Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 1 augusti 2025*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 203 – Ett felaktigt mervärdesskattebelopp anges på fakturan – Artikel 238 – Förenklat utställande av faktura – Tjänster som fakturerats icke beskattningsbara personer och beskattningsbara personer som inte har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt – Skyldighet att betala den del av mervärdesskatten som fakturerats felaktigt – Risk för skattebortfall föreligger inte”

I mål C-794/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) genom beslut av den 14 december 2023, som inkom till domstolen den 21 december 2023, i målet

Finanzamt Österreich

mot

P GmbH,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden N. Jääskinen, ordföranden på fjärde avdelningen I. Jarukaitis (referent) och domaren A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Österrikes regering, genom A. Posch, J. Schmoll och F. Koppensteiner, samtliga i egenskap av ombud,

– Tysklands regering, genom J. Möller och P.-L. Krüger, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

– Portugals regering, genom P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires och A. Rodrigues, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, inledningsvis genom F. Behre och M. Herold, därefter av M. Herold, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 19 december 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 203 och 238 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) 2018/1695 av den 6 november 2018 (EUT L 282, 2018, s. 5, och rättelse i EUT L 329, 2018, s. 53) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Österreich (Skattemyndigheten, Österrike) (nedan kallad Skattemyndigheten) och P GmbH (nedan kallat P). Målet rör Skattemyndighetens avslag på en begäran om rättelse 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 detta direktiv 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.

…”

6 Artikel 238 i detta direktiv har följande lydelse:

”1. Efter samråd med mervärdesskattekommittén och på villkor som de själva fastställer får medlemsstaterna, när det gäller fakturor för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster, föreskriva att enbart de uppgifter som föreskrivs i artikel 226b ska anges på fakturorna i följande fall:

a) När fakturan är på ett belopp som överstiger 100 [euro], men inte 400 [euro], eller motsvarande värde i nationell valuta.

b) När handelsbruket eller administrativ praxis inom den berörda verksamhetsgrenen eller de tekniska förutsättningarna för utfärdande av dessa fakturor gör det svårt att iaktta alla de krav som anges i artiklarna 226 eller 230.

3. Förenklingsåtgärden i punkt 1 får inte tillämpas när det krävs att fakturor utfärdas enligt leden 2 och 3 i artikel 220.1 eller när den beskattningsbara leveransen av varor eller det beskattningsbara tillhandahållandet av tjänster görs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatten ska betalas eller vars etableringsställe i den medlemsstaten inte medverkar i leveransen eller tillhandahållandet i den mening som avses i artikel 192a och mottagaren av varorna eller tjänsterna är betalningsskyldig för mervärdesskatten.”

Österrikisk rätt

7 I 11 § styckena 1, 6 och 12 i umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års mervärdesskattelag, BGBl. 663/1994), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad UStG 1994), föreskrivs 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 för dennes företags behov eller för en juridisk person som inte är en näringsidkare, 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 näringsidkaren 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.”

8 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 rätta 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. Rättelsen görs för den beskattningsperiod under vilken ändringen av ersättningen ägde rum.”

9 I 239a § 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

10 P är ett österrikiskt aktiebolag. Bolaget driver ett lekland. År 2019 tillämpade P en mervärdesskattesats på 20 procent på avgifterna för inträde till leklandet. I samband med betalningen av inträdesavgifterna utfärdade bolaget kassakvitton till sina kunder, vilka mot bakgrund av deras ringa värde hade upprättats i enlighet med reglerna om förenklat utställande

av faktura i 11 § stycke 6 i UStG 1994. P angav motsvarande skatt i sin mervärdesskattedeklaration för år 2019, men rättade därefter denna för att inträdesavgifterna skulle omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen på 13 procent.

