



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 19 december 2024¹

Mål C-794/23

**Finanzamt Österreich
mot
P GmbH**

(begäran om förhandsavgörande från Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Tjänst – Felaktigt och för högt mervärdesskattebelopp har angetts på fakturan – Fakturor till icke beskattningsbara personer som inte har avdragsrätt – Ansvar för risk för skattebortfall – Identifiering av de fakturor där det finns en risk för skattebortfall – Medlemsstaternas processuella autonomi – Bevisbörda – Skattemyndighetens befogenhet att göra en uppskattning – Kriterier för en skälig uppskattning”

I. Inledning

1. Detta förfarande visar att det ur processekonomisk synvinkel ibland är bättre att inte enbart besvara den fråga som uttryckligen ställts, utan att även försöka lösa det bakomliggande problemet, även om den hänskjutande domstolen inte uttryckligen har tagit upp det.

2. Med anledning av en första begäran om förhandsavgörande hade domstolen slagit fast att en faktura för ett besök på ett lekland som utfärdats till en slutkonsument inte gav upphov till en skatteskuld om ett felaktigt och för högt mervärdesskattebelopp angetts på fakturan.² I sådana fall föreligger nämligen inte någon risk för skattebortfall genom att kunderna felaktigt drar av ingående mervärdesskatt. Med hänsyn till att det i själva verket aldrig är möjligt att utesluta att det bland de många leklandsbesökarna även fanns en beskattningsbar person (näringsidkare), vilket gör att det ändå kan finnas en risk för skattebortfall, finns det anledning att klargöra hur dessa två situationer ska särskiljas. Denna fråga blir ännu viktigare, eftersom det tillhandahållande företaget i normalfallet inte registrerar identiteten hos kunderna – som i det aktuella målet överstiger 20 000 – i denna typ av handel med omfattande volymer som förekommer i det dagliga livet.

¹ Originalspråk: tyska.

² Dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Eftersom denna fråga emellertid endast togs upp i förslaget till avgörande³ men däremot inte i domen, har nästa instans i samma nationella förfarande nu begärt att domstolen ska ta ställning till hur och enligt vilka kriterier de båda situationerna ska särskiljas.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

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

5. I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet fastställs vem som ska betala denna skatt:

”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.”

6. 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. ...”

7. 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.”

8. 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. ...”

³ Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:657).

⁴ Rådets direktiv av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1), i den lydelse som gällde under det år som tvisten avser (2019), det vill säga i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 2018/2057/EU av den 20 december 2018 (EUT L 329, 2018, s. 3).

B. Österrikisk rätt

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

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

10. 11 § stycke 6 UStG avser fakturor över småbelopp och har följande lydelse:

”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.”

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

”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 16 § stycke 1 i tillämpliga delar.”

III. Bakgrund och begäran om förhandsavgörande

12. P GmbH (nedan kallat P) är ett österrikiskt aktiebolag. Bolaget driver ett lekland. Under det omtvistade året 2019 tillämpade P normalskattesatsen på 20 procent på ersättningen för sina tjänster (avgifter för inträde till leklandet). Emellertid omfattades de tjänster som bolaget

tillhandahåll under år 2019 i själva verket 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).

13. Bolaget utfärdade kassakvitton till kunderna vid betalningen av avgiften, vilka utgör fakturor över småbelopp enligt 11 § stycke 6 UStG (förenklade fakturor enligt artikel 238 jämförd med artikel 226b i mervärdesskattedirektivet). Under det omtvistade året 2019 utfärdade P sammanlagt 22 557 fakturor. Bolaget rättade sin mervärdesskattedeklaration för att skattemyndigheten skulle återbetala den felaktigt inbetalda mervärdesskatten för år 2019. Skattemyndigheten avslag ansökan om återbetalning med motiveringen att P inte hade rättat fakturorna och att bolaget dessutom skulle göra en obehörig vinst för det fall att skatten återbetalas, trots att bolaget enligt lag inte var skyldig att erlägga den.

14. P överklagade detta beslut. Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike), som är behörig på området, hänsköt två tolkningsfrågor för förhandsavgörande till domstolen enligt artikel 267 FEUF. Domstolen besvarade endast den första frågan och konstaterade 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.⁵

15. Genom sin dom ändrade Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) beslutet om mervärdesskatt för år 2019. Denna dom har nu överklagats till Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike). Bundesfinanzgericht utgick från att P:s tjänster "(nästan) uteslutande" hade utnyttjats av kunder som i egenskap av slutkonsumenter inte kunde dra av ingående mervärdesskatt. 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).

