Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

21. marts 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – levering af fritids- og fitnessydelser – salg af adgangskort til tjenesteydelser, der bevises leveret ved indtastning i et kasseapparat og udstedelse af kasseboner – afgiftsgrundlag – fejl med hensyn til den korrekte afgiftssats – princippet om afgiftsneutralitet – berigtigelse af afgiftsskylden på grund af en ændring af momsgrundlaget – national praksis, hvorefter der i mangel af en faktura ikke kan ske berigtigelse af momsbeløbet og tilbagebetaling af for meget betalt moms – ingen risiko for tab af afgiftsindtægter – undtagelse om ugrundet berigelse«

I sag C-606/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 23. juni 2022, indgået til Domstolen den 20. september 2022, i sagen

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

mod

B. sp. z o.o., tidligere B. sp.j.,

procesdeltager:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af dommer N. Wahl (refererende dommer), som fungerende afdelingsformand for Syvende Afdeling, og dommerne J. Passer og M.L. Arastey Sahún,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

* Processprog: polsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

– Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy ved B. Kołodziej og T. Wojciechowski,

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

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

– den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. november 2023,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1, stk. 2, og artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »direktiv 2006/112«), i lyset af princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og ligebehandlingsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktøren for skatte- og afgiftskammeret i Bydgoszczy, Polen) og selskabet B. sp.j., der efter indgivelsen af den nævnte anmodning er blevet til B. sp. z o.o., vedrørende skatte- og afgiftsmyndighedens afslag på at fastslå, at denne myndighed havde modtaget for meget opkrævet merværdiafgift (moms) fra B. som følge af berigtigede momsangivelser indgivet af B., med henvisning til, at der ikke var fremlagt en faktura.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

Det fælles momssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

4 Direktivets artikel 73 har følgende ordlyd:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

5 Det nævnte direktivs artikel 78 fastsætter:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen

[...]«

6 Følgende fremgår af samme direktivs artikel 220, stk. 1:

»Enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af hans kunde eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson i følgende tilfælde:

1) for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person

[...]«

7 Artikel 226 i direktiv 2006/112 er sålydende:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

6) mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser

7) den dato, hvor leveringen af varerne eller ydelserne foretages eller afsluttes, […] forudsat at en sådan dato er fastsat og forskellig fra fakturaens udstedelsesdato

[...]

8) afgiftsgrundlaget angivet for hver enkelt sats eller fritagelse, enhedsprisen uden moms, samt eventuelle rabatter og prisnedslag, hvis de ikke er medregnet i enhedsprisen

9) den gældende momssats

10) det momsbeløb, der skal betales, undtagen hvis der anvendes en særordning, for hvilken dette direktiv udelukker en sådan oplysning

[...]«

8 Dette direktivs artikel 226b, der blev indført ved direktiv 2010/45, og som fandt anvendelse den 1. januar 2013, bestemmer:

»Hvad angår forenklede fakturaer, der udstedes i medfør af artikel 220a og artikel 221, stk. 1 og 2, skal medlemsstaterne kræve, at de som minimum indeholder følgende oplysninger:

a) fakturaens udstedelsesdato

b) identifikation af den afgiftspligtige person, der leverer varerne eller ydelserne

c) identifikation af, hvilken type varer eller ydelser der leveres

d) det momsbeløb, der skal betales, eller de nødvendige oplysninger til beregning deraf

e) hvis den udstedte faktura er et dokument eller en meddelelse, der behandles som en faktura i henhold til artikel 219, specifik og utvetydig henvisning til denne oprindelige faktura og de specifikke oplysninger, der ændres.

De kan ikke kræve andre oplysninger på fakturaen end dem, der er omhandlet i artikel 226, 227 og 230.«

Polsk ret

9 Artikel 29 i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. nr. 54, position 535) i den affattelse, der var gældende indtil den 31. december 2013 (Dz. U. nr. 177, position 1054), bestemte:

»4a Såfremt momsgrundlaget nedsættes i forhold til det beløb, der fremgår af den udstedte faktura, kan den afgiftspligtige person reducere momsgrundlaget, forudsat at den pågældende inden udløbet af fristen for indgivelse af momsangivelsen for den afgiftsperiode, i hvilken modtageren af varen eller tjenesteydelsen modtog den berigtigede faktura, er i besiddelse af en bekræftelse på, at køberen af den vare eller tjenesteydelse, som fakturaen vedrører, har modtaget en berigtiget faktura. Såfremt den afgiftspligtige person modtager bekræftelse på, at køberen af varen eller tjenesteydelsen har modtaget den berigtigede faktura efter udløbet af fristen for indgivelse af afgiftsangivelsen for den pågældende afgiftsperiode, kan der tages hensyn til berigtigelsen af fakturaen i den afgiftsperiode, i hvilken den pågældende modtog bekræftelsen.

