Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 21 marca 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Świadczenie usług związanych z rekreacją i poprawą kondycji fizycznej – Sprzedaż karnetów na usługi, której rzeczywisty charakter został wykazany za pomocą kasy rejestrującej i paragonów – Podstawa opodatkowania – Błąd dotyczący stawki podatkowej – Zasada neutralności podatkowej – Korekta zobowiązania podatkowego ze względu na zmianę podstawy opodatkowania – Krajowa praktyka niezezwalająca w braku faktury na korektę kwoty VAT i zwrot nadwyżki zapłaconego VAT – Brak ryzyka utraty wpływów podatkowych – Zarzut bezpodstawnego wzbogacenia

W sprawie C-606/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 23 czerwca 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 września 2022 r., w postępowaniu:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

przeciwko

B. sp. z o.o., dawniej B. sp.j.,

przy udziale:

Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: N. Wahl (sprawozdawca), pełniący obowiązki prezesa siódmej izby, J. Passer i M. L. Arastey Sahún, sędziowie,

rzecznik generalna: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

* Język postępowania: polski.

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy – B. Kołodziej i T. Wojciechowski,

– w imieniu B. sp. z o.o. – R. Baraniewicz, T. Pabiański i J. Tokarski, doradcy podatkowi, oraz A. Zubik, radca prawny,

– w imieniu Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców – P. Chrupek, radca prawny,

– w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i M. Owsiany-Hornung, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 listopada 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1 ust. 2 i art. 73 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”), w świetle zasad neutralności podatkowej, proporcjonalności i równego traktowania.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Polska) a B. sp.j., obecnie – po wniesieniu rzeczonego wniosku – B. sp. z o.o., dotyczącego odmowy ze strony organu podatkowego stwierdzenia w braku faktury nadpłaty podatku od wartości dodanej (VAT) na korzyść B. wynikającej ze złożonych przez tę spółkę korekt deklaracji VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie”.

4 Zgodnie z art. 73 tej dyrektywy:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

5 Artykuł 78 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;

[…]”.

6 Artykuł 220 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz, przez osobę trzecią, w następujących przypadkach:

1) dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

[…]”.

7 Artykuł 226 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie, faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyłącznie następujące dane:

[…]

6) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych usług;

7) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usług […], o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;

[…]

8) podstawę opodatkowania dla każdej stawki podatku lub zwolnienia, cenę jednostkową z wyłączeniem VAT, a także wszelkie upusty lub rabaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej;

9) zastosowaną stawkę VAT;

10) kwotę VAT do zapłaty, chyba że zastosowano procedurę szczególną, która zgodnie z niniejszą dyrektywą wyklucza podawanie takiej informacji;

[…]”.

8 Artykuł 226b tej dyrektywy, wprowadzony dyrektywą 2010/45 i znajdujący zastosowanie od dnia 1 stycznia 2013 r., stanowi:

„Jeżeli chodzi o faktury uproszczone wystawione zgodnie z art. 220a i art. 221 ust. 1 i 2, państwa członkowskie nakładają obowiązek umieszczenia na nich co najmniej następujących danych:

a) daty wystawienia faktury;

b) danych identyfikacyjnych podatnika dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługi;

c) danych określających rodzaj dostarczonych towarów lub wykonanych usług;

d) należnego VAT lub danych potrzebnych do jego obliczenia;

e) w przypadku gdy wystawiona faktura jest dokumentem lub notą uznaną za fakturę na mocy art. 219, wyraźnego i jednoznacznego odniesienia do tej faktury pierwotnej oraz konkretnych danych, które ulegają zmianie.

Państwa członkowskie nie mogą wymagać umieszczania na fakturach innych danych niż dane, o których mowa w art. 226, 227 i 230”.

Prawo polskie

9 Artykuł 29 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r. (Dz.U. nr 177, poz. 1054), stanowił:

„4a. W przypadku gdy podstawa opodatkowania ulega zmniejszeniu w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze, obniżenia podstawy opodatkowania podatnik dokonuje pod warunkiem posiadania, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługi korekty faktury po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia korekty faktury za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano.

[…]

4c. Przepis ust. 4a stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia korekty faktury do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna”.

