heeft ontdekt, zodat de kopers van de nepfacturen bekend zijn en hun de aftrek van belasting met succes en definitief kon worden geweigerd. Volgens het verzoek om een prejudiciële beslissing is de Poolse Staat daar tot op zekere hoogte in geslaagd. In zoverre is dus niet langer de vraag naar de toepasselijkheid van artikel 203 van de btw-richtlijn aan de orde, maar hoogstens nog de vraag naar de bestraffing van

[12] In die zin uitdrukkelijk arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 61).

[13] Zie alleen al arrest van 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 26), gelezen in samenhang met mijn conclusie in de zaak EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punten 30 e.v.). In dat verband arrest van 18 maart 2021, P (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 30). Eerder arrest van 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland (C-427/98, EU:C:2002:581, punt 41). Soortgelijk arrest van 29 september 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, punt 35).

[14] Arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968, punten 24 en 25). In die zin reeds arrest van 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 24 en punten 32 e.v. – voor het geval dat de belastingdienst de aftrek van voorbelasting al definitief heeft kunnen weigeren).

[15] Arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Per vergissing aan eindverbruikers gefactureerde btw) (C-378/21, EU:C:2022:968, punt 25).

de verkopers en kopers van de nepfacturen. Normaal gesproken is dat echter een strafrechtelijke kwestie en geen kwestie van belastingrecht. Zoals het Hof reeds heeft benadrukt [16], heeft artikel 203 van de btw-richtlijn geen bestraffend karakter.

31. Wanneer in een dergelijk geval een aanvullende belastingschuld zou worden opgelegd aan de uitreiker van de factuur (of dat nu P of P. K. is), zou dat resulteren in een „verrijking van de staat" naar aanleiding van btw-fraude. Dat zou uiteraard verder gaan dan wat nodig is om fraude te bestrijden. Het zou bovendien een merkwaardige uitkomst zijn wanneer een rechtsstaat dankzij een ontdekt geval van btw-fraude hogere belastinginkomsten kan innen dan zonder een dergelijke fraude het geval zou zijn. Voor zover geen voorbelasting kon worden afgetrokken, zouden de btw-inkomsten van Polen immers stijgen ofschoon er geen handelingen werden verricht. Die uitkomst zou ook onverenigbaar zijn met de aard van een aansprakelijkheidsregeling (zie uitvoerig de punten 22 e.v. hierboven).

32. Het Hof heeft dan ook reeds zeer vroeg geoordeeld dat de btw-richtlijn weliswaar geen bepalingen over de herziening van ten onrechte gefactureerde btw door de uitreiker van de factuur bevat [17], maar dat het aan de lidstaten staat om daarvoor een oplossing te vinden [18]. Het heeft voor die oplossing twee uitgangspunten uitgewerkt waarmee de lidstaten rekening dienen te houden.

33. Zo is het ten eerste de taak van de lidstaten om – met het oog op het waarborgen van de neutraliteit van de btw – in hun nationale recht te voorzien in de mogelijkheid om *alle* ten onrechte gefactureerde belasting te herzien wanneer de uitreiker van de factuur aantoont dat hij *te goeder trouw* is. [19] Ten tweede vereist het beginsel van neutraliteit van de btw dat wanneer de uitreiker van de factuur tijdig het risico op derving van belastinginkomsten volledig heeft weggenomen, de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien *zonder* dat deze herziening door de lidstaten afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de uitreiker van die factuur. [20]

34. Voor dat laatste kan het geen rol spelen waarom het risico op derving van belastinginkomsten uitgesloten is, dus of de uitreiker van de factuur dat risico proactief heeft geëlimineerd dan wel of de belastingdienst erin is geslaagd dat risico te elimineren. [21] De maatregelen die de lidstaten nemen om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en om fraude te voorkomen, mogen niet verder gaan dan voor het bereiken van die doelstellingen noodzakelijk is. Zij mogen dus niet

[16] Arrest van 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 34). Het arrest van 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 37), gaat in dezelfde richting.