11 Genom beslut av den 18 januari 2021 fastställde Skattemyndigheten den mervärdesskatt som P skulle betala för år 2019 utan att beakta denna rättelse. I beslutet angav Skattemyndigheten att P hade tillämpat en mervärdesskattesats på 20 procent på intäkterna från avgifterna för inträde till leklandet och att bolaget hade angett skattebeloppet på sina kassakvitton. Skattemyndigheten avslog begäran om rättelse i efterhand av mervärdesskattesatsen med motiveringen dels att det inte var möjligt att ändra fakturorna eller att till kunderna översända kreditnotor som motsvarade skillnaden mellan mervärdesskatten på 20 procent och den reducerade mervärdesskatten, dels att en sådan rättelse skulle medföra en obehörig vinst för bolaget, eftersom P:s kunder hade betalat mervärdesskatt på 20 procent.

12 P överklagade detta beslut och gjorde gällande att tjänsterna ”nästan uteslutande” hade tillhandahållits privatpersoner som inte hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, vilket innebar att risken för skattebortfall var utesluten och att det inte var nödvändigt att rätta fakturorna.

13 Genom beslut av den 21 juni 2021 hänsköt Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike), vid vilken domstol målet hade anhängiggjorts, en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida artikel 203 i mervärdesskattedirektivet kunde tillämpas i det målet, trots att det inte förelåg någon risk för skattebortfall.

14 I sin dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenterna) (C-378/21, EU:C:2022:968), slog EU-domstolen fast att 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 inte är 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.

15 Till följd av denna dom ändrade Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen), genom dom av den 27 januari 2023, det beslut om mervärdesskatt som P skulle betala för år 2019.

16 Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) utgick från antagandet att det var ”(nästan) uteslutande” slutkonsumenter, vilka inte kunde göra gällande någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, som hade använt P:s tjänster. Eftersom det emellertid inte kunde uteslutas att kunder, berättigat eller felaktigt, hade gjort avdrag för den mervärdesskatt som P hade fakturerat, ansåg nämnda domstol att det var nödvändigt att göra en uppskattning av de fakturor som kunde ha gett upphov till en mervärdesskatteskuld enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) utgick från antagandet att det fanns en risk för skattebortfall för en uppskattad andel om 0,5 procent av den totala omsättningen för leklandet, det vill säga ungefär 112 av de 22 557 fakturor som P totalt hade utfärdat.

17 Skattemyndigheten överklagade domen av den 27 januari 2023 till Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike). Skattemyndigheten gjorde gällande att den domen avviker från domen av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968). Skattemyndigheten menar att

det inte av denna dom, i vilken EU-domstolen prövade de hänskjutna frågorna mot bakgrund av premissen att den tjänst som var aktuell i det nationella målet uteslutande tillhandahölls slutkonsumenter som inte hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, går att dra slutsatsen att den mervärdesskatt som ska betalas kan beräknas på grundval av en uppdelning genom uppskattning mellan, å ena sidan, slutkonsumenterna och, å andra sidan, de beskattningsbara personer som har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

18 Den hänskjutande domstolen anser att eftersom risken för skattebortfall, i avsaknad av rättelse av fakturorna, inte helt har undanröjts i tid, skulle P kunna anses vara betalningsskyldig för det totala mervärdesskattebelopp som har angetts på samtliga fakturor.

19 Om risken för skattebortfall ändå, såsom generaladvokaten föreslog i sitt förslag till avgörande i målet Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:657), skulle bedömas för var och en av de felaktiga fakturorna, vill den hänskjutande domstolen få klarhet i vilka kriterier som ska tillämpas – i förekommande fall genom en uppskattning – för att fastställa för vilka av dessa fakturor som det föreligger en risk för skattebortfall.

20 Den hänskjutande domstolen har understrukit att det i detta sammanhang inte är klart fastställt hur begreppet ”slutkonsumenter som inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt”, i den mening som avses i domen av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968), ska förstås.

21 Mot denna bakgrund beslutade Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 203 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en beskattningsbar person, som har tillhandahållit en tjänst och på sin faktura angett ett mervärdesskattebelopp som har beräknats enligt en felaktig 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 att göra avdrag för ingående mervärdesskatt’, i den mening som avses i domen [av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968),] 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 att göra avdrag för ingående mervärdesskatt) och därför inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt?

