Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 21 mars 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Tillhandahållande av tjänster i samband med fritidsaktiviteter och med aktiviteter för att förbättra konditionen – Försäljning av biljetter som ger tillträde till tjänster och vars försäljning kan bevisas genom ett kassaregister och genom kassakvitton – Beskattningsunderlag – Fel vad gäller skattesats – Principen om skatteneutralitet – Rättelse av skatteskulden på grund av en ändring av beskattningsunderlaget – Nationell praxis att för det fall att det inte har upprättats några fakturor, inte tillåta rättelse av mervärdesskattebeloppet eller återbetalning av den överskjutande mervärdesskatt som betalats – Risk för skattebortfall saknas – Invändning om obehörig vinst”

I mål C-606/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 23 juni 2022, som inkom till domstolen den 20 september 2022, i målet

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

mot

B. sp. z o.o., tidigare B. sp.j.,

ytterligare deltagare i rättegången:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av tillförordnade ordföranden på sjunde avdelningen N. Wahl (referent) samt domarna J. Passer och M.L. Arastey Sahún,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

* Rättegångsspråk: polska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, genom W. Frydrychowicz och B. Kołodziej och T. Wojciechowski,

– B. sp. z o.o., genom R. Baraniewicz, T. Pabiański och J. Tokarski, doradcy podatkowi, och A. Zubik, radca prawny,

– Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, genom P. Chrupek, radca prawny,

– Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 november 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 1.2 och artikel 73 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 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112), mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet, proportionalitet och likabehandling.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktören för skattemyndigheten i Bydgoszcz, Polen) och B. sp.j., som efter det att nämnda begäran framställdes blev B. sp. z o.o. Målet rör skattemyndighetens vägran att, i avsaknad av en faktura, fastställa överskjutandet mervärdesskatt till förmån för B till följd av rättelsedeklarationer som B ingett.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 1.2 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

4 Artikel 73 detta direktiv 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.”

5 I artikel 78 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

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

…”

6 Artikel 220.1 samma direktiv har följande lydelse:

”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.

…”

7 Artikel 226 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

…

6) De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.

7) Det datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförs eller slutförs …, om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande.

…

8) Beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag från skatteplikt, priset per enhet, exklusive mervärdesskatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i priset per enhet.

9) Tillämpad mervärdesskattesats.

10) Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift.

…”

8 I artikel 226b i detta direktiv, vilken infördes genom direktiv 2010/45 och var tillämplig den 1 januari 2013, föreskrivs följande:

”Vad gäller förenklade fakturor som utfärdas enligt artiklarna 220a, 221.1 och 221.2, ska medlemsstaterna kräva att åtminstone följande uppgifter anges:

a) Datum för utfärdandet av fakturan.

b) Uppgifter för identifiering av den beskattningsbara person som levererat varor eller tillhandahållit tjänster.

c) Uppgifter för identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits.

d) Det mervärdesskattebelopp som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna detta.

e) När den utfärdade fakturan är en handling eller ett meddelande som betraktas som en faktura enligt artikel 219, en specifik och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan samt de specifika uppgifter som ändras.

De får inte kräva andra uppgifter på fakturor än dem som avses i artiklarna 226, 227 och 230.”

Polsk rätt

9 I artikel 29 i ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. nr 54, position 535), i dess lydelse till och med den 31 december 2013 (Dz. U. nr 177, position 1054) föreskrevs följande:

”4a Om beskattningsunderlaget minskar jämfört med det underlag som fastställts i den faktura som utfärdats får den beskattningsbara personen nedsätta beskattningsunderlaget under förutsättning att denne inom fristen för ingivande av skattedeklaration, för den beskattningsperiod under vilken förvärvaren av varan eller tjänsten har mottagit [kredit]fakturan, har erhållit en bekräftelse från förvärvaren, för vilken fakturan utfärdades, på att denne har tagit emot kreditfakturan. Om den beskattningsbara personen mottar en bekräftelse på att förvärvaren av varan eller tjänsten har erhållit den rättade fakturan efter det att fristen för att inge skattedeklarationen för den aktuella beskattningsperioden har löpt ut, kan denne ta hänsyn till den rättade fakturan för den beskattningsperiod under vilken han erhöll bekräftelsen.