[17] In die zin uitdrukkelijke arresten van 18 maart 2021, P (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 30); 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punt 38), en 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 48).

[18] Arresten van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 35); 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punt 49); 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 49), en 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18).

[19] Arresten van 18 maart 2021, P (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 31); 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 27); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33); 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 33); 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 36), en 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18).

[20] Arrest van 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 28); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33); 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punt 37); 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 37); 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punt 50), en 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 58).

[21] Zie arrest van 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 24 – weigering door de belastingdienst). Het arrest van 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punt 52 – een bedrag dat geen btw kan uitmaken, houdt geen risico op derving van belastinginkomsten in), gaat ook reeds in die richting.

op zodanige wijze worden aangewend dat zij afbreuk doen aan de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel.[22] Dat geldt met name voor een abstracte risicoaansprakelijkheid (zie dienaangaande reeds de punten 26 e.v. hierboven).

35. De vraag of P aansprakelijk kan worden gesteld voor de door P. K. uitgereikte nepfacturen, rijst bijgevolg slechts voor zover de aftrek van voorbelasting door de kopers niet kon worden verhinderd, dus voor zover Polen nog steeds belastinginkomsten heeft misgelopen.

b) Subjectieve toerekening: de uitreiker van een factuur

36. Voor zover er nog sprake is van een dergelijke derving van belastinginkomsten, moet deze ook aan P kunnen worden toegerekend, aangezien artikel 203 van de btw-richtlijn alleen de uitreiker van facturen viseert. In het onderhavige geval is het bijzondere dat de op de factuur vermelde persoon die de prestatie heeft verricht (in casu P) en die normaal gesproken de factuur uitreikt, de factuur juist niet heeft uitgereikt. De facturen zijn uitgereikt door P. K., die zich enkel heeft bediend van de naam van haar werkgever. Ofschoon een ander factuurformaat was gebruikt, zijn deze facturen ogenschijnlijk door P uitgereikt. Haar naam, haar adres en haar btw-nummer stonden erop.

37. Mocht P. K. een volledig onafhankelijke derde zijn die min of meer toevallig de gegevens van P had gebruikt om valse facturen op te stellen en te verkopen (ook dergelijke gevallen hebben zich al voorgedaan), zou de oplossing duidelijk zijn. Bij gebreke van toerekening van het gedrag van deze derde zou de aansprakelijkheid van P willekeurig en onevenredig zijn, zodat P nooit zou kunnen worden beschouwd als de uitreiker van die facturen, zoals ook de belastingdienst uiteenzet.

38. Anders dan bij de uitreiking van valse facturen door een onafhankelijke derde, bestaat er hier wegens de destijds bestaande arbeidsrelatie evenwel enige verbondenheid tussen de feitelijke uitreiker van de factuur (P. K.) en de ogenschijnlijke uitreiker van de factuur (P). P. K. misbruikte doelbewust de kennis die zij bij P had verkregen over de brandstofhoeveelheden waarvan de kastickets waren weggegooid, de factuurgegevens die naar P verwezen en het btw-nummer van P.

39. Het staat evenwel vast dat die (criminele) verkoop van nepfacturen onder de naam van P zonder medeweten en goedkeuring van deze onderneming plaatsvond en evenmin viel binnen het arbeidsrechtelijk opgedragen takenpakket of gedekt was door een contractuele volmacht.

40. De cruciale vraag is wie in een dergelijk geval de uitreiker van de factuur is in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn. Daarom moet worden verduidelijkt of en onder welke voorwaarden onrechtmatige handelingen van werknemers (in casu in de vorm van georganiseerde misdaad) kunnen worden toegerekend aan de werkgever, dan wel of deze zichzelf ter zake kan vrijpleiten wegens zijn goede trouw.