16. Skattemyndigheten har ifrågasatt detta genom sitt överklagande. Skattemyndigheten har gjort gällande att den överklagade domen inte är förenlig med domstolens praxis. Det framgår inte av domstolens dom att det ska göras en uppdelning, genom en uppskattning, mellan å ena sidan slutkonsumenter och å andra sidan beskattningsbara personer som har rätt att dra av ingående mervärdesskatt.

17. Eftersom 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, anser den hänskjutande domstolen att det inte står klart vad som gäller om ens en liten del av P:s kunder varit beskattningsbara personer. Det är följaktligen inte möjligt att (helt och hållet och under alla omständigheter) utesluta en risk för skattebortfall.

⁵ Dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 25).

18. Mot denna bakgrund beslutade Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen enligt artikel 267 FEUF:

1. Ska artikel 203 i mervärdesskattedirektivet 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 av 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?

19. I förfarandet vid domstolen har Republiken Österrike, Förbundsrepubliken Tyskland, Portugal och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. Domstolen har i enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna beslutat att inte hålla någon muntlig förhandling.

IV. Rättslig bedömning

A. Tolkningsfrågorna och metoden för prövningen

20. De två första frågorna avser i huvudsak tolkningen av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet och förekomsten av en skatteskuld till följd av en felaktigt upprättad faktura (ett för högt mervärdesskattebelopp har angetts), och kan besvaras tämligen enkelt (se avsnitt B).

21. Den tredje frågan rör det problem som är avgörande i praktiken: hur ska ett stort antal felaktiga fakturor (i förevarande mål sammanlagt 22 557 fakturor) behandlas när det med hänsyn till föremålet för tjänsten kan antas att merparten av fakturorna har utfärdats till slutkonsumenter som inte är beskattningsbara personer? Eftersom det endast kan uppstå en risk för skattebortfall när fakturor utfärdas till beskattningsbara personer är det nödvändigt att klargöra vilka kriterier som ska användas för att identifiera dessa fakturor. Det är nämligen endast i detta fall som en skatteskuld kan uppkomma enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.

22. Medan den första begäran om förhandsavgörande fortfarande grundade sig på antagandet att kunderna uteslutande var slutkonsumenter, grundar sig den andra begäran om förhandsavgörande på antagandet att en del av fakturorna faktiskt utfärdades till beskattningsbara personer som eventuellt kan ha gjort gällande ett för stort avdrag för ingående mervärdesskatt med dessa fakturor. Till följd av begäran om förhandsavgörande gjorde

domstolen i första instans – eventuellt mot bakgrund av mitt förslag till avgörande⁶ – en uppskattning av denna andel (0,5 procent) och fastställde en skatteskuld enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet för cirka 112 av de 22 557 fakturorna. Den hänskjutande domstolen vill nu få klarhet i vilka kriterier som följer av unionsrätten för en sådan uppskattning (se nedan C).

B. Den första och den andra frågan (skatteskuld enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet)

23. Det är ostridigt att skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet även avser mervärdesskatt som har angetts felaktigt (till ett för högt belopp) på fakturor över småbelopp. Detta ligger nämligen i linje med domstolens tidigare praxis avseende syftet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Syftet med nämnda bestämmelse är att motverka den risk för skattebortfall som kan uppkomma genom att mottagaren av fakturan gör gällande ett oberättigat avdrag för ingående skatt på grund av denna faktura.⁷

24. Avdragsrätten gäller visserligen endast skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion.⁸ Det föreligger emellertid en risk för skattebortfall så länge mottagaren av en faktura, på vilken mervärdesskatt felaktigt har angetts, fortfarande kan använda den för att utnyttja avdragsrätten enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet.⁹ Det går nämligen inte att utesluta att skattemyndigheten inte hinner fastställa att andra materiella överväganden utgör hinder för utnyttjandet av den formella avdragsrätten.

25. Vid ett felaktigt angivande av mervärdesskatten (till ett för högt belopp) är syftet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet således en överensstämmelse mellan fakturamottagarens avdragsrätt och fakturautställarens skatteskuld, vilket normalt sett är fallet om det föreligger en korrekt faktura för leverantören och mottagaren.¹⁰ 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. I detta sammanhang saknar det i princip betydelse huruvida avdraget för ingående skatt är berättigat eller felaktigt.

