

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 8 september 2022(1)

**Mål C-378/21**

**P GmbH**

**Motpart:**

**Finanzamt Österreich**

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Misstag avseende den korrekta skattesatsen – Rättelse av skatteskulden – En rättelse av redan utfärdade fakturor är i praktiken omöjlig – Huruvida det inte krävs någon rättelse av fakturan när mottagaren inte är en beskattningsbar person – Risk för skattebortfall saknas – Invändning om obehörig vinst”

## **I. Inledning**

1. För beskattningsbara personer som egentligen enbart ska driva in skatt på statens vägnar från sina kunder är mervärdesskattelagstiftningen ett riskfullt rättsområde. Om den beskattningsbara personen till exempel felaktigt utgår från en alltför låg skattesats så är denne ändå skyldig att betala in det korrekta (högre) skattebeloppet till staten. Detta gäller även om vederbörande av rättsliga och/eller faktiska skäl inte i efterhand kan övervältra den högre mervärdesskatten på sina kunder.

2. I detta förfarande för förhandsavgörande ska domstolen pröva det omvända fallet där den beskattningsbara personen under ett helt år felaktigt har beräknat en alltför hög skattesats, angett denna på fakturan samt betalat in denna skatt. Får staten behålla denna överskjutande mervärdesskatt eller ska den betalas tillbaka till den beskattningsbara personen? I materiellt hänseende har det ju nämligen inte uppkommit någon skatt. Emellertid har en alltför hög skatt angetts på fakturorna, vilket skulle kunna medföra att kunderna drar av för mycket ingående mervärdesskatt. Krävs det därför först en rättelse av fakturorna? Gäller detta även om tjänsterna uteslutande tillhandahålls till slutkonsumenter som inte har någon avdragsrätt, vilket innebär att dessa ändå inte kan göra gällande någon avdragsrätt?

3. Med beaktande av mervärdesskatten till sin karaktär utgör en punktskatt måste kunden egentligen återfå den överskjutande mervärdesskatt som denne betalat till leverantören. Om detta

emellertid inte är möjligt (till exempel när parterna har avtalat ett fast pris) eller är uteslutet i faktiskt hänseende (exempelvis för att leverantören saknar kännedom om kundens namn), uppkommer frågan vem som i slutänden ska "berikas" genom misstaget avseende den korrekta skattesatsen, staten eller den beskattningsbara personen som begått misstaget?

## **II. Tillämpliga bestämmelser**

### **A. Unionsrätten**

4. Målets unionsrättsliga ram utgörs av rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).(2)

5. Artikel 73 i mervärdesskattedirektivet rör beskattningsunderlaget och har följande lydelse:

"För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna."

6. I artikel 78 i mervärdesskattedirektivet fastställs de poster som ska ingå i eller avräknas från beskattningsunderlaget enligt följande:

"Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten. ..."

7. I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet fastställs vem som ska betala denna skatt på följande sätt:

"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."

8. Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet gäller avdragsrättens omfattning och har följande lydelse:

"I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person. ..."

9. 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."

10. I artikel 220 första stycket i mervärdesskattedirektivet regleras skyldigheten att utfärda en faktura enligt 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, ...”

## **B. Österrikisk rätt**

11. I 11 § stycke 1 punkt 1 Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (1994 års mervärdesskattelag, nedan kallad UStG) regleras skyldigheten att utfärda en faktura på följande sätt:

”När en näringsidkare utför transaktioner i den mening som avses i 1 § stycke 1 punkt 1 har denne rätt att utfärda fakturor. För det fall han utför transaktioner till förmån för en annan näringsidkares rörelse eller en juridisk person, såvida denna inte är en näringsidkare, är han skyldig att utfärda fakturor. Om näringsidkaren utför en skattepliktig leverans av arbete eller bygg- och anläggningsarbeten i samband med en fastighet till en person som inte är näringsidkare är denne skyldig att utfärda en faktura. Näringsidkaren ska uppfylla skyldigheten att utfärda faktura inom sex månader efter det att transaktionen har genomförts.”

12. 11 § stycke 12 UStG rör skyldigheten att erlagga skatt vid en felaktig angivelse av skatten och har följande lydelse:

”Om näringsidkaren har specificerat ett skattebelopp som denne inte är skyldig att betala enligt denna federala lag i en faktura för en leverans eller en tjänst, så är näringsidkaren skyldig att betala detta belopp på grund av fakturan om denne inte rättar den gentemot mottagaren av leveransen eller av tjänsten i enlighet med detta. Vid en rättelse gäller 16 § stycke 1 på motsvarande sätt.”

13. I 239a § Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (den federala lagen om allmänna bestämmelser och förfarandet för de uppgifter som utförs av de federala skattemyndigheterna och delstaternas och kommunernas skattemyndigheter, nedan kallad BAO), föreskrivs följande:

”I den mån en skatt, för vilken kostnaden enligt skattebestämmelsens syfte i ekonomiskt hänseende ska betalas av någon annan än den skattskyldige, i ekonomiskt hänseende har betalats av någon annan än den skattskyldige, är följande uteslutet:

1. Kreditering på skattekontot,
2. återbetalning eller överföring av saldot, och
3. amortering av skatt som ska betalas om

detta leder till en obehörig vinst för den skattskyldige.”