41. Volgens de bewoordingen van artikel 203 van de btw-richtlijn is de btw verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt. Het is voldoende dat wie dan ook – het hoeft dus geen belastingplichtige te zijn – deze belasting op een factuur vermeldt. In de richtlijn wordt daarbij uitgegaan van een actieve handeling („vermeldt”). Het was evenwel niet P die de

[22] Arrest van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 39). Zie naar analogie arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

belasting heeft vermeld, maar haar werknemer P. K. Volgens de letter van de btw-richtlijn is bijgevolg P. K. de door haar ten onrechte vermelde belasting verschuldigd. P is slechts ogenschijnlijk de uitreiker van de factuur.

42. Doel en strekking van de risicoaansprakelijkheid, zoals zij hierboven (punten 22 e.v.) worden beschreven, staan er daarbij aan in de weg dat naast de uitreiker van de factuur de „ogenschijnlijke uitreiker van de factuur" aansprakelijk wordt gesteld. Artikel 203 van de btw-richtlijn heeft niet tot doel te bestraffen of de belastinginkomsten te verdubbelen, maar het risico op derving van belastinginkomsten af te dekken. Derhalve kan slechts één persoon als uitreiker in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn worden aangemerkt. Dit volgt ook uit de herzieningsmogelijkheid die volgens het Hof zelf toekomt aan de verwijtbaar handelende uitreiker. Zo dienen de lidstaten de uitreiker van de factuur de mogelijkheid te bieden om *alle* ten onrechte gefactureerde belasting *te herzien*, wanneer hij aantoont dat hij te goeder trouw is.[23] Dit vereist evenwel dat hij ook weet aan wie hij de niet-correcte facturen heeft uitgereikt. P kent de kopers van de facturen echter niet. Alleen P. K. is daarvan op de hoogte.

43. Voor zover er nog steeds een gevaar voor (of risico op) derving van belastinginkomsten van Polen bestaat, is P. K. als uitreiker van de nepfacturen in beginsel dan ook de daarop ten onrechte vermelde btw verschuldigd.

C. Toerekening van crimineel gedrag van een derde

44. Een andere uitkomst is enkel denkbaar indien het criminele gedrag van P. K. op de een of andere manier aan de belastingplichtige (in casu P) kan worden toegerekend. De Poolse belastingdienst beroept zich met name op een soort „gebrekkig toezicht". Aangezien P wist dat P. K. ook handmatig facturen kon opstellen buiten het gebruikelijke factureringssysteem om, had P moeten weten dat er nepfacturen werden uitgereikt. Bij gebreke van passende toezichtmaatregelen dient het gedrag van P. K. te worden toegerekend aan P.

1. Toerekening van het criminele gedrag van een derde op grond van het „beginsel" dat fraude verboden is

45. Deze benadering van Polen doet enigszins denken aan de rechtspraak van het Hof over de weigering om een aftrek (of een vrijstelling, of mogelijk zelfs beide tegelijkertijd) toe te staan wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude.[24]

46. Volgens het Hof moet de belastingplichtige in dat geval voor de toepassing van de btw-richtlijn worden geacht deel te nemen aan de fraude of deze in de hand te werken, ongeacht of hij winst behaalt met de doorverkoop van de goederen of het gebruik van de diensten in het

[23] Arresten van 18 maart 2021, P (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 31); 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 27); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33); 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 33); 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 36), en 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18).