…

4c Punkt 4a ska i tillämpliga delar gälla när ett fel konstateras i skattebeloppet på en faktura och en rättad faktura utfärdas för den faktura i vilken ett högre skattebelopp än det som ska betalas redovisats.”

10 Denna lag, i dess lydelse från och med den 1 januari 2014 (Dz. U. av år 2016, position 710), innehåller artikel 29a. Punkterna 13 och 14 i denna artikel har följande lydelse:

”13. I de [föreskrivna] fallen ska nedsättningen av beskattningsunderlaget, såsom detta fastställts i den faktura där skatten anges, ske under förutsättning att den beskattningsbara personen har fått en bekräftelse på att förvärvaren av den vara eller den tjänst för vilken fakturan har utfärdats har mottagit kreditfakturan före utgången av fristen för att lämna in mervärdesskattedeklarationen för den beskattningsperiod under vilken förvärvaren av varan eller tjänsten mottog kreditfakturan. Den omständigheten att den beskattningsbara personen har erhållit en bekräftelse på att förvärvaren av varan eller tjänsten har tagit emot kreditfakturan efter det att fristen för att inge skattedeklarationen för den aktuella beskattningsperioden har löpt ut, ger denne rätt att beakta kreditfakturan för den beskattningsperiod för vilken denne erhöll en bekräftelse från förvärvaren.

14. Bestämmelsen i punkt 13 ska i tillämpliga delar gälla när ett fel konstateras i skattebeloppet på en faktura och en rättad faktura utfärdas för den faktura i vilken ett högre skattebelopp än det som ska betalas redovisats.”

11 I artikel 3 i rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących (finansministerns förordning om kassaregister) av den 14 mars 2013 (Dz. U. position 363) har följande lydelse:

”…

5. I händelse av ett uppenbart fel i registreringen ska den beskattningsbara personen omedelbart korrigera det genom att redovisa följande i en separat registrering:

1) felaktigt registrerad försäljning (bruttoförsäljningsvärde och värdet av den skatt som ska betalas).

2) en kort beskrivning av orsaken till och omständigheterna kring felet, med bifogade av kvitto i original som styrker den försäljning där det uppenbara felet begicks.

6. I det fall som nämns i punkt 5 ska den beskattningsbara personen registrera det korrekta värdet med användning av en kassaapparat.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 B. bedriver en verksamhet som består i att tillhandahålla tjänster i samband med fritidsaktiviteter och med aktiviteter för att förbättra konditionen. Verksamheten består närmare bestämt i försäljning av biljetter som ger tillträde till en idrottsklubb och till fritt utnyttjande av de anläggningar som finns där. B. beslutade år 2016, i enlighet med ny polsk skattedoktrin på området, att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats (8 procent i stället för 23 procent) på dessa tjänster.

13 Den 27 januari 2016 lämnade B. således in korrigerade mervärdesskattedeklarationer för månaderna januari–mars, juni–oktober och december 2012, för januari, februari, november och december 2013 samt för januari, februari, april och maj 2014.

14 Genom beslut av den 22 juni 2017 vägrade Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (direktören för det andra skattekontoret i T., Polen) att fastställa överskjutande mervärdesskatt för de ovannämnda beskattningsperioderna till förmån för B. Skattekontoret angav som motivering härför, bland annat, att den beskattningsbara personen inte hade rätt att rätta vare sig sina räkenskaper eller sina deklarationer, eftersom den handling som bekräftade att en beskattningsbar verksamhet hade bedrivits inte hade rättats i enlighet med lagen om skatt på varor och tjänster.

15 Genom beslut av den 24 november 2017 fastställde direktören för skattemyndigheten i Bydgoszcz detta beslut och underströk att det inte fanns några lagbestämmelser som reglerar möjligheten att rätta det beskattningsunderlag och den skatt som ska betalas enligt mervärdesskattedeklarationen för de beskattningsperioder som omfattas av ansökan om fastställande av för mycket mervärdesskatt vid försäljning av biljetter eller kuponger som gör det möjligt att använda de berörda anläggningarna och som inte har fastställts genom fakturor. B. kunde nämligen inte utfärda rättelsefakturor på grund av att inga fakturor alls hade utfärdats i samband med dessa försäljningar. B. skulle följaktligen ha varit skyldig att till den polska statskassan, med beaktande av avdragssystemet, återbetala hela det belopp som uppburits från slutkonsumenterna såsom förfallen skatt.