[...]

4c Stk. 4a finder tilsvarende anvendelse med hensyn til en faktura, i hvilken afgiftsbeløbet er højere end den skyldige afgift, såfremt det fastslås, at det på fakturaen anførte afgiftsbeløb er forkert, og fakturaen berigtiges.«

10 Denne lov i den affattelse, der var gældende fra den 1. januar 2014 (Dz. U. 2016, position 710) indeholder en artikel 29a, hvis stk. 13 og 14 har følgende ordlyd:

»13. I de [fastsatte] tilfælde nedsættes momsgrundlaget i forhold til det på fakturaen angivne grundlag med den anførte afgift, forudsat at den bekræftelse, som den afgiftspligtige person ligger inde med, er opnået inden fristen for indgivelse af selvangivelsen for den givne regnskabsperiode,

hvor køberen af varen eller tjenestemodtageren modtog en bekræftelse på modtagelse af en berigtiget faktura fra køberen af varen eller tjenestemodtageren, for hvem fakturaen er udstedt. Bekræftelse på modtagelse af en berigtiget faktura fra køberen af varen eller tjenestemodtageren efter fristen for indgivelse af selvangivelsen for en given regnskabsperiode giver den afgiftspligtige person ret til at tage den berigtigede faktura i betragtning for den regnskabsperiode, hvori denne bekræftelse blev opnået.

14. Bestemmelsen i stk. 13 finder tilsvarende anvendelse ved fejl i afgiftsbeløbet på fakturaen og udstedelse af den berigtigede faktura, hvor afgiftsbeløbet er angivet med et højere beløb end det skyldige beløb.«

11 Artikel 3 i rozporządzenie Ministra finansów w sprawie kas rejestrujących (finansministerens bekendtgørelse om kasseapparater) af 14. marts 2013 (Dz. U., position 363) har følgende ordlyd:

»[...]

5. I tilfælde af en åbenbar fejl i bogføringen skal den afgiftspligtige person straks rette denne ved i en særskilt bogføring at medtage:

1) forkert bogført salg (bruttosalgsværdi og værdi af skyldig moms)

2) en kort beskrivelse af årsagen til og omstændighederne ved fejlen og vedhæftning af den originale kassebon, der dokumenterer salget, hvor der var en åbenbar fejl.

6. I det tilfælde, der er nævnt i stk. 5, bogfører den afgiftspligtige person salget med det rigtige beløb ved brug af kasseapparatet.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 B. udbyder fritids- og fitnessydelser ved salg af kort, der giver adgang til en sportsklubs lokaler og til den frie benyttelse af de faciliteter, der befinder sig dér. I 2016 besluttede selskabet i overensstemmelse med den nye polske afgiftsordning på området at anvende en nedsat momssats (8% i stedet for 23%) på disse tjenesteydelser.

13 Den 27. januar 2016 indgav B. således berigtigede momsangivelser for månederne januar til marts, juni til oktober og december 2012 samt for januar, februar, november og december 2013 og for januar, februar, april og maj 2014.

14 Ved afgørelse af 22. juni 2017 afslog Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (direktøren for den anden skattemyndighed i T., Polen) at fastslå, at der var blevet opkrævet B. for meget moms for de ovennævnte afgiftsperioder, idet denne bl.a. anførte, at så længe det dokument, der bekræftede udførelsen af en afgiftspligtig virksomhed, ikke var blevet berigtiget i overensstemmelse med lov om afgift på varer og tjenesteydelser, havde den afgiftspligtige person ikke ret til at berigtige sine registre og angivelser.

15 Ved afgørelse af 24. november 2017 stadfæstede direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden i Bydgoszcz denne afgørelse, idet denne fremhævede, at der ikke var hjemmel til at berigtige afgiftsgrundlaget og den skyldige afgift, der var angivet i momsangivelsen, for de afgiftsperioder, der var omfattet af anmodningen om, at det blev fastslået, at der var blevet opkrævet for meget

moms for salg af billetter eller indgangskort, der gav adgang til de pågældende faciliteter, hvilket salg ikke var blevet registreret ved hjælp af fakturaer. B. havde nemlig ikke kunnet udstede berigtigede fakturaer på grund af den manglende udstedelse af fakturaer i forbindelse med disse salg. B. var derfor forpligtet til at tilbagebetale hele det beløb, der var opkrævet hos de endelige forbrugere som skyldig afgift, med forbehold for eventuelle fradrag, til den polske statskasse.