## **III. Bakgrund och begäran om förhandsavgörande**

14. Den klagande parten vid Bundesfinanzgericht (nedan kallad P GmbH eller bolaget) är ett bolag med begränsat ansvar bildat enligt österrikisk rätt.

15. Bolaget bedriver ett lekland. Under det år som tvisten avser (2019) tillämpade P GmbH den österrikiska normalskattesatsen på 20 procent på ersättningen för sina tjänster (inträdesavgifter för leklandet). De tjänster som bolaget tillhandahöll under år 2019 omfattades emellertid egentligen av en reducerad skattesats på 13 procent (en av de reducerade skattesatser som var tillämpliga i

Österrike under det aktuella året enligt artikel 98.1 i mervärdesskattedirektivet).

16. Bolaget utfärdade kassakvitton till kunderna vid betalningen av avgiften, vilka utgör fakturor över småbelopp enligt 11 § stycke 6 UStG 1994 (förenklade fakturor enligt artikel 238 jämförd med artikel 226b i mervärdesskattedirektivet). Under det år som tvisten avser (2019) utfärdade P GmbH sammanlagt 22 557 fakturor. Under år 2019 var bolagets kunder uteslutande slutkonsumenter som inte har någon avdragsrätt.

17. Bolaget rättade sin mervärdesskattedeklaration för att skattemyndigheten skulle tillgodoräkna den felaktigt inbetalda mervärdesskatten för år 2019.

18. Skattemyndigheten nekade rättelse av två skäl. 1) P GmbH är på grundval av fakturautfärdandet skyldigt att betala den högre mervärdesskatten såvida bolaget inte rättar sina fakturor. 2) Det är bolagets kunder och inte P GmbH som bär mervärdesskatten. Genom rättelsen av mervärdesskattesatsen skulle bolaget således berika sig.

19. P GmbH har överklagat detta beslut. Målet är numera anhängigt vid Bundesfinanzgericht (Österrike) som har vilandeförklarat det och hänskjutit följande frågor till EU-domstolen med begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF:

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 tjänsterna 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 det i praktiken dessutom är omöjligt att rätta fakturorna?

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

20. Vid förfarandet vid EU-domstolen har Republiken Österrike och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. Domstolen har beslutat att inte hålla någon muntlig förhandling, i enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna.

#### **IV. Rättslig bedömning**

##### **A. Tolkningsfrågorna och metoden för prövningen**

21. Genom sina båda tolkningsfrågor önskar Bundesfinanzgericht ett klagörande av tolkningen av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna bestämmelse ska mervärdesskatt betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.

22. I förevarande mål framgår det av frågorna och de faktiska omständigheter som redovisats att det är uteslutet att bolagets kunder har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom det enbart var frågan om slutkonsumenter (det vill säga inte några beskattningsbara personer). Vid en användning av ett lekland mot ersättning är det mycket osannolikt att en beskattningsbar person har använt den inträdesavgift som erlagts till P GmbH för sina beskattade transaktioner (se artikel 168 i mervärdesskattedirektivet).

23. Bolaget har emellertid utfärdat 22 557 fakturor under det aktuella året till sannolikt 22 557

olika användare av leklandet. Bland dem kan det eventuellt trots allt finnas någon beskattningsbar person som – korrekt eller felaktigt – har använt fakturan för att göra gällande en motsvarande avdragsrätt. Även om en sådan situation utesluts genom de frågor som Bundesfinanzgericht har ställt, så är den relevant i praktiken.

24. Mot denna bakgrund ska jag först företa en tolkning av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet vid vilken förutsätts, att de 22 557 fakturor i vilka för hög skatt har angetts, inte medför någon risk för skattebortfall (se nedan under B). Därefter kommer jag att anta att en viss risk för skattebortfall ändå inte kan uteslutas (se nedan under C). Sedan behandlas frågan om en korrigerande av mervärdesskatten enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, vilket även omfattar behovet av att rätta 22 557 fakturor (se nedan under D). Slutligen ska jag undersöka huruvida en invändning om obehörig vinst kan göras gällande gentemot bolaget, om kunderna har betalat priset fullt ut (se nedan under E).

## **B. Huruvida det uppkommer en skatteskuld enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet utan en risk för skattebortfall**

### **1. *Felaktigt angiven mervärdesskatt på en faktura***

25. Enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura. Redan enligt artikel 193 i mervärdesskattedirektivet är den person som ska betala mervärdesskatt emellertid den beskattningsbara person som levererar varorna eller tillhandahåller tjänsterna. Eftersom denna beskattningsbara person enligt artikel 220 första stycket punkt 1 i mervärdesskattedirektivet åtminstone är skyldig att utfärda en faktura i förhållande till andra beskattningsbara personer, skulle detta medföra en dubbel skatteplikt för en och samma transaktion. Därför krävs det en restriktiv tolkning av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet i detta hänseende.

