

Mål C-794/23**Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

21 december 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Verwaltungsgerichtshof (Österrike)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

14 december 2023

Klagande:

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof

EU 2023/0009-2
(Ro 2023/13/0014)
14 december 2023

Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen) har [utelämnas] avseende ett överklagande från Finanzamt Österreich (skattemyndigheten i Österrike) (nedan kallad skattemyndigheten), kontoret Niederösterreich Mitte i [utelämnas] Wiener Neustadt, [utelämnas] av Bundesfinanzgerichts (Federala skattedomstolen) dom av den 27 januari 2023, [utelämnas] beträffande bland annat mervärdesskatt för år 2019 (övrig deltagare i rättegången: P GmbH i W, företrätt av LBG Burgenland Steuerberatung GmbH i [utelämnas] Mattersburg [utelämnas]), fattat följande

b e s l u t:

Följande frågor hänskjuts i enlighet med artikel 267 FEUF till Europeiska unionens domstol med begäran om förhandsavgörande:

1. Ska artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så, att en beskattningsbar person, som har tillhandahållit en tjänst och på sin faktura har angett ett

mervärdesskattebelopp som har beräknats på grundval av fel skattesats, enligt denna bestämmelse inte är skyldig att betala den del av mervärdesskatten som fakturerats felaktigt, om den tjänst som har angetts på den konkreta fakturan har tillhandahållits en icke beskattningsbar person, även om den förstnämnda beskattningsbara personen har tillhandahållit andra beskattningsbara personer likartade tjänster?

2. Avses med ”slutkonsument som inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt” i den mening som avses i Europeiska unionens domstols dom av den 8 december 2022, C-378/21, enbart en icke beskattningsbar person eller även en beskattningsbar person som endast utnyttjar den konkreta tjänsten för privat bruk (eller för andra syften som inte ger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt) och därför inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt?

3. Enligt vilka kriterier ska det vid förenklad redovisning enligt artikel 238 i direktiv 2006/112/EG avgöras (eventuellt inom ramen för en uppskattning) för vilka fakturor den beskattningsbara personen inte är skyldig att betala det belopp som har fakturerats felaktigt av det skälet att det inte föreligger någon risk för skattebortfall?

Skäl:

- 1 A. Omständigheterna i målet och det föregående förfarandet:
- 2 P GmbH (nedan kallat P) är ett österrikiskt aktiebolag. Bolaget driver ett lekland. År 2019 tillämpade P en mervärdesskattesats på 20 procent på inträdet till leklandet (avgift för dess tjänster). När kunderna betalade avgiften utfärdade P fakturor (kassakvitton) som utgjorde fakturor av ringa värde enligt 11 § stycke 6 UStG 1994 (1994 års lag om omsättningsskatt) (förenklad redovisning enligt artikel 238 i direktiv 2006/112/EG). Därefter korrigerade P sin mervärdesskattedeklaration med motiveringen att den reducerade skattesatsen på 13 procent skulle tillämpas på inträdesavgifterna. P tillhandahöll inte enbart sina tjänster åt icke beskattningsbara personer (icke-näringsidkare).
- 3 Genom beslut av den 18 januari 2021 fastställde Finanzamt Österreich mervärdesskatten för år 2019. I motiveringen till beslutet uppgavs att P hade tillämnat en skattesats på 20 procent på intäkterna från inträdet till leklandet och att mervärdesskatten framgick av de kvitton som utfärdats med kassaapparaten. Det är enligt skattemyndigheten inte tillåtet att korrigera mervärdesskattesatsen på 20 procent för år 2019 i efterhand, eftersom fakturorna inte kan rättas och skillnaden i mervärdesskatt inte kan gottskrivas företagets kunder. Mervärdesskatten på 20 procent ska därför påföras bolaget på grundval av redovisningen och även på grund av obehörig vinst.
- 4 P överklagade detta beslut och gjorde gällande att tjänsterna ”praktiskt taget uteslutande” hade tillhandahållits privatpersoner som inte hade rätt att dra av ingående mervärdesskatt. En risk för skattebortfall kunde således uteslutas. Det

var därmed inte nödvändigt att göra en formell rättelse av fakturorna och översända den rättade fakturan till mottagaren av fakturan.

5 Genom beslut av den 21 juni 2021 begärde Bundesfinanzgericht ett förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol.

6 I dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich, C-378/21, slog Europeiska unionens domstol fast följande:

”Artikel 203 i rådets direktiv 2006/112 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.”

7 Sedan beslutet överklagats till Verwaltungsgerichtshof, ändrade Bundesfinanzgericht beslutet om mervärdesskatt för år 2019.