16 B. anlagde sag til prøvelse af sidstnævnte afgørelse ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Bydgoszcz), som annullerede afgørelsen ved dom af 7. marts 2018, idet denne domstol navnlig fandt, at artikel 3, stk. 3-6, i finansministerens bekendtgørelse om kasseapparater ikke udtømmende omfattede alle de begivenheder, der kunne udgøre berigtigelsesgrunde, således at dette også var muligt i andre situationer. Den fandt derfor, at den afgiftspligtige person havde ret til at berigtige den skyldige afgift på salg, der kan bevises ved hjælp af kasseboner. Den omstændighed, at den originale kassebon ikke er blevet udstedt til køberen, udgør ikke en hindring i denne henseende, idet kasseapparatet gør det muligt at læse de oplysninger, der er registreret dér, flere gange. Gennemsyn af kasseapparatets hukommelse er således et pålideligt middel til at bevise den transaktion, der skal berigtiges på grund af en fejl begået af den afgiftspligtige person.

17 Direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden i Bydgoszcz har iværksat kassationsanke til prøvelse af dommen fra Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Bydgoszcz) ved den forelæggende ret, Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), der er den forelæggende ret.

18 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 1, stk. 2, og artikel 73 i [direktiv 2006/112] [samt] princippet om neutralitet, proportionalitetsprincippet og princippet om ligebehandling fortolkes således, at disse bestemmelser [og principper] er til hinder for en praksis, anlagt af de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder, for så vidt som denne praksis ikke – med henvisning til et manglende nationalt retsgrundlag og forbuddet mod ugrundet berigelse – tillader en berigtigelse af momsgrundlaget og den skyldige afgift, hvis salget af varer og tjenesteydelser til forbrugere med en for høj momssats blev registreret med et kasseapparat og bekræftet af kasseboner, men ikke ved udstedelse af momsfakturaer, når prisen som følge af denne prisjustering (bruttosalgsværdi) er uændret?«

Det præjudicielle spørgsmål

19 Indledningsvis skal der henvises til, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer denne at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen i givet fald at omformulere de spørgsmål, der forelægges den (jf. i denne retning dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

20 Til dette formål kan Domstolen fra samtlige de oplysninger, der er fremlagt af den nationale ret, og navnlig af forelæggelsesafgørelsens præmisser, udlede de EU-retlige bestemmelser og principper, som det under hensyntagen til genstanden for tvisten i hovedsagen er nødvendigt at fortolke (jf. dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

21 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret med rette har henvist til artikel 78, litra a), i direktiv 2006/112 som en del af den retlige ramme, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, eftersom denne bestemmelse præciserer de elementer, der skal indgå i det i dette direktivs artikel 73 omhandlede afgiftsgrundlag, som den forelæggende ret har henvist til i sit spørgsmål.

22 Dette spørgsmål skal derfor forstås således, at det nærmere bestemt ønskes oplyst, om dette direktivs artikel 1, stk. 2, og artikel 73, sammenholdt med direktivets artikel 78, litra a), skal fortolkes således – i lyset af princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og ligebehandlingsprincippet – at disse bestemmelser er til hinder for en praksis ved en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndighed, hvorefter en berigtigelse af den skyldige moms ved hjælp af en afgiftsangivelse er forbudt, når der er foretaget leveringer af varer og tjenesteydelser under anvendelse af en for høj momssats, med den begrundelse, at disse transaktioner ikke har givet anledning til udstedelse af fakturaer, men af kasseboner.

23 I denne henseende skal det fremhæves, at det fælles momssystem sikrer, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (dom af 21.10.2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

24 Det følger heraf, at en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndighed udøver et uforholdsmæssigt indgreb i princippet om momsens neutralitet, hvis den lader en momspligtig person afholde den moms, som vedkommende har ret til at få tilbagebetalt, selv om det fælles momssystem tilsigter helt at aflaste den erhvervsdrivende for den momsbyrde, som denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed (dom af 21.10.2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, præmis 55).

25 Det skal derfor først afgøres, om en afgiftspligtig person, som i overensstemmelse med de retningslinjer, den pågældende medlemsstats skatte- og afgiftsmyndighed oprindeligt gav, fejlagtigt har anvendt den normale momssats, i det foreliggende tilfælde en sats på 23%, på de momspligtige transaktioner, som den pågældende foretager, har ret til tilbagebetaling.