26. I annat fall skulle en beskattningsbar person som korrekt fakturerar en skattepliktig leverans vara skyldig att betala mervärdesskatt två gånger, nämligen en gång enligt artikel 203 och en gång enligt artikel 193 i mervärdesskattedirektivet. Ett sådant resultat kan lagstiftaren inte ha eftersträvat. Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet kan endast ha ett självständigt syfte när det är frågan om en skatteskuld som inte faller under artikel 193 i direktivet. Eftersom syftet med artikel 203 i direktivet är att motverka en risk för skattebortfall<sup>(3)</sup> (se mer ingående om detta i punkt 30 och följande punkter) kan det inte omfatta "normalfallet", där den beskattningsbara personen har utfärdat en korrekt faktura. Följaktligen 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 fakturan.

27. I förevarande mål angavs ett för högt skattebelopp (genom att den normala skattesatsen tillämpades i stället för den reducerade skattesatsen) i fakturorna. Mellanskillnaden har således angetts felaktigt i fakturorna genom ett för högt belopp. Denna mellanskillnad kan fakturautfärdaren enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet vara skyldig att betala om de ytterligare villkoren är uppfyllda. Det resterande beloppet ska redan betalas enligt artikel 193 i mervärdesskattedirektivet och är således ostridigt.

### **2. *Begreppet faktura i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet***

28. Enligt begäran om förhandsavgörande utgör de kassakvitton som utfärdats fakturor över så kallade småbelopp för vilka det enligt artikel 238 jämförd med artikel 226b i mervärdesskattedirektivet krävs färre uppgifter. Det är emellertid även nödvändigt att ange vilken mervärdesskatt som ska betalas i dessa fakturor.

29. En sådan faktura utgör en faktura som utfärdats enligt avdelning XI, kapitel 3, avsnitten 3–6, vilken således enligt artikel 178 a ger en avdragsrätt enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet. Huruvida P GmbH över huvud taget hade en skyldighet att utfärda motsvarande fakturor gentemot slutkonsumenter – mot detta talar artikel 220 första stycket punkt 1 i mervärdesskattedirektivet – är följaktligen, till skillnad från vad kommissionen anser, inte relevant. Enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet anknyts enbart till förekomsten av en faktura och enligt ordalydelsen omfattas även fakturor över så kallade småbelopp.

30. Det är även förenligt med EU-domstolen hittillsvarande praxis beträffande syftet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet att skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet också hänför sig till den separat felaktigt (för högt) angivna mervärdesskatten i fakturor över småbelopp. Enligt denna praxis är syftet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet att motverka den risk för skattebortfall som kan uppkomma genom att mottagaren av fakturan gör gällande ett ooberättigat avdrag för ingående skatt på grund av denna faktura.(4)

31. Avdragsrätten gäller visserligen endast skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion.(5) Det föreligger emellertid en risk för skattebortfall så länge mottagaren av en faktura på vilken mervärdesskatt felaktigt har angetts fortfarande kan använda den för en avdragsrätt enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet.(6) 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.

32. 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 även skulle vara fallet om det förelåg en korrekt faktura för leverantören och mottagaren.(7) 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 sådan risk. Följaktligen skulle, såsom Österrike har framhållit, syftet omfatta alla fakturor som kan medföra att mottagaren utnyttjar en avdragsrätt. Såsom anges ovan (punkt 28 och följande punkter) omfattar detta även fakturor över små belopp.

### 3. **Huruvida det krävs en risk för skattebortfall**

33. Således är fakturautställaren följaktligen strikt ansvarig för risken (det vill säga abstrakt) att mottagaren ooberättigat kan utnyttja avdragsrätten på grund av denna (felaktiga) faktura. Det är frågan om ett abstrakt strikt ansvar för fakturautfärdaren. Detta ansvar är även, så som i förevarande mål, tillämpligt vid ett misstag beträffande den riktiga skattesatsen om normalskattesatsen anges på fakturan i stället för den reducerade skattesatsen. För detta krävs emellertid, såsom kommissionen har påpekat, att det föreligger en risk för ett felaktigt (för högt) avdrag för ingående mervärdesskatt.

34. Således uppkommer frågan huruvida artikel 203 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig i förevarande mål. Enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet är ett avdrag för ingående mervärdesskatt endast möjligt för en beskattningsbar person (om ytterligare villkor är uppfyllda). En slutkonsument har inte i sig någon avdragsrätt.

35. Den (abstrakta) risken för ett otillåtet avdrag av ingående mervärdesskatt från en icke beskattningsbar person är i det närmaste lika med noll, såvida man inte beaktar situationen där ett företag befinner sig i etableringsfasen. Avdrag från ett sådant företag kommer emellertid i brist på skattepliktiga transaktioner ändå att prövas närmare av skattemyndigheten. Mot denna bakgrund utgår Bundesfinanzgericht från att det i en sådan situation som den här aktuella *inte* kan föreligga

någon risk för skattebortfall.