[24] Zie arresten van 24 november 2022, Finanzamt M (Omvang van het recht op btw-aftrek) (C-596/21, EU:C:2022:921, punt 25); 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punten 46 en 47); 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94); 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48); 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 27); 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54); 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 39), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 56).

kader van de belaste handelingen die hij in een later stadium verricht.[25] Het staat bijgevolg aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat de betrokkene dit recht wil doen gelden op een wijze die fraude of misbruik oplevert.[26] Daaruit heeft het Hof zelfs een specifiek en onmiskenbaar btw-rechtelijk „beginsel van het verbod op fraude" uitgewerkt.[27]

47. Los van het feit dat deze rechtspraak erg ver gaat en leidt tot vervolgvragen[28], maakt P in het onderhavige geval geen aanspraak op aftrek van voorbelasting of op een belastingvrijstelling, dat wil zeggen op vermogensrechten. P wil enkel niet aansprakelijk worden gesteld voor het financiële gewin van een derde (de koper van de nepfacturen, met wie zij geen relatie onderhoudt). Derhalve gaat het in casu niet om fraudebestrijding binnen een keten van handelingen, maar om „eenieders" aansprakelijkheid voor het tekort aan belastinginkomsten.[29]

48. Weten (of behoren te weten) dat een onafhankelijke derde onder uw eigen naam nepfacturen uitreikt en verkoopt, kan volgens de bewoordingen van artikel 203 van de btw-richtlijn evenwel op zichzelf geen aanleiding geven tot aansprakelijkheid. De bestrijding van strafbare feiten is niet „eenieders" verantwoordelijkheid, maar die van de betrokken lidstaat. Zonder een specifieke toerekeningsgrond met betrekking tot die derde[30] kan de belastingplichtige geen „voordeel" (belastingvrijstelling en/of aftrek van voorbelasting) worden geweigerd en kan a fortiori niet „eenieder" met een aansprakelijkheid (in de vorm van een aanvullende belastingschuld) worden opgezadeld.

2. Toerekening van het criminele gedrag van de eigen werknemers aan de hand van het criterium van de kwade trouw

49. De oplossing vloeit dus niet voort uit bovengenoemde rechtspraak over fraudebestrijding, maar uit het neutraliteitsbeginsel en de rechtspraak van het Hof over artikel 203 van de btw-richtlijn. Op grond daarvan staat het namelijk aan de lidstaten om, teneinde de neutraliteit van de btw te waarborgen, in hun nationale recht de uitreiker van de factuur – die, zoals de Commissie in haar opmerkingen terecht benadrukt, geen onderneming hoeft te zijn – de mogelijkheid te bieden om alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien wanneer hij aantoont dat hij *te goeder trouw* is.[31]

50. Het klopt dat het hier gaat om de uitreiker van de factuur, wat P niet is. De benadering kan evenwel – ook volgens de Commissie – worden uitgebreid tot de persoon die ogenschijnlijk als de uitreiker van de factuur moet worden beschouwd (ogenschijnlijke uitreiker). Was deze te goeder trouw, dan is hij namelijk veeleer slachtoffer dan dader en kan hij niet onder artikel 203

[25] Arresten van 24 november 2022, Finanzamt M (Omvang van het recht op btw-aftrek) (C-596/21, EU:C:2022:921, punt 25), en 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punten 46 en 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[26] Arresten van 24 november 2022, Finanzamt M (Omvang van het recht op btw-aftrek) (C-596/21, EU:C:2022:921, punt 24), en 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[27] Arrest van 24 november 2022, Finanzamt M (Omvang van het recht op btw-aftrek) (C-596/21, EU:C:2022:921, punten 20 en 29).

[28] Dit blijkt uit de eindeloze verzoeken om prejudiciële beslissingen over de thematiek – zie alleen al recentelijk arresten van 24 november 2022, Finanzamt M (Omvang van het recht op btw-aftrek) (C-596/21, EU:C:2022:921); 15 september 2022, HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687), en 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910).

[29] In die zin uitdrukkelijk arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 61).

[30] In zijn rechtspraak over fraudebestrijding lijkt het Hof die toerekeningsgrond te situeren binnen de bestaande keten van handelingen en binnen „voordelen" waarop in de context van die keten van handelingen aanspraak wordt gemaakt.