8 Bundesfinanzgericht utgick från att P:s tjänster ”(nästan) uteslutande” hade utnyttjats av kunder som i egenskap av slutkonsumenter inte kunde dra av ingående mervärdesskatt. Bortsett från en uppskattning på 0,5 procent av leklandets totala omsättning fanns det ingen risk för skattebortfall. Detta framgick av den förklaring som P:s verkställande direktör lämnat, enligt vilken köparna av P:s tjänster år 2019 enbart var slutkonsumenter som inte hade rätt att dra av ingående mervärdesskatt. Det hade inte förekommit vare sig researrangemang eller andra kringtjänster. Det var emellertid inte helt uteslutet att P:s kunder (berättigat eller felaktigt) hade gjort avdrag för den ingående mervärdesskatt som angavs på fakturorna, varför det skulle göras en uppskattning. Eftersom P med största sannolikhet hade tillhandahållit sina kunder tjänsterna för privat bruk uppskattade Bundesfinanzgericht att mervärdesskatt skulle betalas på 0,5 procent av den totala omsättningen enligt redovisningen. Detta motsvarade cirka 112 fakturor i samband med vilka (berättigat eller felaktigt) avdrag för ingående mervärdesskatt hade gjorts, av det totala antal kvitton som utfärdats (22 557 fakturor).

9 Skattemyndigheten har överklagat denna dom. Skattemyndigheten gör gällande att den överklagade domen inte är förenlig med EU-domstolens praxis. Enligt skattemyndigheten har EU-domstolen slagit fast att en beskattningsbar person inte är betalningsskyldig för den del av mervärdesskatten som har fakturerats felaktigt, om det inte föreligger någon risk för skattebortfall av det skälet att tjänstemottagarna uteslutande är konsumenter som inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Det framgår inte av EU-domstolens dom att det ska göras en uppdelning, genom en uppskattning, i å ena sidan slutkonsumenter och å

andra sidan beskattningsbara personer som har rätt att dra av ingående mervärdesskatt. EU-domstolens prövning av frågan gjordes enbart mot bakgrund av antagandet att tjänsten uteslutande tillhandahölls slutkonsumenter som inte hade rätt att dra av ingående mervärdesskatt.

10 Tillämpliga bestämmelser

11 1. Nationell rätt

12 I 11 § Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års lag om omsättningskatt i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (BGBl. I nr 13/2014) anges följande:

”1) 1. 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 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 är skyldig att utfärda en faktura inom sex månader efter det att transaktionen genomförts.

...

6) 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 arten 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.

...

12) Om näringsidkaren i en faktura som hänför sig till en leverans av varor 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.”

- 13 2. Unionsrätt
- 14 Artikel 193 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt har följande lydelse:
- ”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.”
- 15 Artikel 203 i detta direktiv har följande lydelse:
- ”Mervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.”
- 16 Artikel 220.1 i direktivet har följande lydelse i utdrag:
- ”Varje beskattningsbar person skall se till att en faktura i följande fall utfärdas av honom själv, 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.
- ...”
- 17 C. Förklaring av tolkningsfrågorna
- 18 I motiveringen till begäran om förhandsavgörande av den 21 juni 2021 hade Bundesfinanzgericht uttryckligen förklarat att P:s kunder år 2019 ”uteslutande var slutkonsumenter som inte hade rätt dra av ingående mervärdesskatt”.
- 19 Bundesfinanzgerichts antagande om de faktiska omständigheterna ifrågasattes redan inom ramen för målet om förhandsavgörande (se särskilt generaladvokatens förslag till avgörande av den 8 september 2022, C-378/21, punkt 38 och följande punkter). I domen av den 8 december 2022, C-378/21, berörde inte domstolen generaladvokatens överväganden. I domen förklarade domstolen att frågorna från den hänskjutande domstolen var baserade på antagandet att det inte förelåg någon risk för skattebortfall, eftersom P:s kunder uteslutande var slutkonsumenter som inte hade rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som P hade fakturerat dem. Det var ”endast med utgångspunkt i detta antagande” som den första frågan skulle prövas (punkt 18).
- 20 När förfarandet återupptogs frångick Bundesfinanzgericht detta antagande om de faktiska omständigheterna. Nämnda domstol utgår numera från att det inte är uteslutet att P:s kunder (berättigat eller felaktigt) gjort avdrag för ingående mervärdesskatt. Nämnda domstol uppskattade andelen sådana kunder till

0,5 procent av den totala omsättningen (det vill säga cirka 112 fakturor av totalt 22 557 fakturor).