26 Eftersom momsordningen i henhold til princippet om momsens neutralitet, der er nævnt i denne doms præmis 23 og 24, udelukkende har til formål at belaste den endelige forbruger (dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoaľin, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis), forholder det sig således, at den pris, der er aftalt mellem sidstnævnte og leverandøren af varerne eller tjenesteyderen, anses for at omfatte den moms, der er pålagt disse transaktioner, uanset om disse transaktioner er blevet faktureret eller ej (jf. i denne retning dom af 1.7.2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, præmis 34).

27 Denne fortolkning følger af artikel 78, litra a), i direktiv 2006/112, hvorefter selve momsen ikke indgår i afgiftsgrundlaget, hvilket indebærer, at momsen altid uden videre medregnes i den aftalte pris, også selv om den afgiftspligtige person har begået en fejl ved fastsættelsen af den gældende sats.

28 Det fremgår imidlertid af retspraksis, at denne betragtning ikke nødvendigvis fratager den afgiftspligtige person en ret til tilbagebetaling fra den pågældende medlemsstats afgiftsmyndigheder af hele eller en del af den overskydende moms, som den pågældende med urette har opkrævet hos de endelige forbrugere og indbetalt til denne myndighed. Dette er bl.a. tilfældet, når denne afgiftspligtige person som følge af anvendelsen af en urigtig momssats har lidt et tab som følge af en nedgang i salgsmængden (jf. i denne retning dom af 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis). Den omstændighed, at der ikke foreligger økonomiske tab eller byrder, er med andre ord ikke nødvendigvis den logiske følge af den fuldstændige overvæltning af momsen på den endelige forbruger, da den erhvervsdrivende selv i dette tilfælde kan have lidt et tab, der følger af forringelsen af salgsmængden (dom af 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 56).

29 Såfremt den afgiftspligtiges ret til tilbagebetaling af hele eller en del af den omhandlede overskydende moms principielt er fastslået, skal det dernæst undersøges, om denne ret af den pågældende medlemsstats afgiftsmyndigheder kan gøres betinget af et forudgående krav om en berigtigelse af fakturaer, hvorpå der er angivet en forkert momssats, med den konsekvens, at der systematisk nægtes tilbagebetaling, når den afgiftspligtige persons økonomiske transaktioner efter deres art og størrelse ikke har givet anledning til en faktura, som derfor ikke kan berigtiges, men til udstedelse af kasseboner.

30 I denne henseende skal det præciseres, at direktiv 2006/112 ikke behandler spørgsmålet om berigtigelse af afgiftspligtige personers afgiftsangivelser i tilfælde af anvendelse af en forkert momssats. Det tilkommer således medlemsstaterne i deres interne retsorden og under overholdelse af effektivitets- og ækvivalensprincippet at give mulighed for berigtigelse af en afgift, der er opkrævet med urette.

31 Ved at gøre det umuligt at foretage denne berigtigelse, når den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed ikke fører til udstedelse af fakturaer, men af simple kasseboner, uden at der gives mulighed for at foretage en udtømmende og fuldstændig berigtigelse af momsangivelserne vedrørende de omhandlede transaktioner, bl.a. ved hjælp af de oplysninger, der fremgår af kasseapparatets hukommelse, tilsidesætter en praksis som den, skatte- og afgiftsmyndighederne i den pågældende medlemsstat anvender, effektivitetsprincippet.

32 Hvad angår ligebehandlingsprincippet fremgår det af Domstolens praksis, at mens tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, som på momsområdet er udtryk for ligebehandlingsprincippet, kun kan forekomme mellem konkurrerende erhvervsdrivende, kan en tilsidesættelse af det almindelige ligebehandlingsprincip imidlertid på det fiskale område finde udtryk ved andre typer forskelsbehandling, der berører erhvervsdrivende, som ikke nødvendigvis er konkurrenter, men som alligevel befinder sig i en situation, der er sammenlignelig på andre punkter (dom af 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