[31] Arresten van 18 maart 2021, P (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 31); 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 27); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33); 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 33); 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 36), en 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18).

van de btw-richtlijn vallen. Was hij daarentegen niet te goeder trouw *en* kan het gedrag van de uitreiker van de factuur hem (wegens een specifieke verbondenheid of verantwoordelijkheid) worden toegerekend als ware het zijn eigen gedrag, dan kan hij ook aansprakelijk worden gesteld als uitreiker van de niet-correcte factuur.

51. In aanmerking dient te worden genomen dat de criminele activiteit van de werkneemster – namelijk het opstellen en verkopen van nepfacturen – in dit geval geen rechtstreeks verband hield met de positie die zij arbeidsrechtelijk binnen de onderneming van P had gekregen. Veeleer heeft die positie haar enkel in de gelegenheid gesteld om die activiteit, die haar arbeidsrechtelijk nochtans niet was toegestaan, te ontplooien. Anders dan wanneer werknemers (mogelijk niet-correcte) facturen voor brandstofleveringen uitreiken in de loop van de normale bedrijfsvoering, kan het uitreiken van deze facturen dus niet zonder meer aan P worden toegerekend. De uitreiking van *facturen namens P* (in het kader van de arbeidsrechtelijke taken) moet dus worden onderscheiden van de uitreiking van *facturen onder de naam van P* (als het ware in het kader van de georganiseerde misdaad en buiten haar medeweten).

52. Niettemin is de werkgever – zoals de belastingdienst terecht benadrukt – in zekere zin verbonden met of verantwoordelijk voor zijn werknemers. Het is daarom cruciaal te weten aan de hand van welke criteria een werkgever kan worden geacht te goeder trouw te zijn.

3. Criterium van de goede trouw in verband met artikel 203 van de btw-richtlijn

53. Goede trouw is uitgesloten wanneer de werkgever op de hoogte was van de handelingen van zijn werknemer en niet heeft ingegrepen, hoewel hij dat had kunnen doen. In dat geval maakt hij de handelingen van de werknemer wetens en willens tot de zijne. Hij moet dan wegens de door de valse facturen gewekte en door hem bewust getolereerde schijn worden beschouwd als de enige uitreiker van die facturen. Daarvan is hier evenwel geen sprake.

54. Het Hof heeft reeds toerekeningscriteria uitgewerkt in verband met de verlaging van landbouwsubsidies omdat een derde (opdrachtnemer) inbreuk had gemaakt op de subsidievoorschriften had geschonden. Het heeft geoordeeld dat ingeval inbreuk is gemaakt door een derde die bepaalde werkzaamheden uitvoerde in opdracht van de begunstigde van steun, deze aansprakelijk kan worden gesteld voor die inbreuk indien hij opzettelijk of nalatig heeft gehandeld bij de keuze van de derde, het op hem uitgeoefende toezicht of de hem gegeven instructies, ongeacht of die derde zelf zich opzettelijk of nalatig heeft gedragen.[32] Dit kan evenwel niet een op een worden toegepast op de onderhavige constellatie. Ten eerste heeft P. K. geen opdracht van P gekregen om nepfacturen uit te reiken, maar heeft zij zelf opzettelijk gehandeld buiten haar „opdracht" om. Ten tweede is P ook niet verrijkt via overheidsmiddelen die haar weer moeten worden ontnomen omdat het nagestreefde doel niet is bereikt.

55. Niettemin kan worden teruggegrepen naar het in die rechtspraak verwoorde idee dat de betrokkene (in dit geval de werkgever) zelf in gebreke is gebleven bij de door hem gemaakte keuze en het door hem uitgeoefende toezicht, wanneer hij een belastingplichtige is in de zin van de btw-wetgeving. Belastingplichtigen nemen immers een bijzondere positie in voor de werking van het btw-stelsel. Het Hof noemt hen dan ook belastingontvangers voor rekening van de staat.[33]

[32] Arrest van 27 februari 2014, Van der Ham en Van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98, punt 53). Zie dienaangaande ook mijn conclusie in de zaak Van der Ham en Van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, punten 73 e.v.).