10 Ustawa ta w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2014 r. (Dz.U. z 2016 r., poz. 710), zawiera art. 29a, którego ust. 13 i 14 mają następujące brzmienie:

„13. W [przewidzianych przypadkach], obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanym podatkiem, dokonuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika, uzyskanego przed upływem terminu do złożenia

deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą, potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługobiorcę faktury korygującej po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia faktury korygującej za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano.

14. Przepis ust. 13 stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna”.

11 Paragraf 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. poz. 363), przewiduje:

„[…]

5. W przypadku wystąpienia oczywistej pomyłki w ewidencji podatnik dokonuje niezwłocznie jej korekty przez ujęcie w odrębnej ewidencji:

1) błędnie zaewidencjonowanej sprzedaży (wartość sprzedaży brutto i wartość podatku należnego);

2) krótkiego opisu przyczyny i okoliczności popełnienia pomyłki oraz dołączenie oryginału paragonu fiskalnego dokumentującego sprzedaż, przy której nastąpiła oczywista pomyłka.

6. W przypadku, o którym mowa w ust. 5, podatnik ewidencjonuje przy zastosowaniu kasy sprzedaż w prawidłowej wysokości”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

12 B. prowadzi działalność obejmującą świadczenie usług związanych z rekreacją i poprawą kondycji fizycznej w postaci sprzedaży karnetów umożliwiających wstęp na teren klubu sportowego i swobodne korzystanie ze znajdującej się w nim infrastruktury. W 2016 r. zgodnie z nową polską doktryną podatkową w tej dziedzinie postanowiła ona zastosować do tych usług obniżoną stawkę VAT (8 % zamiast 23 %).

13 W dniu 27 stycznia 2016 r. B. złożyła zatem korekty deklaracji VAT za miesiące od stycznia do marca, od czerwca do października i grudzień 2012 r., a także za miesiące styczeń, luty, listopad i grudzień 2013 r. oraz za miesiące styczeń, luty, kwiecień i maj 2014 r.

14 Decyzją z dnia 22 czerwca 2017 r. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (Polska) odmówił stwierdzenia nadpłaty VAT na korzyść B. za wyżej wymienione okresy rozliczeniowe, stwierdziwszy w szczególności, że dopóki dokument potwierdzający prowadzenie działalności podlegającej opodatkowaniu nie został skorygowany zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług, podatnik nie miał prawa dokonać korekty swoich ewidencji ani deklaracji.

15 Decyzją z dnia 24 listopada 2017 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy utrzymał w mocy tę decyzję i podkreślił, że nie istniały przepisy ustawowe regulujące możliwość korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego wskazanego w deklaracji VAT za okresy

rozliczeniowe, których dotyczył wniosek o stwierdzenie nadpłaty VAT w przypadku sprzedaży biletów lub karnetów wstępu umożliwiających korzystanie z odnośnej infrastruktury niepotwierdzonej fakturami. B. nie mogła bowiem wystawić faktur korygujących z uwagi na brak faktur wystawionych z tytułu tej sprzedaży. B. była zatem zobowiązana odprowadzić do polskiego Skarbu Państwa, po uwzględnieniu systemu odliczeń, całą kwotę pobraną od konsumentów końcowych jako podatek należny.

16 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy, do którego B. wniosła skargę na tę ostatnią decyzję, wyrokiem z dnia 7 marca 2018 r. uchylił ją, uznawszy w szczególności, że § 3 ust. 3–6 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących nie wyczerpuje wszystkich zdarzeń mogących stanowić przyczynę korekty, co oznacza, że korekta ta była również możliwa w innych sytuacjach. Sąd ten uznał w rezultacie, że podatnik miał prawo dokonać korekty kwoty podatku należnego z tytułu sprzedaży, która została udokumentowana paragonami. Brak oryginału paragonu wydanego nabywcy nie stanowił przeszkody w tym względzie, gdyż kasa rejestrująca umożliwia wielokrotny odczyt danych w niej zapisanych. W związku z tym wgląd w pamięć tej kasy rejestrującej stanowi wiarygodny sposób uzyskania dowodu transakcji, która ma podlegać korekcie z uwagi na błąd popełniony przez podatnika.

17 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy wniósł skargę kasacyjną na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), który jest sądem odsyłającym.