33 Det er i det foreliggende tilfælde tilstrækkeligt at fastslå, at en afgiftspligtig person, der i overensstemmelse med den fortolkning, som den pågældende medlemsstats skatte- og afgiftsmyndighed oprindeligt havde anlagt, har anvendt momssatsen på 23%, nødvendigvis er blevet stillet ringere end sine direkte konkurrenter, som har anvendt den nedsatte momssats på 8%, uanset om denne sats helt eller delvist er blevet overvæltet på den pågældende afgiftspligtiges priser, hvilket således har påvirket dennes konkurrenceevne i forhold til de priser, der er anvendt af de relevante konkurrenter, og således muligvis også forhold til salgsmængden, eller som følge af, at den pågældende afgiftspligtige har måttet nedsætte sin fortjenstmargen med henblik på at opretholde konkurrencedygtige priser. En medlemsstats afgiftsmyndigheds praksis som den, der er beskrevet af den forelæggende ret, er således ligeledes i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

34 Endelig fremgår det af Domstolens praksis, at EU-retten ikke er til hinder for, at et nationalt retssystem nægter tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse (jf. i denne retning dom af 18.6.2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 48).

35 Kravet om beskyttelse af de rettigheder, som Unionens retsorden sikrer på dette område, indebærer således ikke, at skatter, told og afgifter opkrævet i strid med EU-retten skal tilbagebetales, når det er godtgjort, at den afgiftspligtige faktisk har overvæltet dem på andre (dom af 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

36 Da der ikke findes EU-retlige bestemmelser på området for anmodninger om tilbagebetaling af afgifter, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for foretagelse heraf, dog under overholdelse af ækvivalens- og effektivitetsprincippet (dom af 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

37 Det er således på betingelse af, at den økonomiske byrde, som den med urette opkrævede afgift udgjorde for den afgiftspligtige person, er blevet fuldstændig udlignet, at en medlemsstat herefter kan nægte at tilbagebetale den overskydende moms, der ulovligt er blevet pålagt, under henvisning til, at en sådan tilbagebetaling vil medføre en ugrundet berigelse til fordel for den afgiftspligtige person (jf. i denne retning dom af 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, præmis 28), hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

38 Domstolen har således i denne henseende præciseret, at spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet med urette, henset til EU-retten, medfører en ugrundet berigelse for en afgiftspligtig person, udgør faktiske spørgsmål, som henhører under den nationale rets kompetence, idet sidstnævnte frit bedømmer de beviser, der forelægges den, på grundlag af en økonomisk analyse, der tager hensyn til alle de relevante omstændigheder (jf. i denne retning dom af 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

39 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 1, stk. 2, og artikel 73 i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 78, litra a), skal fortolkes således – i lyset af princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og ligebehandlingsprincippet – at disse bestemmelser er til hinder for en praksis ved en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndighed, hvorefter en berigtigelse af den skyldige moms ved hjælp af en afgiftsangivelse er forbudt, når der er foretaget leveringer af varer og tjenesteydelser under

anvendelse af en for høj momssats, med den begrundelse, at disse transaktioner ikke har givet anledning til udstedelse af fakturaer, men af kasseboner. Selv under disse omstændigheder har en afgiftspligtig person, der med urette har anvendt en for høj momssats, ret til at indgive en anmodning om tilbagebetaling til den pågældende medlemsstats afgiftsmyndighed, idet myndigheden kun kan påberåbe sig, at den afgiftspligtige person har opnået ugrundet berigelse, hvis myndigheden efter en økonomisk analyse, der tager hensyn til alle de relevante omstændigheder, har godtgjort, at den økonomiske byrde, som den med urette opkrævede afgift har påført nævnte afgiftspligtige, er blevet fuldstændig udlignet.

Sagsomkostninger

40 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 1, stk. 2, og artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, sammenholdt med direktivets artikel 78, litra a),

skal fortolkes således

– i lyset af princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og ligebehandlingsprincippet – at disse bestemmelser er til hinder for en praksis ved en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndighed, hvorefter en berigtigelse af den skyldige merværdiafgift (moms) ved hjælp af en afgiftsangivelse er forbudt, når der er foretaget leveringer af varer og tjenesteydelser under anvendelse af en for høj momssats, med den begrundelse, at disse transaktioner ikke har givet anledning til udstedelse af fakturaer, men af kasseboner. Selv under disse omstændigheder har en afgiftspligtig person, der med urette har anvendt en for høj momssats, ret til at indgive en anmodning om tilbagebetaling til den pågældende medlemsstats afgiftsmyndighed, idet myndigheden kun kan påberåbe sig, at den afgiftspligtige person har opnået ugrundet berigelse, hvis myndigheden efter en økonomisk analyse, der tager hensyn til alle de relevante omstændigheder, har godtgjort, at den økonomiske byrde, som den med urette opkrævede afgift har påført nævnte afgiftspligtige, er blevet fuldstændig udlignet.

Underskrifter