

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 8 december 2022 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Harmonisering av skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 203 – Justering av mervärdesskattedeklarationen – Tjänstemottagare som inte kan göra gällande någon rätt till avdrag – Risk för skattebortfall föreligger inte”

I mål C-378/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) genom beslut av den 21 juni 2021, som inkom till domstolen den 21 juni 2021, i målet

**P GmbH mot**

mot

**Finanzamt Österreich,**

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen),

sammansatt av tillförordnade avdelningsordföranden F. Biltgen (referent) samt domarna N. Wahl och J. Passer,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Österrikes regering, av A. Posch, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, av L. Lozano Palacios och R. Pethke, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 8 september 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

**Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065 av den 27 juni 2016 (EUT L

177, 2016, s. 9) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan P GmbH (nedan kallat P) och Finanzamt Österreich (Skattemyndigheten i Österrike) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör skattemyndighetens avslag på en begäran om justering av P:s mervärdesskattedeklaration till följd av att företaget hade angett ett mervärdesskattebelopp på sina fakturor som beräknats med en felaktig skattesats.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### ***Unionsrätt***

3 I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199b och artikel 202.”

4 Artikel 203 i direktivet har följande lydelse:

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

5 I artikel 220.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person ska se till att en faktura i följande fall utfärdas antingen av honom själv eller av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning, av en tredje person:

1) För leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person.

...”

### ***Österrikisk rätt***

6 I 11 § stycke 1 punkt 1 i Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års lag om omsättningsskatt, BGBl. 663/1994), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad UStG 1994), föreskrivs följande:

”Om en näringsidkare utför transaktioner i den mening som avses i 1 § stycke 1 punkt 1 har denne rätt att utfärda fakturor. Om en näringsidkare utför transaktioner som är avsedda för en annan näringsidkare eller för en juridisk person som inte är en näringsidkares räkning, är näringsidkaren skyldig att utfärda fakturor. Om en näringsidkare utför en beskattningsbar leverans av byggnadsarbeten eller en beskattningsbar leverans av entreprenadarbeten i anslutning till fast egendom och leveransen i fråga är avsedd för en icke-näringsidkare, ska näringsidkaren utfärda en faktura. Näringsidkaren är skyldig att utfärda en faktura inom sex månader efter det att transaktionen genomförts.”

7 I 11 § stycke 6 UStG 1994 föreskrivs följande:

”För fakturor som inte överstiger 400 euro är följande uppgifter, utöver utfärdandedagen, tillräckliga:

1) Namn på och adress till den näringsidkare som utfört leveransen eller tillhandahållandet av tjänsten.

2) Kvantitet av och sedvanlig benämning i handeln på de levererade varorna eller

beskattningen och omfattningen av tjänsten.

3) Leveransdatum eller datum för tillhandahållande av tjänsten eller den period som tillhandahållandet avser.

4) Ersättningen och den skatt som belöper på leveransen eller tillhandahållandet av tjänsten, angivna som totalkostnad, och

5) Skattesatsen.”

8 11 § stycke 12 UStG 1994 har följande lydelse:

”Om näringsidkaren i en faktura som hänför sig till en leverans eller ett tillhandahållande av en tjänst separat har angett ett skattebelopp som näringsidkaren inte är skyldig att betala för denna transaktion enligt denna lag, är näringsidkaren skyldig att betala detta belopp på grundval av fakturan, såvida näringsidkaren inte rättar fakturan i förhållande till mottagaren av leveransen eller tjänsten. Vid rättelse gäller artikel 16 § stycke 1 i tillämpliga delar.”

9 I 16 § stycke 1 UStG 1994 föreskrivs följande:

”Om beskattningsunderlaget för en beskattningsbar transaktion, i den mening som avses i 1 § stycke 1 punkterna 1 och 2 ändras,

1. ska den näringsidkare som har utfört transaktionen justera det mervärdesskattebelopp som ska betalas, och

2. den näringsidkare som mottagit leveransen eller tjänsten ska följaktligen rätta det avdrag som har gjorts på denna grund. Justeringarna görs för den beskattningsperiod under vilken ändringen av ersättningen ägde rum.”