18 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 1 ust. 2 i art. 73 [dyrektywy 2006/112] oraz zasady neutralności, proporcjonalności oraz równego traktowania należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowych organów podatkowych w zakresie, w jakim nie dopuszcza ona – z powołaniem się na brak krajowej podstawy prawnej i bezpodstawne wzbogacenie – korekty wartości podstawy opodatkowania i podatku należnego, jeżeli sprzedaż towarów i usług konsumentom z zawyżoną stawką VAT zarejestrowana została za pomocą kasy rejestrującej i potwierdzona paragonami fiskalnymi, a nie fakturami VAT, przy niezmienionej w wyniku tej korekty cenie (wartość brutto sprzedaży)?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Na wstępie należy przypomnieć, że w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. W tym aspekcie do Trybunału należy – gdy zajdzie taka potrzeba – przeformułowanie przedstawionych mu pytań (zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 W tym celu Trybunał może wydobyć z całości informacji przedstawionych mu przez sąd krajowy, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, te normy i zasady prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu zawisłego przed tym sądem (wyrok z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że sąd odsyłający słusznie zacytował art. 78 lit. a) dyrektywy 2006/112 jako część ram prawnych mających zastosowanie w sporze w postępowaniu głównym, gdyż przepis ten wskazuje elementy, które należy uwzględnić w podstawie opodatkowania, o której mowa w art. 73 tej dyrektywy, do którego odwołuje się sąd odsyłający w swym pytaniu.

22 Pytanie to należy zatem rozumieć w ten sposób, że dotyczy ono w istocie kwestii, czy art. 1 ust. 2 i art. 73 tej dyrektywy w związku z jej art. 78 lit. a) należy interpretować w świetle zasad neutralności podatkowej, proporcjonalności i równego traktowania w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce organu podatkowego państwa członkowskiego, zgodnie z którą korekta należnego VAT poprzez złożenie deklaracji podatkowej jest zakazana, w sytuacji gdy dostawy towarów i świadczenia usług nastąpiły przy zastosowaniu zawyżonej stawki VAT, ze względu na to, że z tytułu tych transakcji nie zostały wystawione faktury, lecz wydane paragony z kasy rejestrującej.

23 Należy w tym względzie podkreślić, że wspólny system VAT zapewnia neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 21 października 2021 r., CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Wynika stąd, że stanowiłoby nieproporcjonalne naruszenie zasady neutralności VAT ze strony organu podatkowego państwa członkowskiego obciążenie podatnika podatkiem, którego zwrot ma prawo uzyskać, w sytuacji gdy wspólny system VAT ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej (wyrok z dnia 21 października 2021 r., CHEP Equipment Pooling, C-396/20 EU:C:2021:867, pkt 55).

25 Należy zatem przede wszystkim ustalić, czy podatnik, który do dokonanych przez siebie transakcji podlegających VAT zastosował błędnie, ale zgodnie z wytycznymi przedstawionymi początkowo przez organ podatkowy danego państwa członkowskiego, podstawową stawkę VAT wynoszącą w danym przypadku 23 %, podczas gdy prawidłową stawką była stawka obniżona wynosząca 8 %, ma prawo ubiegać się o zwrot.

26 Zważywszy bowiem, że zgodnie z zasadą neutralności VAT, przypomnianą w pkt 23 i 24 niniejszego wyroku, system VAT zmierza do obciążenia podatkiem jedynie konsumenta końcowego (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo), należy uznać, że cena uzgodniona między tym konsumentem a dostawcą towaru lub usługodawcą obejmuje VAT obciążający te transakcje, niezależnie od tego, czy zostały bądź nie zostały z ich tytułu wystawione faktury (zob. podobnie wyrok z dnia 1 lipca 2021 r., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, pkt 34).

27 Wykładnia ta wynika z art. 78 lit. a) dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym sam VAT nie jest wliczany do podstawy opodatkowania, co z kolei oznacza, że VAT jest zawsze ipso iure uwzględniony w uzgodnionej cenie, nawet w razie błędu podatnika przy ustalaniu mającej zastosowanie stawki.