26. I detta avseende är artikel 203 tillämplig om det finns en risk för skattebortfall. Följaktligen omfattas endast fakturor (således även fakturor över små belopp) om de utfärdas till en beskattningsbar person. Såsom framgår av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet är det nämligen i formellt hänseende endast en beskattningsbar person som (eventuellt) har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

⁶ Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:657, punkt 41), där jag redan framhöll möjligheten att göra en uppskattning.

⁷ Det anges uttryckligen i dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 20), och dom av den 18 mars 2021P (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).

⁸ Dom av den 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 13).

⁹ 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). Se även dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 21).

¹⁰ Se, i detta avseende, även mitt förslag till avgörande i målet EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 31 och följande punkter) och mitt förslag till avgörande i målet Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:657, punkt 32).

27. Den konkreta omfattningen av en beskattningsbar persons rätt att dra av ingående mervärdesskatt är däremot en materiell fråga som bland annat beror på hur den köpta tjänsten används. Hur tjänsten används påverkar emellertid inte den (abstrakta) möjligheten att göra avdrag för ingående skatt och följaktligen inte heller det strikta ansvaret enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.

28. I enlighet med vad kommissionen, och i motsats till vad Tyskland och Österrike har gjort gällande i sina skriftliga yttranden, omfattar artikel 203 i mervärdesskattedirektivet således även fakturor som utfärdas till beskattningsbara personer som i materiellt hänseende inte har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på grund av att tjänsten som tillhandahållits är avsedd för privat bruk. Detsamma gäller tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer som i materiellt hänseende inte heller har rätt till avdrag på grund av att deras utgående transaktioner inte är skattepliktiga.

29. Denna tolkning är för det första praktiskt genomförbar, eftersom den endast är kopplad till en persons egenskap av fakturamottagare (oavsett om denne är en beskattningsbar person eller inte) och tar, för det andra, även hänsyn till att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig redan när det finns en risk för skattebortfall. Det går nämligen inte i något av fallen att – såsom domstolen redan har slagit fast¹¹ – utesluta att skattemyndigheten inte hinner fastställa att andra materiella överväganden utgör hinder för att en beskattningsbar person, som i formellt hänseende har avdragsrätt, utnyttjar denna.

30. Jag har redan i detalj redogjort för¹² varför artikel 203 i mervärdesskattedirektivet inte kan innebära att en faktura ”smittar av sig” till en annan faktura, i likhet med vad Tyskland har gjort gällande, och i motsats till vad Österrike har hävdad. Även om en viss risk inte kan uteslutas i enskilda fall – på grund av att fakturan även kan ha utfärdats till en beskattningsbar person¹³ – så betyder detta emellertid inte att skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet omfattar alla 22 557 fakturor.

31. Inom mervärdeslagstiftningen är tanken att dessa fall skulle ”smitta av sig” främmande. Skatteskulden enligt artikel 203 i direktivet hänför sig till den enskilda felaktiga fakturan, vilket även kommissionen helt riktigt har framhållit. En sådan ”smittoeffekt” kan för övrigt även ifrågasättas med hänsyn till proportionalitetsprincipen.

32. Följaktligen kan den första och den andra frågan besvaras på följande sätt. En person (i förevarande mål P) är inte skyldig att betala mervärdesskatt enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet för felaktiga fakturor som personen har utfärdat till en icke beskattningsbar person, även om personen har utfärdat andra felaktiga fakturor till andra beskattningsbara personer (oberoende av huruvida dessa i materiellt hänseende har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten i sin helhet, delvis eller inte alls) för vilka vederbörande blir betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.

¹¹ Detta anges uttryckligen i dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 29 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).

¹² Mitt förslag till avgörande i målet Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:657, punkt 38 och följande punkter).

¹³ Jag hänvisar till exemplet jag anförde i mitt förslag till avgörande i målet Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:657, punkt 39): En frilansfotograf besöker leklandet med sin son för att ta fotografier som han senare använder som reklam i sin studio.

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

1. Allmänt

33. Som klarlagts ovan hänför sig skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet till en individuell felaktig faktura som utfärdats till en beskattningsbar person. Frågan är nu ”bara” hur en sådan faktura ska identifieras när det är fråga om ett stort antal fakturor, i synnerhet när – som i förevarande mål, där det är fråga om ett stort antal transaktioner – fakturamottagarnas identitet är okänd. Detta är slutligen en fråga som rör bevisbördan inom ramen för skatteförfaranden. Mervärdesskattedirektivet innehåller inga konkreta bestämmelser i detta hänseende. I motsats till vad Portugal tycks hävda i sitt skriftliga yttrande, är det inte heller möjligt att härleda några krav i detta avseende av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet (medlemsstaternas befogenhet att införa andra skyldigheter för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri).