3) Enligt vilka kriterier ska det vid ett förenklat utställande av fakturor 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?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

22 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 på sin faktura angett ett mervärdesskattebelopp som har beräknats enligt en felaktig skattesats, är skyldig att betala den del av mervärdesskatten som felaktigt fakturerats en icke beskattningsbar person, även om denna beskattningsbara person också har tillhandahållit andra beskattningsbara personer likartade tjänster.

23 I artikel 203 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura. Enligt domstolens praxis ska den mervärdesskatt som anges på en faktura betalas av den person som utfärdat fakturan, oberoende av om en beskattningsbar transaktion faktiskt har utförts (dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter), C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

24 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. Denna artikel är således tillämplig när mervärdesskatt har fakturerats felaktigt och det föreligger en risk för skattebortfall på grund av att fakturamottagaren kan utöva sin rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt (dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter), C-378/21, EU:C:2022:968, punkterna 20 och 21 samt där angiven rättspraxis)

25 Domstolen har även slagit fast att i en situation där en del av mervärdesskatten har fakturerats felaktigt, så 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 (dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter), C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 23).

26 Av detta följer att tillämpningen av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet endast förutsätter att det föreligger en risk för skattebortfall, vilken ska bedömas på grundval av en specifik faktura och vilken inte kan vara beroende av huruvida den berörda beskattningsbara personens tjänster har tillhandahållits inte bara icke beskattningsbara personer, utan även andra beskattningsbara personer. Vid bedömningen av huruvida det föreligger en sådan risk ska det således kontrolleras huruvida mottagaren av en viss faktura faktiskt är en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende som följaktligen kan göra gällande en rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

27 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar person som har tillhandahållit en tjänst och på sin faktura angett ett mervärdesskattebelopp som beräknats enligt en felaktig skattesats inte är skyldig att betala den del av mervärdesskatten som felaktigt har fakturerats en icke beskattningsbar person, även om denna beskattningsbara person också har tillhandahållit andra beskattningsbara personer likartade tjänster.

Den andra frågan

28 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet ”slutkonsumenter som inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt”, i den mening som avses i domen av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt faktureras slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968), ska anses omfatta inte enbart icke beskattningsbara personer, utan även beskattningsbara personer som i en viss situation inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

29 EU-domstolen erinrar om att den i sin dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenterna) (C-378/21, EU:C:2022:968), slog fast att 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 inte är 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.

30 Det framgår för övrigt av domstolens praxis, såsom domstolen erinrade om i punkt 24 ovan, att risken för skattebortfall i princip inte är fullständigt undanröjd så länge mottagaren av en faktura på vilken mervärdesskatt felaktigt har angetts fortfarande kan använda den i syfte att utöva sin rätt att göra avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkterna 30–32). Det kan nämligen inte uteslutas att komplicerade rättsliga omständigheter och samband hindrar skattemyndigheten från att i tid identifiera de grunder som utgör hinder för utövandet av denna rätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juni 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 30).

31 Begreppet ”slutkonsumenter som inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt” ska således tolkas restriktivt och en risk för skattebortfall ska anses föreligga när mottagaren av en felaktig faktura är en beskattningsbar person, och detta även när denna beskattningsbara person har kunnat utnyttja den aktuella tjänsten för privat bruk eller för andra ändamål som inte ger rätt att göra avdrag.

32 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet ”slutkonsumenter som inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt”, i den mening som avses i domen av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt faktureras slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968), endast ska anses omfatta icke beskattningsbara personer. Beskattningsbara personer som i en viss situation inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt omfattas således inte av detta begrepp.

Den tredje frågan

33 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det utgör hinder för att en skattemyndighet eller en nationell domstol vid ett förenklat utställande av fakturor enligt artikel 238 i direktivet kan göra en uppskattning för att fastställa den andel av fakturorna för vilka en beskattningsbar person, som felaktigt har fakturerat mervärdesskatt, är skyldig att betala denna skatt i enlighet med artikel 203 i direktivet.