[33] Arresten van 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25), en 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21).

56. Juist doordat degene die de belasting uiteindelijk in zijn vermogen dient te dragen en degene die de belasting dient te betalen niet samenvallen, is het indirecte btw-stelsel bijzonder gevoelig voor misbruik. De aftrek van voorbelasting door een belastingplichtige binnen een keten van handelingen verhoogt dit risico nog. Primair staat het evenwel aan de wetgever om dit aan het btw-stelsel inherente frauderisico te voorkomen.

57. Dat is met name het geval in een Unie waar het beginsel van de rechtsstaat een bijzondere waarde heeft. Zo benadrukt het Hof steeds vaker dat de Unie staten omvat die de in artikel 2 VEU genoemde waarden in acht nemen en delen.[34] Tot de in artikel 2 VEU genoemde waarden, waarop de Unie berust, behoort met name het beginsel van de rechtsstaat. Lidstaten kunnen dat zelf gecreëerde risico dan ook niet eenzijdig afwentelen op privaatrechtelijke entiteiten. De bestrijding van belastingfraude is eerst en vooral een taak van de staat, niet die van een particulier. Zoals de Commissie in haar opmerkingen terecht beklemtoont, kan ook de bescherming van belastinginkomsten er niet toe leiden dat een belastingplichtige die niets met de fraude (in dit geval de verkoop van nepfacturen) te maken heeft, wordt bezwaard met btw.

58. Als belastingcrediteur in een stelsel van indirecte belastingen is de staat evenwel noodzakelijkerwijs afhankelijk van de medewerking van de belastingplichtigen in hun hoedanigheid van belastingontvangers. Ofschoon deze verplicht en kosteloos aan de inning van de btw moeten meewerken, is het niet onevenredig dat ter zake enige, zij het geen buitensporige zorgvuldigheid wordt verlangd. Belastingplichtigen mogen dan ook als belastingontvanger voor rekening van de staat met name niet de ogen sluiten en wetens en willens btw-fraude op de koop toe nemen. Ook voor de Unierechtelijke toerekening van frauduleuze handelingen van de eigen werknemers heeft dit gevolgen.

59. Zoals ik in mijn conclusie in de zaak over de terugvordering van landbouwsteun reeds heb uiteengezet, is in het nationale recht van een aantal lidstaten het beginsel van toerekening van door hulppersonen gemaakte fouten los van de eigen schuld in beginsel onbekend op het gebied van onrechtmatige daad.[35] Unierechtelijk is een opdrachtgever dus ook niet op grond van een ongeschreven rechtsbeginsel automatisch aansprakelijk voor fouten van door hem ingeschakelde hulppersonen als ware het zijn eigen fouten, maar hooguit voor zover hem persoonlijk ter zake van bijvoorbeeld zijn keuze of het door hem uitgeoefende toezicht een verwijt kan worden gemaakt.

60. In verband met artikel 203 van de btw-richtlijn betekent dit dat P geacht moet worden te goeder trouw te zijn zolang hem *zelf* geen schuld treft. Dat hij het in het algemeen had „moeten weten" betekent op zichzelf beschouwd dus nog niet dat hij zelf in gebreke is gebleven. Dat is slechts het geval wanneer hem persoonlijk een verwijt kan worden gemaakt wat betreft zijn keuze van werknemers of het toezicht dat hij op hen heeft uitgeoefend. In het onderhavige geval is niet aangetoond dat hij bij die keuze in gebreke is gebleven, zodat eventueel enkel sprake kan zijn van gebrekkig toezicht.