34. Vid en närmare granskning av mervärdesskattedirektivet framgår det dock att direktivet gör det möjligt att bortse från vissa bagatellfall. Vid fastställandet av en lämplig fördelning av det avdragsgilla beloppet (proportionellt avdrag) i enlighet med artikel 173.2 e i mervärdesskattedirektivet är det till exempel tillåtet att föreskriva att belopp som är ringa inte ska beaktas vid beräkningen. Även om denna bestämmelse inte är tillämplig i förevarande mål, visar den ändå att det enligt mervärdesskattedirektivet är tillåtet att inte beakta ringa belopp när det gäller att dela upp ett flertal transaktioner i underkategorier. Även detta torde grundas på proportionalitetsprincipen.

2. Medlemsstaternas processuella autonomi

35. I slutändan är den exakta identifieringen av de fakturor som medför en risk för skattebortfall och de fakturor för vilka en sådan risk kan uteslutas emellertid en fråga som rör bevisbördan i skatteförfarandet i varje medlemsstat.

36. I avsaknad av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet hör utformningen av bevisbördan – såsom Tyskland som kommissionen har framhållit – till medlemsstaternas kompetensområde (principen om processuell autonomi).¹⁴ De närmare föreskrifterna om bevisbördan får emellertid inte vara mindre förmånliga än de som är tillämpliga i liknande situationer som grundas på nationell rätt (likvärdighetsprincipen). Det finns inget som tyder på att så vore fallet, trots att Österrikes yttrande tyvärr inte innehåller några kommentarer som rör denna fråga.

¹⁴ 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), vilka avser rättelser av fakturor, som är en jämförbar situation.

37. Föreskrifterna får inte heller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen).¹⁵ Inom tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet innebär detta även att medlemsstaterna är skyldiga att utöva sin befogenhet att utforma föreskrifterna med iakttagande av unionsrätten och dess allmänna principer, särskilt proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet.¹⁶

38. I regel kännetecknas förvaltningsförfarandet inom den offentliga rätten (som även omfattar skatterätten) av den inkvisitoriska principen. Detta innebär att skattemyndigheterna i princip ska utreda de faktiska omständigheterna på eget initiativ. Inom skatterätten kompletteras detta i allmänhet av olika samarbetsskyldigheter som åligger den skattskyldige. I ju mindre grad den skattskyldige uppfyller sin samarbetsskyldighet, desto mer begränsad är skattemyndighetens utredningsskyldighet. Det framgår emellertid inte (av något av begärandena om förhandsavgörande) att P skulle ha gjort sig skyldigt till någon underlåtenhet, vilket innebär att det i princip ankommer på skattemyndigheten att fastställa de faktiska omständigheterna.

39. Om en omständighet inte kan klargöras med tillräcklig säkerhet ska reglerna om objektiv bevisbörda tillämpas. Detta innebär att skattemyndigheten i regel bär den objektiva bevisbördan för de omständigheter som ligger till grund för skattskyldighetens inträde och för ett högre uttag av skatt när den skattskyldige har uppfyllt sin samarbetsskyldighet, medan det är den skattskyldige som bär risken för att omständigheter som ligger till grund för ett lägre uttag av skatt inte låter sig utredas.

40. Om felaktiga fakturor som utfärdats till icke beskattningsbara personer inte ger upphov till en skatteskuld enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, till följd av att det inte finns någon risk för skattebortfall,¹⁷ är det följaktligen endast felaktiga fakturor som utfärdats till beskattningsbara personer som kan ge upphov till en skatteskuld enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.

41. Skattemyndigheten är således i princip skyldig att utreda hur många av fakturorna för besök på ett lekland som har utfärdats till beskattningsbara personer för att det ska vara möjligt att fastställa en skatteskuld i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Eftersom skatterätten emellertid kännetecknas av förvaltningen av ett mycket stort antal transaktioner, beskattningsbara personer och förvaltningsbeslut (så kallade massförfaranden) är det emellertid vanligt¹⁸ att medlemsstaterna gett skattemyndigheten befogenhet att göra en uppskattning av beskattningsunderlaget när det inte är möjligt att fastställa det.