36. Om ett rekvisit för risk kan anses fastställas i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, men en sådan risk emellertid i sig är utesluten, eftersom mottagarna av tjänsten och adressaterna för fakturan uteslutande utgör slutkonsumenter och inte beskattningsbara personer, kan artikel 203 i mervärdesskattedirektivet inte vara tillämplig.

#### 4. ***Slutsats i denna del***

37. Således ska den första frågan besvaras på följande sätt: Om mottagarna av tjänsten utgör slutkonsumenter som inte har någon avdragsrätt är fakturautfärdaren inte skyldig att betala mervärdesskatt enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.

#### C. **Beträffande skatteskulder enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet när en risk för skattebortfall inte kan uteslutas**

38. Särskilt Österrike har ifrågasatt de faktiska omständigheter som Bundesfinanzgericht har redovisat, enligt vilka det inte föreligger någon risk för skattebortfall. Även om det förefaller troligt att ett lekland endast används av slutkonsumenter och inte av beskattningsbara personer, går det emellertid inte att utesluta helt att det bland 22 557 sålda inträdesbiljetter (respektive fakturor) återfinns en eller flera beskattningsbara personer.

39. Det är till exempel tänkbart att en far besöker leklandet med sin son. Om fadern är en beskattningsbar person (till exempel en självständig fotograf), föreligger det åtminstone en abstrakt risk att han inkluderar fakturan korrekt (han säljer de foton som tagits där) eller felaktigt (det är frågan om privata bilder) i sin mervärdesskattedeklaration och i detta avseende kan göra gällande ett för stort avdrag för ingående mervärdesskatt. I detta fall skulle artikel 203 i mervärdesskattedirektivet vara tillämplig. Slutligen ankommer det på Bundesfinanzgericht att bedöma huruvida och i vilken omfattning det föreligger en abstrakt risk för överensstämmelse mellan leverantörens skatteskuld och mottagarens avdrag för ingående mervärdesskatt.

40. Även om en viss abstrakt risk inte kan uteslutas i enskilda fall, så betyder detta emellertid inte att skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet omfattar alla 22 557 fakturor. Inom mervärdeslagstiftningen är tanken främmande att dessa fall skulle "smitta av sig" för att det inte kan uteslutas att en motsvarande faktura ändå har utfärdats till någon beskattningsbar person om alla fakturor omfattas av artikel 203 i direktivet. Detta har inte heller motiverats närmare av Österrike.

41. Skatteskulden enligt artikel 203 i direktivet hänför sig inte till den enskilda felaktiga fakturan. I förekommande fall är det i regel alltid möjligt att genom skatteförfarandelagstiftningen uppskatta antalet abstrakta fakturor som medför en risk och begränsa skatteskulden enligt artikel 203 i direktivet till dessa. Detta är även förenligt med neutralitetsprincipen, enligt vilken den beskattningsbara personen i egenskap av skatteindrivare på statens vägnar i princip inte själv ska belastas med mervärdesskatt.<sup>(8)</sup>

42. I förevarande mål kan det på grund av typen av skattepliktig tjänst (inträde till ett lekland), vilken på sin höjd i undantagsfall utnyttjas av en beskattningsbar person, antas föreligga en mycket liten risk för skattebortfall.

43. Således kan svaret på den första frågan kompletteras på följande sätt: Om det även finns beskattningsbara personer bland fakturamottagarna är det däremot frågan om en skatteskuld enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Andelen fakturor som medför en abstrakt risk ska i förekommande fall fastställas genom en uppskattning.

#### **D. Misstag avseende skattesats och skyldigheten att rätta fakturor**

44. I den mån artikel 203 i mervärdesskattedirektivet tillämpas uppkommer frågan vilka möjligheter det finns att rätta dessa fakturor för att minska en för hög skatteskuld (på grund av faktura) på den skatt som ska betalas enligt lag i materiellt hänseende (på grund av en skattepliktig transaktion) enligt artikel 193 i mervärdesskattedirektivet. Frågan skulle uppkomma i samma utsträckning om domstolen i strid med mitt förslag även skulle finna att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet även är tillämplig med avseende på utfärdande av faktura till slutkonsumenter som utgör icke beskattningsbara personer.

##### **1. Domstolens praxis beträffande möjligheten till rättelse**

45. I detta hänseende har domstolen redan fastställt att mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon bestämmelse om rättelse av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt av den som har utställt fakturan.(9) Härav följer att det ankommer på medlemsstaterna att finna en lösning så länge unionslagstiftaren inte åtgärdat denna lucka.(10) För att lösa detta problem har domstolen emellertid utvecklat två metoder som medlemsstaterna ska beakta.