61. Of hem een dergelijk verwijt kan worden gemaakt, kan alleen de verwijzende rechter beoordelen. Het gaat evenwel om een ander criterium dan door het Hof is uitgewerkt in zijn rechtspraak over de weigering van aftrek van voorbelasting of belastingvrijstelling in een „frauduleuze" keten van handelingen. Met name het antwoord op de vraag of en hoe de belastingplichtige met de belastingdienst heeft samengewerkt bij de vaststelling van de omvang van de georganiseerde misdaad (de schade is in de eerste plaats veroorzaakt door de kopers van de nepfacturen), kan in aanmerking worden genomen als indicatie van goede trouw.

[34] Arrest van 24 juni 2019, Commissie/Polen (Onafhankelijkheid van de Sąd Najwyższy) (C-619/18, EU:C:2019:531, punten 42 en 43).

[35] Zie mijn conclusie in de zaak Van der Ham en Van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698, punt 76).

62. Anders dan de belastingdienst kennelijk van mening is, is het daarbij irrelevant dat het takenpakket van P. K. niet schriftelijk was vastgelegd. Of de taken nu schriftelijk zijn vastgelegd of niet, het risico dat werknemers crimineel gedrag vertonen, wordt er hoogstens marginaal door verlaagd. Anders dan de ombudsman in zijn opmerkingen meent, doet het er dus niet toe of de uitreiking van facturen in beginsel tot de taken van de werknemer behoort of niet. Wil een werknemer nepfacturen uitreiken, dan kan hij dat te allen tijde doen, ongeacht of de uitreiking van juiste facturen deel uitmaakt van zijn takenpakket.

63. Voorts houdt de omstandigheid dat P. K. ook buiten het BOS-systeem om reguliere facturen kon opstellen en heeft opgesteld, niet in dat de onderneming (werkgever) had moeten zien aankomen dat haar werknemers nepfacturen uitreikten en doorverkochten. Voor zover de boekhouding (binnen en buiten het BOS-systeem) tot nog toe geen onregelmatigheden heeft laten zien, kan uit de door de belastingdienst opgesomde punten geen gebrekkig toezicht worden afgeleid. Zoals P er in haar opmerkingen terecht op wijst, is het voor een private persoon (als werkgever) lastig om dit soort door P. K., de overige werknemers en de kopers van de facturen „georganiseerde misdaad" te voorkomen.

64. Derhalve dient vermoedelijk een onderscheid te worden gemaakt naargelang er – zoals de Commissie terecht uiteenzet – al dan niet een specifieke reden of specifieke aanwijzingen zijn om bijzonder toezicht uit te oefenen. Zonder een specifieke reden kan van een belastingplichtige hooguit worden verlangd dat hij een eenvoudig intern risicobeheersysteem heeft; de belastingplichtige mag niet blindelings op zijn werknemers vertrouwen. Zodra de belastingplichtige evenwel over specifieke aanwijzingen beschikt, kan van hem ook worden verlangd dat hij meer specifieke toezichtmaatregelen neemt, tot en met het inschakelen van de strafrechtelijke autoriteiten. Het betreft immers een algehele beoordeling, die door de verwijzende rechter moet worden verricht en waarbij rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden.

V. Conclusie

65. Ik geef het Hof dan ook in overweging om de prejudiciële vragen van de Naczelny Sąd Administracyjny te beantwoorden als volgt:

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

moet aldus worden uitgelegd dat

de ogenschijnlijke uitreiker van een factuur voor fictieve handelingen de op die factuur vermelde belasting enkel verschuldigd is indien (1) de aftrek van voorbelasting nog niet kon worden geweigerd aan de ontvanger van de factuur, (2) hem de uitreiking van de factuur door een derde dient te worden toegerekend wegens een specifieke verantwoordelijkheid (of verbondenheid) en (3) hij niet te goeder trouw heeft gehandeld. Goede trouw kan daarbij alleen worden uitgesloten wanneer de ogenschijnlijke uitreiker zelf in gebreke is gebleven. Een belastingplichtige kan ook worden geacht in gebreke te zijn gebleven wanneer hij op een hem verwijtbare wijze is tekortgeschoten in de keuze van of het toezicht op zijn werknemers."