¹⁵ Dom av den 9 september 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, punkt 59), dom av den 16 juli 2020, UR (Skyldighet för advokater att betala mervärdesskatt) (C-424/19, EU:C:2020:581, punkt 25), dom av den 4 mars 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 58), dom av den 10 juli 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punkt 54), dom av den 24 oktober 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20), dom av den 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 17), och dom av den 3 september 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 24).

¹⁶ Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 16 maj 2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, punkt 51 och följande punkter), dom av den 29 februari 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, punkt 84 och följande punkter), och dom av den 13 oktober 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, punkt 39 och följande punkter).

¹⁷ Dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21, EU:C:2022:968).

¹⁸ I Tyskland föreskrivs i 162 § punkt 1 i Abgabenordnung (skattelagen) uttryckligen att skattemyndigheten har befogenhet att göra en uppskattning. I Italien föreskrev artikel 62sexies punkt 3 och artikel 62bis i Decreto legge (lagstiftningsdekret) nr 331/93, som omvandlats genom lag nr 427 av den 29 oktober 1993, att det är tillåtet att fastställa ett företags totala omsättning med tillämpning av en induktiv metod (det vill säga genom en uppskattning). I Österrike föreskrivs en motsvarande befogenhet att göra en uppskattning i 184 § i Bundesabgabenordnung (federala skattelagen).

3. Skattemyndighetens befogenhet att göra en uppskattning, och unionsrätten

42. Unionsrätten utgör inte hinder för detta, vilket även kommissionen med rätta har påpekat. En förutsättning är emellertid att principerna om skatteneutralitet och proportionalitet iakttas när skattemyndigheten utövar sin befogenhet att göra en uppskattning.¹⁹

43. Med avseende på en uppskattning av en beskattningsbar persons omsättning har domstolen slagit fast att²⁰ "[m]ervärdesskattedirektivet och principerna om skatteneutralitet och proportionalitet ... inte utgör hinder för en nationell lagstiftning ... enligt vilken en skattemyndighet, i de fall då det finns en betydande skillnad mellan de intäkter som deklarerats och de intäkter som har uppskattats utifrån branschriktvärden, får tillämpa en induktiv metod ... för att fastställa den beskattningsbara personens omsättning".

44. Detta är inget annat än en uppskattning av omsättningen som gjordes till följd av att skattemyndigheten ansåg att den omsättning som den beskattningsbara personen deklarerat inte var trovärdig. Vidare har domstolen emellertid slagit fast att en förutsättning är "att denna lagstiftning och tillämpningen av den ger den beskattningsbara personen tillfälle att, i enlighet med principerna om skatteneutralitet och proportionalitet samt rätten till försvar, ifrågasätta de resultat som uppnåtts genom att tillämpa denna metod, med stöd av all den motbevisning denna person förfogar över".

45. Proportionalitetsprincipen utgör hinder för att ändamålet (uppbörd av skatt på grundval av strikt ansvar) helgar medlen (uppskattning som utgår från att samtliga fakturor har utfärdats till beskattningsbara personer).

46. I detta sammanhang ska de samlade omständigheterna i det enskilda fallet, i förevarande fall att det snarare är osannolikt att kunderna på ett lekland är beskattningsbara personer i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen, tillmätas en avgörande betydelse. Som domstolen redan har påpekat måste en uppskattning av omsättningen vara korrekt, pålitlig och aktuell.²¹ Detsamma gäller en uppskattning av fakturor som medför en potentiell risk för skattebortfall. Uppskattningen måste återspegla verkligheten och grundas på allmän erfarenhet, vilket innebär att en uppskattning på 50 procent framstår som oproportionerlig i detta fall.

47. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar "en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i sig är mervärdesskattepliktig."²² Därför kräver neutralitetsprincipen på mervärdesskatterättens område att det företag som ombesörjer

¹⁹ Dom av den 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 37), med hänvisning till domen av den 5 oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 44).

²⁰ Dom av den 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 46).

²¹ Dom av den 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 42 – i denna dom betecknas detta visserligen som att "genom induktion fastställa denna omsättning", vilket jag anser inte är något annat än en omskrivning för en uppskattning).

²² Dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 38), dom av den 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41), dom av den 3 mars 2005, Fini H (mål C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 25 och där angiven rättspraxis) och dom av den 14 februari 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 19).

skatteuppbörd åt staten i princip helt ska befrias från den slutliga mervärdesskattebelastningen,²³ under förutsättning att verksamheten (i princip) syftar till att uppnå skattepliktig omsättning.²⁴ Så är fallet i förevarande mål.