46. 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.(11)

47. Enligt domstolens uppfattning innebär detta exempelvis att en nationell lagstiftning, enligt vilken en rättelse av skatten är utesluten när en skattekontroll har inletts, inte är tillåten.(12) Detsamma gäller om en rättelse av skatteskulden från en fakturautfärdare som handlar i god tro är avhängig av en rättelse av fakturor vilken i praktiskt hänseende är omöjlig, eftersom fakturamottagarnas namn inte är kända. Ett sådant villkor skulle vara oproportionerligt.(13)

48. När fakturautfärdaren 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.(14) Denna rättelse kan dessutom inte göras beroende av skattemyndighetens skönsmässiga bedömning.(15)

##### **a) Rättelse av skatteskulden för en fakturautfärdare i god tro**

49. Av denna rättspraxis följer att en beskattningsbar person som styrker god tro kan rätta den mervärdesskatt som fakturerats felaktigt (i det nu aktuella fallet dennes skatteskuld enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet), trots att det finns en fortsatt risk för skattebortfall.(16)

50. I rättspraxis(17) tas hänsyn till att den näringsidkare som tillhandahåller tjänsten (vilken även utfärdar, respektive är skyldig att utfärda fakturan – se artikel 220 i mervärdesskattedirektivet) endast agerar i egenskap av skatteindrivare på statens vägnar(18). I sin skrivelse betecknar kommissionen till och med näringsidkaren som "skattemyndighetens förlängda arm". Om näringsidkaren utövar denna funktion i god tro, måste staten, som har anlitat honom som skatteindrivare, stå för följderna av eventuella fel.

51. Det framgår inte exakt av begäran om förhandsavgörande varför P GmbH har utgått från en

felaktig skattesats. I detta hänseende måste Bundesfinanzgericht pröva huruvida fakturautfärdaren i det här aktuella fallet kan anses vara i god tro. Därvid ska det emellertid beaktas att den korrekta skattesatsen ibland är avhängig av en komplicerad rättslig avgränsning och ibland inte kan fastställas entydigt. I sådana situationer föreligger det en hög risk att rättsläget missuppfattas. Ju mer komplext mervärdesskattedirektivet respektive den nationella mervärdesskattelagen är, desto större är riskerna för den beskattningsbara personen i detta hänseende.

52. Om den felaktiga skattesatsen endast tillämpas på grund av en felaktig rättslig bedömning (rättsvillfarelse), anser jag att fakturautfärdare kan anses vara i god tro. Ett exempel kan vara att den riktiga skattesatsen är omstridd och att den beskattningsbara personen bestämmer sig för den metod som senare visar sig vara felaktig. Resultatet skulle kunna bli ett annat om den beskattningsbara personen inte alls har tänkt på skattesatsen, respektive att det var entydigt vilken skattesats som var tillämplig. En sådan missuppfattning av rättsläget skulle varken vara förståelig eller förklarlig, vilket innebär att det inte heller går att tala om att fakturautfärdaren handlat i god tro i denna bemärkelse. Således är det avgörande huruvida en beskattningsbar person i egenskap av skatteindrivare på statens vägnar kan klandras för att ha utfärdat en felaktig faktura.

53. Om Bundesfinanzgericht således slår fast att P GmbH har handlat i god tro i denna bemärkelse vid tillämpningen av den felaktiga skattesatsen är det inte avgörande huruvida risken för skattebortfall har undanröjts. Eftersom risken för skattebortfall enbart uppkommer på grund av de felaktiga fakturorna kan det inte heller anses nödvändigt att rätta fakturorna för att kunna rätta skatteskulden.

#### **b) *Rättelse av skatteskulden oberoende av huruvida fakturautfärdaren var i god tro***

54. Frågan huruvida det krävs en rättelse av fakturorna för att undanröja risken för skattebortfall uppkommer emellertid om Bundesfinanzgericht finner att den beskattningsbara personen inte har handlat i god tro vid utfärdandet av fakturorna. I så fall kan skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet endast rättas om risken för skattebortfall i god tid fullständigt har undanröjts.

55. Enligt EU-domstolen får de åtgärder som medlemsstaterna vidtar i syfte att säkerställa en riktig skatteuppbörd och att förebygga bedrägeri emellertid 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.(19) Detta gäller särskilt vid ett abstrakt riskförhållande (se ovan punkt 30 och följande punkter).

56. Det kan enligt dessa principer, om det blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd mervärdesskatt – här avses minskningen av den mervärdesskatt som ska betalas enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet – beroende på vilka villkor som gäller för att ansöka om återbetalning av skatt, således krävas att medlemsstaterna föreskriver nödvändiga instrument och förfaranderegler för att möjliggöra för den beskattningsbara personen att återkräva den skatt som felaktigt fakturerats.(20)

57. Enligt den hänskjutande domstolen föreligger det emellertid inte någon risk för skattebortfall i förevarande mål. Då är det inte heller nödvändigt att rätta fakturorna.

#### **2. *Hantering av den omständigheten att det i praktiken är omöjligt att genomföra en rättelse***

58. Såvida det ändå föreligger en viss risk (se ovan punkt 38 och följande punkter), vilket det ankommer på Bundesfinanzgericht att bedöma, om nödvändigt genom en uppskattning, krävs det i

princip en korrigerig för att undanröja den risk för skattebortfall som uppkommer genom dessa felaktiga fakturor.