10 I 239 § Bundesabgabenordnung ( Federala skattelagen), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”När en skatt, som i enlighet med ändamålet med skattebestämmelsen ska betalas av en annan person än den skattskyldige, har betalats ekonomiskt av någon annan än den skattskyldige, ska:

1. det inte göras någon kreditering på skattekontot,

2. det inte ske någon återbetalning, överföring eller avyttring av tillgångar, och

3. dessa inte användas för att betala skatteskulder,

om detta leder till en obehörig vinst för den skattskyldige.”

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

11 P driver ett inomhuslekland. Under räkenskapsåret 2019 tillämpade företaget en mervärdesskattesats på 20 procent för sina tjänster. Företaget utfärdade sammanlagt 22 557 kassakvitton till sina kunder, vilka utgör fakturor av ringa värde, i den mening som avses i 11 § stycke 6 UStG 1994, och angav denna skattesats.

12 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att P:s kunder uteslutande var slutkonsumenter som inte hade rätt dra av ingående mervärdesskatt.

13 Efter att ha insett att den lagstadgade mervärdesskatt som var tillämplig på företagets

tjänster uppgick till 13 och inte 20 procent, rättade P sin mervärdesskattedeclaration i syfte att skattemyndigheten skulle kreditera företaget den överskjutande mervärdesskatten.

14 Skattemyndigheten avslog begäran om rättelse med motiveringen dels att P enligt nationell rätt är skyldigt att betala den högsta mervärdesskatten på grund av att företagets fakturor inte har rättats, dels att den begärda justeringen skulle medföra obehörig vinst för P, då företagets kunder burit kostnaden för den högsta mervärdesskattesatsen.

15 P överklagade detta beslut och målet kom till den hänskjutande domstolen, Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike), som mot bakgrund av EU-domstolens praxis vill få klarhet i huruvida artikel 203 i mervärdesskattedirektivet kan tillämpas i det mål som den har att avgöra, trots att det inte föreligger någon risk för skattebortfall. Om den bestämmelsen kan tillämpas, uppkommer frågan huruvida det, i den mån P inte har någon materiell möjlighet att rätta de fakturor som utfärdats till slutkonsumenter, ska beaktas att det inte föreligger någon risk för skattebortfall, i syfte att göra det möjligt för företaget att justera sin skattedeclaration på nödvändigt sätt. Den hänskjutande domstolen hyser även tvivel om huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den omständigheten att slutkonsumenterna har burit hela mervärdesskatten och att P således skulle göra en obehörig vinst om skatten justerades, utgör hinder för att en sådan justering görs.

16 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska mervärdesskatten betalas av fakturautfärdaren enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet om – i ett fall såsom det här aktuella – det inte föreligger någon risk för skattebortfall, eftersom mottagarna av tjänsten utgör slutkonsumenter som inte har någon avdragsrätt?

2) Om den första frågan besvaras jakande och fakturautfärdaren således ska betala mervärdesskatten enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet:

a) Kan leverantören underlåta att rätta fakturorna i förhållande till mottagarna av tjänsten om risken för skattebortfall är utesluten och en rättelse av fakturorna dessutom är omöjlig i praktiken?

b) Utgör det hinder för en justering av mervärdesskatten att slutkonsumenterna redan har betalat skatten i samband med ersättningen och den beskattningsbara personen genom denna justering berikas?”

## **Prövning av tolkningsfrågorna**

### ***Den första frågan***

17 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar person som har tillhandahållit en tjänst och som på sin faktura har angett ett mervärdesskattebelopp beräknat enligt en felaktig skattesats är betalningsskyldig för denna mervärdesskatt, även när det inte föreligger någon risk för skattebortfall på grund av att mottagarna av tjänsten uteslutande är slutkonsumenter som inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

18 Domstolen påpekar inledningsvis att det framgår av begäran om förhandsavgörande att de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen grundar sig på antagandet att det i det aktuella fallet inte föreligger någon risk för skattebortfall, eftersom P:s kunder under det aktuella räkenskapsåret uteslutande bestod av slutkonsumenter som inte hade rätt att dra av den

mervärdesskatt som P hade fakturerat dem. Det är endast med utgångspunkt i detta antagande som domstolen kommer att pröva den första frågan.