48. För en situation där felaktiga fakturor med angivelse av ett för högt mervärdesskattebelopp har utfärdats, säkerställs iakttagandet av neutralitetsprincipen av möjligheten, som det ankommer på medlemsstaterna att föreskriva om, till rättelse av skatt som fakturerats felaktigt om fakturautfärdaren visar att han var i god tro eller då han i tid fullständigt undanröjt risken för skattebortfall.²⁵ Detta skulle dock undergrävas om uppskattningen går alltför långt. Det följer således av neutralitetsprincipen och proportionalitetsprincipen att skattemyndigheten i en situation som den förevarande, där allmän erfarenhet säger att det finns relativt få beskattningsbara personer bland P:s kunder, endast får göra försiktiga uppskattningar.

49. Såsom Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) med rätta slog fast i den överklagade domen, ska de konkreta kriterier som används för att uppskatta vilken andel av fakturorna som medför en risk för skattebortfall grundas på tjänstens art och på den typiska kundkretsen. För tjänster som vanligtvis används av beskattningsbara personer kan en mer generös uppskattning göras om fakturautställaren inte har lyckats komma med några svar på varför en viss procentandel av fakturorna har utfärdats till icke beskattningsbara personer. När det gäller tjänster som, såsom i förevarande mål, huvudsakligen tillhandahålls icke beskattningsbara personer, är det lämpligt att göra en mer försiktig uppskattning om skattemyndigheten inte lyckats ange några omständigheter som tyder på att en del av fakturorna trots allt har utfärdats till beskattningsbara personer.

50. Eventuellt är det möjligt att genom ett stickprov i efterhand – under en dag där tillfrågas samtliga besökare om de är registrerade som beskattningsbara personer enligt mervärdesskattelagstiftningen – erhålla upplysningar för uppskattningen. I slutändan är detta emellertid en fråga som rör prövningen av omständigheterna och bevisningen i det enskilda fallet, vilket det ankommer på den nationella domstolen att göra. Under alla omständigheter anser jag att Bundesfinanzgerichts (Federala skattedomstolen, Österrike) antagande i den överklagade domen, enligt vilket endast 0,5 procent av tjänsterna har tillhandahållits beskattningsbara personer, inte framstår som vare sig orimligt eller oproportionerligt.

51. Det vore även tänkbart med ett säkerhetstillägg (på till exempel 5 procent) för att helt utesluta en risk för skattebortfall. Detta tillägg måste emellertid även ta hänsyn till vem som orsakat risken som tillägget syftar till att säkra. Om det fel som begicks vid upprättandet av fakturan grundade sig på felaktiga uppgifter från skattemyndigheten själv eller om det var en följd av först senare ändrad rättspraxis, så ansvarade fakturautställaren inte för felet och således inte heller för den möjliga risken för skattebortfall. I denna situation finns inte någon möjlighet att ta ut ett säkerhetstillägg, eftersom fakturautställaren, såsom domstolen med rätta har konstaterat, endast agerar i egenskap

²³ Fast rättspraxis, se bland andra 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).

²⁴ Se dom av den 13 mars 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41), dom av den 15 december 2005, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51), dom av den 21 april 2005, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 57), och mitt förslag till avgörande i målet *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 42).

²⁵ 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), och dom av den 19 september 2000, *Schmeink & Cofreth och Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 58).

av den som uppbär en skatt från tredje man för statens räkning. Om det däremot är näringsidkaren som har begått ett fel vid fastställandet av den korrekta skattesatsen, kan risken för skattebortfall genom ett säkerhetstillägg mycket väl beaktas inom ramen för uppskattningen.

V. Förslag till avgörande

52. Mot bakgrund av det ovan anförda förslår jag om att domstolen besvarar de frågor som ställts av Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) på följande sätt:

1. En person är inte skyldig att betala mervärdesskatt enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet för felaktiga fakturor som personen har utfärdat till en icke beskattningsbar person, även om personen har utfärdat andra felaktiga fakturor till andra beskattningsbara personer för vilka vederbörande blir betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt nämnda artikel. I förekommande fall ska andelen av sådana fakturor fastställas genom en uppskattning.
2. Kriterierna som används för att uppskatta vilken andel av fakturorna som medför en risk för skattebortfall ska grundas på tjänstens art och på den typiska kundkretsen. Även frågorna vem som har orsakat felet och i vilken mån fakturautfärdaren har samverkat till att utreda de faktiska omständigheterna, kan vara relevanta kriterier i samband med uppskattningen.