16 B. överklagade sistnämnda beslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Bydgoszcz) som upphävde beslutet genom dom av den 7 mars 2018 med motiveringen att artikel 3.3–3.6 i finansministerns förordning om kassaregister inte uttömmande räknade upp samtliga händelser som kunde utgöra grund för rättelse, vilket innebar att en rättelse även var möjlig i andra situationer. Denna domstol fann följaktligen att den beskattningsbara personen hade rätt att rätta det skattebelopp som skulle ha betalats för försäljning och som hade styrkts av kassakvitton. Att det ursprungliga kassakvitto som utfärdats till köparen saknas utgör inte något hinder i detta avseende, eftersom uppgifterna i kassaregistret kan läsas av på flera sätt. Att läsa av kassaapparatens minne är således en tillförlitlig metod för att få fram bevis för den transaktion som ska rättas på grund av ett misstag som begåtts av den beskattningsbara personen.

17 Direktören för skattemyndigheten i Bydgoszcz överklagade domen från Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Bydgoszcz) till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), tillika den hänskjutande domstolen.

18 Det är mot denna bakgrund som Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) beslutade att vilandeförklara målen och att ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”Ska artiklarna 1.2 och 73 i direktiv 2006/112 och principerna om neutralitet, proportionalitet och likabehandling tolkas så, att de utgör hinder för de nationella skattemyndigheternas praxis, i den mån de inte medger rättelse av värdet av beskattningsunderlaget och den skatt som ska betalas – på grund av att det saknas en nationell rättslig grund och att en obehörig vinst uppkommer – när försäljningen av varor och tjänster till konsumenter med en för hög mervärdesskattesats har registrerats med hjälp av en kassakontrollapparat och bekräftats med kvitton i stället för med mervärdesskattefakturor, och priset (bruttovärdet av försäljningen) inte ändras till följd av denna rättelse?”

Prövning av tolkningsfrågan

19 Domstolen erinrar inledningsvis om att det, inom ramen för det genom artikel 267 FEUF inrättade samarbetet mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, ankommer på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, så att den kan avgöra det mål som är anhängigt vid den. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjuts (se, för ett liknande resonemang,dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

20 Domstolen får därför från samtliga uppgifter som den nationella domstolen har tillhandahållit, särskilt skälen för begäran om förhandsavgörande, ta fram de unionsbestämmelser och principer som med hänsyn till saken i det nationella målet föranleder tolkning (dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

21 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att den hänskjutande domstolen med rätta har hänvisat till artikel 78 a i direktiv 2006/112 som en del av de bestämmelser som är tillämpliga i det nationella målet, eftersom det i denna bestämmelse preciseras vilka omständigheter som ska ingå i det beskattningsunderlag som avses i artikel 73 i direktivet, vilket den hänskjutande domstolen har tagit upp i sin fråga.

22 Denna fråga ska således förstås så, att den syftar till att få klarhet i huruvida artikel 1.2 och artikel 73 i detta direktiv, jämförd med artikel 78 a i samma direktiv, mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet, proportionalitet och likabehandling, ska tolkas så, att de utgör hinder för en praxis hos skattemyndigheten i en medlemsstat som innebär att en rättelse, genom en skattedeklaration, av den mervärdesskatt som ska betalas, är förbjuden när leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster har utförts med tillämpning av en för hög mervärdesskattesats, på grund av att det för dessa transaktioner inte har utfärdats några fakturor utan enbart kvitton från en kassaapparat.

23 Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 21 oktober 2021, CHEP Equipment Pooling (C-396/20, EU:C:2021:867, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

24 Härav följer att skattemyndigheten i en medlemsstat på ett oproportionerligt sätt skulle åsidosätta principen om mervärdesskattens neutralitet genom att låta 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 honom själv (dom av den 21 oktober 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punkt 55).

25 Det ska således först fastställas huruvida en beskattningsbar person har rätt till återbetalning när denne felaktigt, men i enlighet med de riktlinjer som skattemyndigheterna i den berörda medlemsstaten ursprungligen hade lämnat, har tillämpat den normala mervärdesskattesatsen, i detta fall 23 procent, på de mervärdesskattepliktiga transaktioner som denne har utfört medan den korrekta skattesatsen var den reducerade skattesatsen på 8 procent.