19 För att besvara denna fråga erinrar domstolen om att enligt artikel 203 i direktiv 2006/112 är varje person som anger mervärdesskatt på en faktura skyldig att betala denna skatt. Domstolen har preciserat att den mervärdesskatt som anges på en faktura ska betalas av den person som utfärdat fakturan oberoende av om en beskattningsbar transaktion faktiskt har utförts (dom av den 8 maj 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 26).

20 Det framgår dessutom av domstolens praxis att artikel 203 i direktiv 2006/112 syftar till att undanröja den risk för skattebortfall som avdragsrätten kan ge upphov till (dom av den 8 maj 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 32, och dom av den 18 mars 2021, P (Bensinkort), C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 27).

21 Såsom generaladvokaten har påpekat, i punkt 26 i sitt förslag till avgörande, är artikel 203 i mervärdesskattedirektivet således tillämplig när mervärdesskatt har fakturerats felaktigt och det föreligger en risk för skattebortfall på grund av att fakturamottagaren kan göra gällande sin rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt.

22 Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet skiljer sig således från artikel 193 i samma direktiv. Den sistnämnda artikeln, jämförd med artikel 220.1 i mervärdesskattedirektivet, avser det fallet att den beskattningsbara personen i enlighet med sistnämnda bestämmelse har utfärdat en faktura, i vilken det korrekta mervärdesskattebeloppet anges, i kraft av vilken en beskattningsbar person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster åt en annan beskattningsbar person är skyldig att utfärda en faktura till denna andra beskattningsbara person. I ett sådant fall ska mervärdesskatt enligt artikel 193 i mervärdesskattedirektivet betalas av den beskattningsbara person som utför en sådan leverans eller ett sådant tillhandahållande för en annan beskattningsbar person.

23 Härav följer, såsom generaladvokaten har påpekat, i punkt 26 i sitt förslag till avgörande, att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet endast är tillämplig på en mervärdesskatteskuld som överstiger den som ska betalas i de situationer där artikel 193 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig och den omfattar således inte situationer där den mervärdesskatt som anges på fakturan är korrekt. I en situation där en del av mervärdesskatten har fakturerats felaktigt är artikel 203 i mervärdesskattedirektivet endast tillämplig på det mervärdesskattebelopp som överstiger det belopp som fakturerats i vederbörlig ordning. I sistnämnda fall föreligger det nämligen en risk för skattebortfall, eftersom en beskattningsbar person som mottar en sådan faktura skulle kunna utöva sin avdragsrätt avseende denna mervärdesskatt, utan att behöriga skattemyndigheter kan avgöra huruvida villkoren för att utöva avdragsrätten är uppfyllda.

24 Såsom det erinrats om i punkt 18 ovan, har den hänskjutande domstolen funnit att en sådan risk för skattebortfall är utesluten på grund av att P:s kunder, under det aktuella beskattningsåret, uteslutande utgjordes av slutkonsumenter som inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Domstolen konstaterar således att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig i en sådan situation.

25 Mot bakgrund av det anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar person som har tillhandahållit en tjänst och som på sin faktura har angett ett mervärdesskattebelopp som beräknats enligt en felaktig skattesats, är inte betalningsskyldig enligt denna bestämmelse för den del av mervärdesskatten som fakturerats felaktigt, om det inte föreligger någon risk för skattebortfall på grund av att mottagarna av tjänsten uteslutande är konsumenter som inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

## ***Den andra frågan***

26 Med beaktande av svaret på den första frågan saknas det anledning att besvara den andra frågan.

### **Rättegångskostnader**

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

**Artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065 av den 27 juni 2016,**

**ska tolkas så,**

**att en beskattningsbar person som har tillhandahållit en tjänst och som på sin faktura har angett ett mervärdesskattebelopp som beräknats enligt en felaktig skattesats, är inte betalningsskyldig enligt denna bestämmelse för den del av mervärdesskatten som fakturerats felaktigt, om det inte föreligger någon risk för skattebortfall på grund av att mottagarna av tjänsten uteslutande är konsumenter som inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: tyska.