59. Bundesfinanzgericht har emellertid ställt frågan huruvida denna princip kan tillämpas om det i praktiken inte är möjligt att korrigera de aktuella fakturorna, eftersom mottagarnas namn inte är kända. Det skulle kunna vara oproportionerligt att kräva att fakturautfärdaren ska göra någonting som är omöjligt. Såsom Österrike har påpekat är det emellertid fakturautfärdaren som genom sitt agerande först orsakat risken för ett skattebortfall.

60. Enligt min mening beror lösningen i sådana situationer där det finns en befintlig risk för skattebortfall och det i praktiken är omöjligt att rätta de felaktigt utfärdade fakturorna även på vad det är frågan om för fel. Detta överensstämmer domstolens praxis som skyddar fakturautfärdare som handlar i god tro (se ovan punkt 52 och följande punkter), medan fakturautfärdare som inte handlar i god tro är skyldiga att undanröja risken för skattebortfall. Om detta inte kan åstadkommas genom en rättelse av fakturorna ska fakturautfärdaren tillskrivas denna omöjlighet.

61. Eftersom risken för skattebortfall uppkommer på grund av de felaktiga fakturorna krävs det i princip att dessa rättas. Om detta inte är möjligt är det inte heller möjligt att minska skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Till skillnad från vad kommissionen menar saknar det därför betydelse huruvida det över huvud taget fanns en skyldighet att utfärda faktura, eftersom det är frågan om ett undanröjande av en mervärdesskatteskuld som har uppkommit genom en felaktig faktura (se ovan punkt 25 och följande punkter).

### **3. *Slutsats i denna del***

62. Enligt unionsrätten, särskilt enligt proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet, måste det finnas en möjlighet att korrigera mervärdesskatteskulden, som enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet är utformad som ett abstrakt strikt ansvar. En sådan skyldighet att tillåta en korrigerig föreligger oberoende av huruvida den risk för skattebortfall som därigenom uppkommit undanröjs om fakturautfärdaren har handlat i god tro, exempelvis på grund av att denne enbart har missuppfattat rättsläget. Om fakturautfärdaren inte har handlat i god tro måste risken för skattebortfall undanröjas. Då krävs i princip att fakturan rättas. Om detta inte är möjligt för fakturautfärdaren ska vederbörande bära risken för denna omöjlighet. I så fall kvarstår skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.

### **E. *Invändningen om obehörig vinst***

63. Genom delfråga 2b önskar Bundesfinanzgericht ett klagörande huruvida det utgör hinder för en rättelse av skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet att den för höga mervärdesskatten burits av slutkonsumenterna genom priset, vilket innebär att det i slutänden endast är den levererande beskattningsbara personen (i förevarande mål P GmbH) som berikas.

64. Unionsrätten tillåter att ett nationellt rättssystem (såsom i detta fall 239a § BAO) hindrar att skatt som tagits ut felaktigt återbetalas om detta skulle medföra en obehörig vinst för de återbetalningsberättigade.<sup>(21)</sup> Emellertid krävs det att "principen om förbud mot obehörig vinst ... tillämpas med beaktande av andra principer, såsom likabehandlingsprincipen".<sup>(22)</sup>

65. Såsom domstolen redan tidigare har slagit fast föreligger det inte redan en berikning när den skatt som strider mot unionsrätten övervältras på slutkonsumenten genom priset. Även om skatten i sin helhet ingår i det pris som tillämpas, kan den skattskyldige nämligen lida skada till följd av att försäljningsvolymen minskar.<sup>(23)</sup>

66. I förevarande mål skulle ett företag som konkurrerar med P GmbH och kräver samma pris endast belastas med mervärdesskatt på 13/113-delar av priset och inte med mervärdesskatt på 20/120-delar av priset. Om priset var detsamma skulle P GmbH ha en lägre vinstmarginal än en jämförbar konkurrent på grund av bolagets misstag avseende skattesatsen. Om vinstmarginalen var densamma skulle P GmbH vara tvungen att beräkna ett högre pris på grund av detta misstag, vilket i sin tur skulle medföra en nackdel i konkurrenshänseende. Detta talar mot en obehörig vinst för P GmbH i förevarande mål.

67. Såsom domstolen vidare har slagit fast krävs det för att en invändning om obehörig vinst från en medlemsstat ska vinna framgång att den ekonomiska kostnaden som den felaktigt uppburna mervärdesskatten har medfört har *undandröjts i sin helhet*.(24)

68. Förekomsten och omfattningen av den obehöriga vinst som återbetalningen av en skatt som tagits ut i strid med gemenskapsrätten medför för en skattskyldig kan följaktligen – enligt domstolen – endast fastställas på grundval av en ekonomisk analys som tar hänsyn till samtliga relevanta omständigheter.(25) Härvid har medlemsstaten bevisbördan för den obehöriga vinsten.(26) I fråga om indirekta skatter (detsamma gäller för den mervärdesskatt som indirekt tagits ut i förevarande mål) föreligger inte någon presumtion om att övervältring har ägt rum.(27)

69. I detta avseende ankommer det på den nationella domstolen att göra en sådan analys.(28) Domstolen kan emellertid ge användbar vägledning som kan vara relevant vid ett fullständigt beaktande av samtliga omständigheter.