28 Niemniej jednak z orzecznictwa wynika, że to stwierdzenie niekoniecznie pozbawia podatnika prawa do zwrotu ze strony organu podatkowego danego państwa członkowskiego całego lub części nadpłaconego VAT pobranego przez podatnika w wyniku błędu od konsumentów końcowych i odprowadzonego do tego organu. Jest tak w szczególności w sytuacji gdy podatnik ten, z uwagi na zastosowanie błędnej stawki VAT, poniósł szkodę związaną ze zmniejszeniem wysokości sprzedaży (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo). Innymi słowy, całkowite przerzucenie VAT na konsumenta końcowego niekoniecznie skutkuje brakiem straty lub uszczerbku finansowego, ponieważ nawet w tym przypadku przedsiębiorca może ponieść stratę związaną ze zmniejszeniem się wielkości sprzedaży (wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 56).

29 Następnie, zważywszy, że prawo podatnika do zwrotu całego lub części nadpłaconego w danym przypadku VAT jest co do zasady ustalone, należy zbadać, czy organ podatkowy danego państwa członkowskiego może uzależnić to prawo od uprzedniego wymogu dokonania korekty faktur zawierających błędną stawkę VAT, skutkującego systematyczną odmową zwrotu, w sytuacji gdy z tytułu transakcji gospodarczych podatnika, z uwagi na ich charakter i ich kwotę, nie wystawiono faktury, która nie może zatem podlegać korekcie, ale wydano paragony z kasy rejestrującej.

30 W tym względzie należy wyjaśnić, że dyrektywa 2006/112 nie porusza kwestii korekty deklaracji podatkowych podatników w przypadku zastosowania błędnej stawki VAT. Państwa członkowskie powinny zatem przewidzieć w swych wewnętrznych porządkach prawnych, z poszanowaniem zasad skuteczności i równoważności, możliwość dokonania korekty błędnie zastosowanego podatku.

31 Tymczasem, czyniąc niemożliwym dokonanie takiej korekty, w sytuacji gdy działalność gospodarcza prowadzona przez podatnika nie wiąże się z wystawianiem przez niego faktur, ale wydawaniem samych paragonów z kasy rejestrującej, bez uwzględnienia możliwości dokonania pełnej i dokładnej korekty deklaracji VAT w związku z odnośnymi transakcjami z wykorzystaniem w szczególności danych zapisanych w pamięci tej kasy rejestrującej, taka praktyka organu podatkowego danego państwa członkowskiego narusza zasadę skuteczności.

32 W odniesieniu do zasady równego traktowania z orzecznictwa Trybunału wynika, że podczas gdy naruszenie zasady neutralności podatkowej, która w dziedzinie VAT stanowi przełożenie zasady równego traktowania, może być rozważane jedynie pomiędzy konkurencyjnymi podmiotami gospodarczymi, to naruszenie ogólnej zasady równego traktowania może następować w dziedzinie podatków poprzez inne rodzaje dyskryminacji, dotyczące podmiotów gospodarczych, które niekoniecznie są konkurentami, lecz znajdują się jednak w porównywalnej sytuacji pod innymi względami (wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Wystarczy stwierdzić, że w niniejszym przypadku podatnik, który zgodnie z interpretacją zalecaną pierwotnie przez organ podatkowy danego państwa członkowskiego zastosował stawkę VAT w wysokości 23 %, znalazł się niewątpliwie w mniej korzystnej sytuacji niż jego bezpośredni konkurenci, którzy zastosowali obniżoną stawkę VAT w wysokości 8 %, czy to z powodu całkowitego lub częściowego przerzucenia tej stawki na ceny tego podatnika, co wpłynęło na jego konkurencyjność w świetle cen stosowanych przez odnośnych konkurentów i w związku z tym, prawdopodobnie na wielkość jego sprzedaży, czy też z uwagi na zmniejszenie marży zysku

podatnika w celu utrzymania konkurencyjnych cen. Opisana przez sąd odsyłający praktyka organu podatkowego państwa członkowskiego jest zatem również sprzeczna z zasadą neutralności podatkowej.

34 Wreszcie z orzecznictwa Trybunału wynika, że prawo Unii zezwala krajowemu systemowi prawnemu na odmowę zwrotu nienależnie pobranych podatków, jeśli prowadzi to do bezpodstawnego wzbogacenia osób mających do niego prawo (zob. podobnie wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 48).