34 Det framgår av handlingarna i målet att det nationella målet rör en situation där antalet fakturor som utfärdats av den berörda beskattningsbara personen är mycket stort, eftersom fakturorna har utfärdats inom ramen för masshandel, där det inte är känt vilka mottagarna av fakturorna är.

35 Det ska således fastställas hur, i ett sådant fall, de fakturor av ringa värde för vilka den beskattningsbara personen är skyldig att betala mervärdesskatt enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska identifieras, för att felaktigt fakturerad mervärdesskatt ska kunna rättas, när mottagarna av tjänsterna och fakturorna är såväl slutkonsumenter som beskattningsbara personer som har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

36 Såsom framgår av punkt 33 i generaladvokatens förslag till avgörande reglerar mervärdesskattedirektivet varken denna fråga eller frågan om bevisbördan vad avser nämnda identifiering. Det ankommer således på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning föreskriva om kriterier för fastställande av i vilka fall en beskattningsbar person ska anses vara skyldig att betala ett felaktigt fakturerat mervärdesskattebelopp. Medlemsstaternas processuella autonomi begränsas emellertid av likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen, vilket innebär att de ovannämnda kriterierna varken får vara mindre förmånliga än dem som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punkterna 33 och 39).

37 Likvärdighetsprincipen är inte aktuell i förevarande fall. Vad gäller effektivitetsprincipen erinrar domstolen om att denna princip kräver att nationella bestämmelser om bland annat fastställande av den del av fakturorna för vilka den berörda beskattningsbara personen, som felaktigt har fakturerat mervärdesskatten, är betalningsskyldig för denna mervärdesskatt, inte leder till att den beskattningsbara personen fråntas möjligheten till rättelse eller återbetalning av mervärdesskattebelopp som fakturerats felaktigt. I unionsrätten föreskrivs en sådan skyldighet för medlemsstaterna om det bland annat inte finns någon risk för att den berörda medlemsstaten förlorar skatteintäkter. Det ankommer på den nationella domstolen att fastställa om så är fallet i förevarande fall, varvid hänsyn ska tas till samtliga omständigheter i det nationella målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punkterna 36 och 40).

38 Såsom har påpekats i punkt 26 ovan ska frågan huruvida det föreligger en risk för skattebortfall, i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, bedömas på grundval av varje enskild faktura, varvid det ska kontrolleras huruvida mottagaren av fakturan faktiskt är en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende.

39 Vidare framhåller domstolen att vid fastställandet av andelen fakturor – där det felaktiga mervärdesskattebeloppet anges – som utfärdats till andra beskattningsbara personer, är det nödvändigt att beakta samtliga relevanta omständigheter, såsom den tillhandahållna tjänstens art, det sätt på vilket tjänsten tillhandahållits och fakturerats samt all statistisk information om mottagarna av tjänsten som tillhandahållaren har tillgång till. I detta avseende är det av särskild betydelse att den berörda beskattningsbara personens kunder i förevarande fall relativt sällan är andra beskattningsbara personer.

40 Vad gäller möjligheten att göra en uppskattning för att identifiera den del av de felaktiga fakturorna som utfärdats till andra beskattningsbara personer, påpekar domstolen, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 42 och 43 i sitt förslag till avgörande, att unionsrätten

i princip inte utgör hinder för detta, under förutsättning att principerna om skatteneutralitet och proportionalitet iakttas vid en sådan uppskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 november 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punkterna 36 och 37).

41 Vad för det första gäller principen om skatteneutralitet understryker domstolen att det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig. Skattemyndigheten i en medlemsstat skulle emellertid på ett oproportionerligt sätt åsidosätta principen om mervärdesskattens neutralitet om den lät den beskattningsbara personen bära bördan av den mervärdesskatt som vederbörande har rätt till återbetalning av, trots att det gemensamma systemet för mervärdesskatt syftar till att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar näringsidkaren själv (dom av den 21 mars 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Möjlighet att göra en rättelse vid fel skattesats), C-606/22, EU:C:2024:255, punkterna 23 och 24).