70. Inledningsvis ska det beaktas att den felaktigt för höga mervärdesskatt som samlats in antingen berikar staten eller den levererande näringsidkaren i ett fall som det förevarande, där det saknas kännedom om slutkonsumenten i egenskap av egentlig skattebetalare. Kommissionen anser förmodligen mot denna bakgrund att skattemyndigheten i princip inte kan åberopa att P GmbH har gjort en obehörig vinst. Enligt österrikisk skattelagstiftning medges endast ett nedsatt skattekrav (nämligen med 13/113-delar av priset) för staten i detta fall beträffande de tjänster som bolaget tillhandahållit. Det överskjutande beloppet leder i materiellt hänseende till en "obehörig vinst" för staten. Däremot hade den betalningsskyldige i civilrättsligt hänseende ett krav på att erhålla det fullständiga pris som förhandlats med slutkonsumenterna.

71. För tjänster till slutkonsumenter saknar det i regel dessutom betydelse hur slutpriset är sammansatt, eftersom dessa inte kan göra gällande någon avdragsrätt. Misstag avseende grunderna för beräkningen av det egna priset hänför sig i princip – till skillnad från vad kommissionen påstår – inte till det civilrättsliga kravet på betalning av det pris som avtalats med slutkonsumenterna, om och i den mån mervärdesskattens konkreta omfattning inte utgör någon särskild avtalsgrund.

72. Detta resultat bekräftas i artikel 73 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet. Enligt nämnda bestämmelser omfattar beskattningsunderlaget allt som ingår i den ersättning som tillhandahållaren ska erhålla från mottagaren. Detta utgör det avtalade priset. Enligt artikel 78 a i mervärdesskattedirektivet omfattas inte själva mervärdesskatten av beskattningsunderlaget. I överensstämmelse med utformningen av mervärdesskattedirektivet omfattar det avtalade priset således enligt lag alltid den korrekta mervärdesskatten. Detta har domstolen nyligen till och med bekräftat i samband med ett mervärdesskattebedrägeri.(29)

73. Om emellertid mervärdesskatten – oberoende huruvida den anges på ett korrekt sätt i fakturan – alltid övervältras med det korrekta beloppet på slutkonsumenten (artiklarna 73 och 78 a i mervärdesskattedirektivet), kan det inte anses att slutkonsumenten har burit för mycket mervärdesskatt och att P GmbH i detta fall således felaktigt har berikats om staten betalar tillbaka

den skatt som inte skulle ha betalats enligt lag. Slutkonsumenten har redan burit det korrekta mervärdesskattebeloppet (se artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet), det har endast beräknats och angetts felaktigt på fakturan.

74. I detta avseende har domstolen redan fastställt att det vid en sådan helhetsbedömning som krävs kan vara avgörande huruvida det föreskrevs fasta ersättningsbelopp för tjänsterna i de avtal som parterna har ingått eller grundbelopp som i förekommande fall räknas upp med tillämpliga skatter. I det första fallet – det vill säga när ett fast belopp har avtalats – föreligger det eventuellt inte någon obehörig vinst för leverantören.<sup>(30)</sup> Jag skulle gå ett steg längre och generellt utesluta en obehörig vinst från den levererande beskattningsbara personen när ett fast belopp har avtalats med en slutkonsument och mervärdesskatten övervältras. Vederbörande måste antingen godta en lägre vinstmarginal eller en lägre konkurrenskraft än sina konkurrenter.

75. Således utgör den omständigheten att slutkonsumenten har betalat ett slutpris som beräknats på ett felaktigt sätt (eftersom det innehöll en för hög andel mervärdesskatt och en för liten vinstmarginal) inte hinder mot en rättelse av skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Någon obehörig vinst uppkommer i vart fall inte för den beskattningsbara personen om ett så kallat fast belopp (fast pris) har avtalats. Resultatet skulle kunna bli ett annat om ett pris har avtalats jämte den mervärdesskatt som ska betalas enligt lag. I förevarande mål kan inte uteslutas att det är frågan om en sådan situation.

## V. Förslag till avgörande

76. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som ställts av Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) på följande sätt:

1. Om mottagarna av tjänsten utgör slutkonsumenter som inte har någon avdragsrätt är fakturautfärdaren inte skyldig att betala mervärdesskatt enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Om fakturorna även var adresserade till beskattningsbara personer är det däremot frågan om en skatteskuld enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. I förekommande fall ska andelen sådana fakturor fastställas genom en uppskattning.
2. Enligt proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet måste det finnas en möjlighet att korrigera mervärdesskatteskulden, som enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet är utformad som ett abstrakt strikt ansvar. En sådan skyldighet att tillåta en korrigering föreligger oberoende av huruvida den risk för skattebortfall som därigenom uppkommit undanröjs om fakturautfärdaren har handlat i god tro. Det är frågan om ett handlande i god tro när den beskattningsbara personen inte kan klandras för sin missuppfattning av rättsläget. Om fakturautfärdaren inte har handlat i god tro i denna bemärkelse utgör det ett tvingande krav att risken för skattebortfall undanröjs. Då krävs i princip att fakturan rättas. Om detta inte är möjligt ska fakturautfärdaren bära risken för denna omöjlighet. I så fall kvarstår skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.
3. Den omständigheten att slutkonsumenten har betalat ett slutpris som beräknats på ett felaktigt sätt (eftersom det innehöll en för hög andel mervärdesskatt och en för liten vinstmarginal) utgör inte hinder mot en rättelse av skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Någon obehörig vinst uppkommer i vart fall inte för den beskattningsbara personen om ett så kallat fast belopp (fast pris) har avtalats.