35 Ochrona zagwarantowanych praw, którą zapewnia w tej dziedzinie porządek prawny Unii, nie oznacza zatem konieczności dokonania zwrotu podatków, ceł i opłat pobranych z naruszeniem prawa Unii, jeżeli zostanie wykazane, że osoba zobowiązana do zapłaty tych należności przerzuciła je w rzeczywistości na inne podmioty (wyrok z dnia 16 maja 2013 r., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Wobec braku przepisów prawa Unii w zakresie żądania zwrotu podatków do każdego z państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków dochodzenia tych roszczeń, które muszą być jednak zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności (wyrok z dnia 16 maja 2013 r., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W związku z tym to pod warunkiem, że ciężar finansowy podatku nienależnie pobranego spoczywający na podatniku został w całości zneutralizowany, państwo członkowskie może odmówić zwrotu niezgodnie z prawem nadpłaconego VAT z tego powodu, iż taki zwrot powodowałby bezpodstawne wzbogacenie na korzyść podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 16 maja 2013 r., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 28), czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego.

38 Trybunał orzekł bowiem w tym względzie, że istnienie i stopień bezpodstawnego wzbogacenia, które powstałoby po stronie podatnika w związku ze zwrotem podatku nienależnie pobranego z punktu widzenia prawa unijnego, stanowią okoliczności faktyczne, których ocena należy do kompetencji sądu krajowego, dokonującego swobodnej oceny wszystkich przedstawionych mu dowodów po dokonaniu analizy ekonomicznej, która uwzględnia wszystkie istotne okoliczności (zob. podobnie wyrok z dnia 16 maja 2013 r., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W świetle powyższych rozważań na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, że art. 1 ust. 2 i art. 73 dyrektywy 2006/112 w związku z jej art. 78 lit. a) należy interpretować w świetle zasad neutralności podatkowej, skuteczności i równego traktowania w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce organu podatkowego państwa członkowskiego, zgodnie z którą korekta należnego VAT poprzez złożenie deklaracji podatkowej jest zakazana, w sytuacji gdy dostawy towarów i świadczenia usług nastąpiły przy zastosowaniu zawyżonej stawki VAT, ze względu na to, że z tytułu tych transakcji nie zostały wystawione faktury, lecz wydane paragony z kasy rejestrującej. Nawet w takich okolicznościach podatnik, który błędnie zastosował zawyżoną stawkę VAT, ma prawo złożyć wniosek o zwrot do organu podatkowego danego państwa członkowskiego, a organ ten może podnieść zarzut bezpodstawnego wzbogacenia tego podatnika wyłącznie wtedy, gdy wykaże, po dokonaniu analizy ekonomicznej, która uwzględnia wszystkie istotne okoliczności, że ciężar finansowy podatku nienależnie pobranego spoczywający na tym podatniku został w całości zneutralizowany.

W przedmiocie kosztów

40 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 1 ust. 2 i art. 73 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., w związku z jej art. 78 lit. a)

należy intepretować,

w świetle zasad neutralności podatkowej, skuteczności i równego traktowania w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce organu podatkowego państwa członkowskiego, zgodnie z którą korekta należnego podatku od wartości dodanej (VAT) poprzez złożenie deklaracji podatkowej jest zakazana, w sytuacji gdy dostawy towarów i świadczenia usług nastąpiły przy zastosowaniu zawyżonej stawki VAT, ze względu na to, że z tytułu tych transakcji nie zostały wystawione faktury, lecz wydane paragony z kasy rejestrującej. Nawet w takich okolicznościach podatnik, który błędnie zastosował zawyżoną stawkę VAT, ma prawo złożyć wniosek o zwrot do organu podatkowego danego państwa członkowskiego, a organ ten może podnieść zarzut bezpodstawnego wzbogacenia tego podatnika wyłącznie wtedy, gdy wykaże, po dokonaniu analizy ekonomicznej, która uwzględnia wszystkie istotne okoliczności, że ciężar finansowy podatku nienależnie pobranego spoczywający na tym podatniku został w całości zneutralizowany.

Wahl Passer Arastey Sahún

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 21 marca 2024 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Pełniący obowiązki prezesa izby
N. Wahl