26 Med hänsyn till att mervärdesskattesystemet, i enlighet med den princip om mervärdesskattens neutralitet om vilket det erinrats i punkterna 23 och 24 ovan, endast är avsett att belasta slutkonsumenten (dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin, C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34 och där angiven rättspraxis), ska det pris som överenskommits mellan slutkonsumenten och leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster nämligen anses inkludera den mervärdesskatt som påförts dessa transaktioner, oavsett om det för dessa har utfärdats fakturor eller inte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 juli 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punkt 34).

27 Denna tolkning följer av artikel 78 a i direktiv 2006/112, enligt vilken själva mervärdesskatten inte ingår i beskattningsunderlaget, vilket får till följd att mervärdesskatten alltid ingår i det avtalade priset, även om den beskattningsbara personen har gjort fel vid fastställandet av den tillämpliga skattesatsen.

28 Det framgår emellertid av rättspraxis att detta övervägande inte nödvändigtvis innebär att den beskattningsbara personen fråntas rätten till återbetalning från skattemyndigheten i den berörda medlemsstaten av hela eller en del av den överskjutande mervärdesskatt som denna person felaktigt har uppburit från slutkonsumenterna och betalat in till denna myndighet. Så är bland annat fallet när den beskattningsbara personen har lidit skada till följd av en minskad försäljningsvolym på grund av en felaktig mervärdesskattesats (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 42 och där angiven rättspraxis). Med andra ord medför den omständigheten att all mervärdesskatt har övervältrats på slutkonsumenten, inte nödvändigtvis att det inte uppstår en ekonomisk förlust eller nackdel, eftersom näringsidkaren, såsom anmärkts i punkt 42 ovan, kan ha lidit skada genom minskad försäljningsvolym (dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 56).

29 Eftersom den beskattningsbara personens rätt till återbetalning av hela eller delar av den aktuella överskjutande mervärdesskatten har fastställts principiellt, ska det därefter prövas huruvida skattemyndigheten i den berörda medlemsstaten kan föreskriva att denna rätt kan villkoras av att fakturor som innehåller den felaktiga mervärdesskattesatsen först ska rättas, vilket medför att återbetalning systematiskt nekas när det för den beskattningsbara personens ekonomiska transaktioner, med hänsyn till deras art och belopp, inte har utfärdats någon faktura, vilken följaktligen inte kan bli föremål för rättelse, utan ett kassakvitto.

30 Det ska i detta hänseende preciseras att direktiv 2006/112 inte behandlar frågan om rättelse av beskattningsbara personers skattedeklarationer i fall där en felaktig mervärdesskattesats har tillämpas. Det ankommer således på medlemsstaterna att i sina nationella rättsordningar, med iakttagande av principerna om effektivitet och likvärdighet, föreskriva en möjlighet till rättelse av en skatt som påförts felaktigt.

31 En sådan praxis, såsom skattemyndigheten i den berörda medlemsstaten tillämpar, strider mot effektivitetsprincipen när en sådan rättelse blir omöjlig att göra när den beskattningsbara personen, i sin ekonomiska verksamhet, inte utfärdar fakturor utan enbart vanliga kassakvitton, utan hänsyn till möjligheten att göra en fullständig och korrekt rättelse av mervärdesskattedeklarationerna avseende de ifrågavarande transaktionerna med hjälp av bland annat de uppgifter som finns lagrade i kassaapparatens minne.

32 När det gäller principen om likabehandling framgår det av domstolens praxis att medan ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet, som på mervärdesskatteområdet är ett uttryck för principen om likabehandling, endast kan komma i fråga mellan näringsidkare som konkurrerar med varandra, kan den allmänna likabehandlingsprincipen på skatteområdet åsidosättas genom andra former av diskriminering som påverkar näringsidkare som inte nödvändigtvis konkurrerar med varandra men som ändå befinner sig i jämförbara situationer i andra avseenden (dom av den 14 juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

33 Det räcker att konstatera att den beskattningsbara person som, i enlighet med den tolkning som ursprungligen förespråkats av skattemyndigheten i den berörda medlemsstaten, har tillämpat en mervärdesskattesats på 23 procent, i förevarande fall med nödvändighet missgynnas i förhållande till dennes direkta konkurrenter som har tillämpat den reducerade mervärdesskattesatsen på 8 procent, och detta oavsett om detta beror på att denna skattesats helt eller delvis har övervältras på priserna, vilket således skulle påverka personens konkurrenskraft i förhållande till de priser som tillämpas av nämnda konkurrenter, och därmed dennes försäljningsvolym, eller på minskningen av vinstmarginalen i syfte att upprätthålla konkurrenskraftiga priser. En sådan praxis hos skattemyndigheten i en medlemsstat som den som beskrivits av den hänskjutande domstolen strider således även mot principen om skatteneutralitet.