42 I en situation där felaktiga fakturor har utfärdats med angivande av ett för högt mervärdesskattebelopp säkerställs iakttagandet av denna princip av möjligheten, som det ankommer på medlemsstaterna att föreskriva om, till rättelse av skatt som fakturerats felaktigt, när fakturautfärdaren visar att vederbörande fullständigt och i tid har undanröjt risken för skattebortfall (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 28).

43 Vad för det andra gäller proportionalitetsprincipen, så kräver denna bland annat att de uppgifter som används för att uppskatta antalet felaktiga fakturor som utfärdats till beskattningsbara personer ska vara korrekta, tillförlitliga och aktuella. En sådan uppskattning kan för övrigt endast ge upphov till en motbevisbar presumtion som den beskattningsbara personen, som har utfärdat fakturorna, kan häva med stöd av bevis för motsatsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 november 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 42).

44 Iakttagandet av den beskattningsbara personens rätt till försvar innebär bland annat att denne, innan en åtgärd som går vederbörande emot antas, bereds tillfälle att på ett ändamålsenligt sätt framföra sina synpunkter på de uppgifter som myndigheterna avser att lägga till grund för sitt beslut, och i synnerhet att bestrida riktigheten av uppskattningen i fråga och klargöra de omständigheter som ligger till grund för bestridandet. Proportionalitetsprincipen kräver för övrigt att beviskraven i detta avseende inte är orimligt höga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 november 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punkterna 43 och 44).

45 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det inte utgör hinder för att en skattemyndighet eller en nationell domstol vid förenklat utställande av fakturor enligt artikel 238 i direktivet kan göra en uppskattning för att fastställa den andel av fakturorna för vilka en beskattningsbar person, som felaktigt har fakturerat mervärdesskatt, är skyldig att betala denna skatt i enlighet med artikel 203 i direktivet, under förutsättning att samtliga relevanta omständigheter beaktas vid en sådan uppskattning och att den beskattningsbara personen har möjlighet att, med iakttagande av principerna om skatteneutralitet och proportionalitet samt rätten till försvar, ifrågasätta de resultat som erhålls genom denna metod.

Rättegångskostnader

46 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 (nionde avdelningen) följande:

1) **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) 2018/1695 av den 6 november 2018,**

   ska tolkas så,

   att en beskattningsbar person som har tillhandahållit en tjänst och på sin faktura angett ett mervärdesskattebelopp som beräknats enligt en felaktig skattesats inte är skyldig att betala den del av mervärdesskatten som felaktigt har fakturerats en icke beskattningsbar person, även om denna beskattningsbara person också har tillhandahållit andra beskattningsbara personer likartade tjänster.

2) **Direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2018/1695,**

   ska tolkas så,

   att begreppet ”slutkonsumenter som inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt”, i den mening som avses i domen av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt faktureras slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968), endast ska anses omfatta icke beskattningsbara personer. Beskattningsbara personer som i en viss situation inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt omfattas således inte av detta begrepp.

3) **Direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2018/1695,**

   ska tolkas så,

   att det inte utgör hinder för att en skattemyndighet eller en nationell domstol vid förenklat utställande av fakturor enligt artikel 238 i direktiv 2006/112, i dess ändrade lydelse, kan göra en uppskattning för att fastställa den andel av fakturorna för vilka en beskattningsbar person, som felaktigt har fakturerat mervärdesskatt, är skyldig att betala denna skatt i enlighet med artikel 203 i direktiv 2006/112, i dess ändrade lydelse, under förutsättning att samtliga relevanta omständigheter beaktas vid en sådan uppskattning och att den beskattningsbara personen har möjlighet att, med iakttagande av principerna om skatteneutralitet och proportionalitet samt rätten till försvar, ifrågasätta de resultat som erhålls genom denna metod.

Underskrifter