1 Originalspråk: tyska.

2 Rådets direktiv av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse under det år

som tvisten avser (2019), så tillvida senast ändrad genom rådets direktiv 2018/2057/EU av den 20 december 2018 (EUT L 329, 2018, s. 3).

3 Se, bland annat, uttryckligen dom av den 18 mars 2021, P (Bensinkort) (C?48/20, EU:C:2021:215, punkt 27), och dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C?712/17, EU:C:2019:374, punkt 32).

4 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).

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

6 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).

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

8 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, punkt 25), och dom av den 1 april 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

9 Detta anges uttryckligen i 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), dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punkt 48).

10 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 49), och dom av den 13 december 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

11 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 36), och dom av den 13 december 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

12 Dom av den 18 mars 2021, P (Bensinkort) (C?48/20, EU:C:2021:215, punkt 33).

13 Se, för ett liknande resonemang beträffande ett villkor som har blivit omöjligt att uppfylla, dom av den 11 april 2013, Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233, punkt 34).

14 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), dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punkt 58).

15 Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 38), och dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punkt 68).

16 Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 36), och dom av den 13 december 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

17 Detta fastställdes ursprungligen i dom av den 13 december 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, punkt 18). Sedan dess har det ständigt upprepats, dock utan att det har lämnats någon faktisk förklaring avseende varför och under vilka förutsättningar en beskattningsbar person i detta sammanhang kan anses vara i god tro – se, bland annat, dom av den 18 mars 2021, P (Bensinkort) (C?48/20, EU:C:2021:215, punkt 31 och följande punkter), 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), och dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 36).

18 Dom av den 11 november 2021, ELVOSPOL (C?398/20, EU:C:2021:911, punkt 31), dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget) (C?335/19, EU:C:2020:829, punkt 31), dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punkt 22), dom av den 23 november 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 23), dom av den 13 mars 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, punkt 25), och dom av den 1 april 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

19 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).

20 Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 40). Se, för ett liknande resonemang och analogt, dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, punkt 41).

21 Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 48), dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, punkt 41), dom av den 21 september 2000, Michailidis (C?441/98 och C?442/98, EU:C:2000:479, punkt 31), och dom av den 24 mars 1988, kommissionen/Italien (104/86, EU:C:1988:171, punkt 6).

22 Dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, punkt 41).

23 Dom av den 6 september 2011, Lady & Kid m.fl. (C?398/09, EU:C:2011:540, punkt 21), dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, punkterna 42 och 56), och dom av den 14 januari 1997, Comateb m.fl. (C?192/95–C?218/95, EU:C:1997:12, punkt 29 och följande punkter).

24 Dom av den 16 maj 2013, Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó Kft. (C?191/12, EU:C:2013:315, punkt 28). Detta skulle till exempel kunna vara fallet om medlemsstaten samtidigt har subventionerat det felaktiga för höga priset. En sådan konstellation föreligger emellertid inte i

förevarande mål.

25 Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 49), dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, punkt 43), och dom av den 2 oktober 2003, Weber's Wine World m.fl. (C?147/01, EU:C:2003:53, punkt 100).

26 Så kan förmodligen övervägandena i dom av den 24 mars 1988, kommissionen/Italien (104/86, EU:C:1988:171, punkt 11) tolkas. I samma riktning anges i dom av den 6 september 2011, Lady & Kid m.fl. (C?398/09, EU:C:2011:540, punkt 20), att en sådan vägran att återbetala en skatt som felaktigt betalats in utgör ett undantag som ska tolkas restriktivt. Se även dom av den 21 september 2000, Michaïlidis (C?441/98 och C?442/98, EU:C:2000:479, punkt 33).

27 Detta anges uttryckligen i dom av den 14 januari 1997, Comateb m.fl. (C?192/95–C?218/95, EU:C:1997:12, punkt 25 in fine).

28 Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 50), dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, punkt 44), dom av den 21 september 2000, Michaïlidis (C?441/98 och C?442/98, EU:C:2000:479, punkt 32), och dom av den 14 januari 1997, Comateb m.fl. (C?192/95–C?218/95, EU:C:1997:12, punkterna 23 och 25).

29 Dom av den 1 juli 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C?521/19, EU:C:2021:527, punkt 34). Domstolen underkände med rätta skattemyndighetens uppfattning, att mervärdesskatten ska beräknas ovanpå det avtalade priset (utan skatt) som en slags sanktion.

30 Se, för ett liknande resonemang, redan dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, punkt 50).