34 Slutligen framgår det av domstolens praxis att unionsrätten tillåter att ett nationellt rättssystem hindrar att skatt som tagits ut felaktigt återbetalas om detta skulle medföra en obehörig vinst för de återbetalningsberättigade (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juni 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 48).

35 Skyddet för de rättigheter som på detta område garanteras i unionens rättsordning innebär således inte att staten är skyldig att återbetala de skatter, tullar och avgifter som har uppburits i strid med unionsrätten, när det är fastställt att den som är skyldig att erlägga dessa pålagor faktiskt har övervältrat dem på andra rättssubjekt (dom av den 16 maj 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

36 I avsaknad av unionsbestämmelser på området för ansökningar om återbetalning av skatter och avgifter, ankommer på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur en sådan ansökan får göras, dock med förbehåll för principerna om likvärdighet och effektivitet (dom av den 16 maj 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

37 Det krävs således att den ekonomiska kostnad som den felaktigt uttagna skatten inneburit för den beskattningsbara personen har undanröjts i sin helhet för att en medlemsstat ska kunna vägra att återbetala resten av denna skatt, som tagits ut på ett rättsstridigt sätt, med motiveringen att en sådan återbetalning skulle leda till en obehörig vinst för den beskattningsbara personen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 28 och där angiven rättspraxis), vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att försäkra sig om.

38 Domstolen har nämligen i detta avseende preciserat att frågan om förekomsten och om omfattningen av den obehöriga vinst som återbetalningen av en skatt som tagits ut i strid med unionsrätten skulle innebära för den beskattningsbara personen, utgör en sakfråga som det ankommer på den nationella domstolen att pröva, genom att fritt värdera den bevisning som

förebringats på grundval av en ekonomisk analys som tar hänsyn till samtliga relevanta omständigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

39 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den hänskjutna besvara den ställda frågan enligt följande. Artikel 1.2 och artikel 73 i detta direktiv, jämförd med artikel 78 a i samma direktiv, ska, mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet, effektivitet och likabehandling, tolkas så, att de utgör hinder för en praxis hos skattemyndigheten i en medlemsstat som innebär att en rättelse, genom en skattedeklaration, av den mervärdesskatt som ska betalas, är förbjuden när leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster har utförts med tillämpning av en för hög mervärdesskattesats, på grund av att det för dessa transaktioner inte har utfärdats några fakturor utan enbart kvitton från en kassaapparat. Även under dessa omständigheter har den beskattningsbara person som felaktigt har tillämpat en för hög mervärdesskattesats rätt att lämna in en ansökan om återbetalning till skattemyndigheten i den berörda medlemsstaten, eftersom denna myndighet endast kan göra gällande en obehörig vinst om den, efter en ekonomisk analys som beaktar samtliga relevanta omständigheter, har visat att den ekonomiska kostnad som den felaktigt uttagna skatten inneburit för den beskattningsbara personen har undanröjts i sin helhet.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 1.2 och artikel 73 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, jämförd med artikel 78 a i samma direktiv,

ska, mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet, effektivitet och likabehandling, tolkas så,

att de utgör hinder för en praxis hos skattemyndigheten i en medlemsstat som innebär att en rättelse, genom en skattedeklaration, av den mervärdesskatt som ska betalas, är förbjuden när leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster har utförts med tillämpning av en för hög mervärdesskattesats, på grund av att det för dessa transaktioner inte har utfärdats några fakturor utan enbart kvitton från en kassaapparat. Även under dessa omständigheter har den beskattningsbara person som felaktigt har tillämpat en för hög mervärdesskattesats rätt att lämna in en ansökan om återbetalning till skattemyndigheten i den berörda medlemsstaten, eftersom denna myndighet endast kan göra gällande en obehörig vinst om den, efter en ekonomisk analys som beaktar samtliga relevanta omständigheter, har visat att den ekonomiska kostnad som den felaktigt uttagna skatten inneburit för den beskattningsbara personen har undanröjts i sin helhet.

Underskrifter