- 21 Just med tanke på att domstolens svar i det föregående målet om förhandsavgörande uttryckligen grundades på att ingen av P:s kunder hade haft rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, är det tveksamt vad som ska gälla om även en liten del av P:s kunder varit beskattningsbara personer (näringsidkare). En risk för skattebortfall är därmed inte (under alla omständigheter och helt) utesluten.
- 22 Av detta skulle man, med tanke på att det faktiskt inte gjordes någon rättelse av fakturorna (mottagarna av tjänsten angavs inte på ”fakturorna av ringa värde”, och de är följaktligen inte kända), kunna dra slutsatsen att risken för skattebortfall inte undanröjdes i tid och helt och hållet, varför P är skyldig att betala hela det mervärdesskattebelopp som angavs på samtliga fakturor.
- 23 Enligt generaladvokaten avser artikel 203 i direktivet den individuella felaktiga fakturan. Härav skulle man kunna dra slutsatsen att det föreligger en risk för skattebortfall endast när det gäller de fakturor som har utfärdats till beskattningsbara personer (näringsidkare) (även om mottagaren av tjänsten inte har angetts på fakturan).
- 24 Om det kommer an på den individuella felaktiga fakturan är det dessutom tveksamt enligt vilka kriterier de fakturor som medför en risk för skattebortfall (eventuellt också genom en uppskattning) ska fastställas. I detta sammanhang är det oklart hur begreppet ”slutkonsument som inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt” ska förstås. Det är tveksamt om en slutkonsument i denna bemärkelse enbart ska förstås som en icke beskattningsbar person eller även en beskattningsbar person som utnyttjar den konkreta tjänsten endast för privat bruk (eller för andra syften som inte ger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt) och därför inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt.
- 25 Risken för skattebortfall när en för hög skattesats anges – såsom obestriddligen skett i det aktuella fallet – beror på att mottagaren av tjänsten gör gällande avdrag för ingående mervärdesskatt med ett för högt belopp. Detta gäller framför allt de fall där beskattningsbara personer (näringsidkare) utnyttjar P:s tjänster för sina egna skattepliktiga tjänster (till exempel en självständig fotograf som säljer foton som tagits i leklandet – vilket generaladvokaten nämnde i sitt förslag till avgörande, punkt 39). I detta fall föreligger det en risk för att kravet på den ingående mervärdesskatten visserligen i sak är berättigat, men felaktigt såvitt avser beloppet (eftersom skattesatsen är för hög).
- 26 Detta kan emellertid även gälla de fall där beskattningsbara personer (näringsidkare) som utnyttjar tjänsterna för privat bruk (eller för andra syften som inte medför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt) (till exempel privata bilder; näringsidkare som besöker leklandet tillsammans med sina barn) och, i sak felaktigt, gör avdrag för den ingående mervärdesskatten. Verwaltungsgerichtshof

utgår från att även typen av tillhandahållen tjänst kan ha betydelse. Det ligger nära till hands att anse att när det exempelvis gäller tjänster som tillhandahålls av ett lekland, just på grund av att dessa tjänster endast i undantagsfall kan anses utgöra tjänster som erhålls inom ramen för näringsverksamhet för de som erhåller tjänsterna, är det endast i undantagsfall som även beskattningsbara personer på felaktiga grunder kommer att göra avdrag för ingående mervärdesskatt (i det aktuella fallet också med ett felaktigt belopp).

- 27 Om det däremot är en icke beskattningsbar person som är mottagare av tjänsten torde det i allmänhet inte föreligga någon risk för att det felaktigt görs avdrag för det belopp som har angetts på fakturan görs gällande (varken i sak eller såvitt avser beloppet).
- 28 Eventuellt bör det också beaktas att de fakturor som har utfärdats är av ringa värde, vilket särskilt innebär att mottagaren av tjänsten inte framgår av fakturorna. Det kan således inte uteslutas att en beskattningsbar person som inte har tagit emot dessa tjänster utnyttjar denna faktura på ett sätt som utgör missbruk (se till exempel, beträffande eventuellt missbruk, generaladvokatens förslag till avgörande av den 21 september 2023, C-442/22, punkt 2).
- 29 Sammanfattningsvis tycks tolkningen av unionsrätten inte vara så uppenbar när det gäller dessa frågor att det inte finns utrymme för rimligt tvivel (se EU-domstolens dom av den 4 oktober 2018, kommissionen/Republiken Frankrike, C-416/17, punkt 110).
- 30 Frågorna hänskjuts därför i enlighet med artikel 267 FEUF till EU-domstolen med begäran om förhandsavgörande.

[utelämnas]