Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 21. marca 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Poskytovanie služieb súvisiacich s voľnočasovými aktivitami a zlepšovaním fyzickej kondície – Predaj predplatného umožňujúceho prístup k službám, ktorých skutočnosť je preukázaná registračnou pokladnicou a pokladničnými dokladmi – Základ dane – Chyba v správnej výške sadzby dane – Zásada daňovej neutrality – Úprava daňovej povinnosti z dôvodu zmeny základu dane – Vnútroštátna prax, ktorá v prípade neexistencie faktúry neumožňuje úpravu výšky DPH a vrátenie nadmerne zaplatenej DPH – Neexistencia rizika straty daňových príjmov – Námietka bezdôvodného obohatenia“

Vo veci C-606/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 23. júna 2022 a doručený Súdnemu dvoru 20. septembra 2022, ktorý súvisí s konaním:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

proti

B. sp. z o.o., predtým B. sp.j.,

za účasti:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: sudcovia N. Wahl (spravodajca), vykonávajúci funkciu predsedu siedmej komory, J. Passer a M. L. Arastey Sahún,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

* Jazyk konania: poľština.

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, v zastúpení: B. Kołodziej a T. Wojciechowski,

– B. sp. z o.o., v zastúpení: R. Baraniewicz, T. Pabiański a J. Tokarski, doradcy podatkowi, a A. Zubik, radca prawny,

– Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, v zastúpení: P. Chrupek, radca prawny,

– poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a M. Owsiany-Hornung, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 16. novembra 2023,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 1 ods. 2 a článku 73 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica 2006/112“), v spojení so zásadami daňovej neutrality, proporcionality a rovnosti zaobchádzania.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (riaditeľ Daňového úradu Bydgoszcz, Poľsko) a spoločnosťou B. sp.j., ktorá sa po podaní uvedeného návrhu stala spoločnosťou B. sp. z o.o., vo veci odmietnutia daňového úradu konštatovať pri neexistencii faktúry preplatok dane z pridanej hodnoty (DPH) v prospech spoločnosti B., vyplývajúci z opravných priznaní k DPH, ktoré táto spoločnosť podala.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 1 ods. 2 smernice 2006/112 stanovuje:

„Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.

Spoločný systém DPH sa uplatňuje až po maloobchodný stupeň vrátane.“

4 Podľa článku 73 tejto smernice:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

5 Článok 78 uvedenej smernice stanovuje:

„Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

a) dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej DPH,

…“

6 Článok 220 ods. 1 tej istej smernice stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba zabezpečuje, aby v nasledujúcich prípadoch vyhotovila faktúru ona sama alebo jej odberateľ, alebo aby faktúru v jej mene a na jej účet vyhotovila tretia strana:

1. pri dodaniach tovaru alebo poskytnutiach služieb inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe;

…“

7 Článok 226 smernice 2006/112 znie takto:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať iba tieto údaje:

…

6. množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh poskytnutých služieb,

7. dátum, kedy sa uskutočnilo alebo ukončilo dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb…, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,

…

8. základ dane pre každú sadzbu alebo údaj o oslobodení od dane, jednotkovú cenu bez DPH, ako aj prípadné zľavy alebo rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,

9. uplatnenú sadzbu DPH,

10. výšku DPH, ktorá sa má zaplatiť, okrem prípadov, keď sa uplatňuje osobitná úprava, pri ktorej sa podľa tejto smernice tento údaj vypúšťa,

…“

8 Článok 226b tejto smernice, zavedený smernicou 2010/45 a uplatniteľný od 1. januára 2013, stanovuje:

„Pokiaľ ide o zjednodušené faktúry vyhotovené podľa článku 220a a článku 221 ods. 1 a 2, členské štáty vyžadujú, aby sa uvádzali aspoň tieto údaje:

a) dátum vyhotovenia;

b) identifikácia zdaniteľnej osoby, ktorá dodáva tovar resp. poskytuje služby;

c) označenie druhu dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb;

d) výška DPH, ktorá sa má zaplatiť, alebo údaje potrebné na jej výpočet;

e) ak vyhotovená faktúra je dokladom alebo oznámením, ktoré sa považuje za faktúru podľa článku 219, osobitný a jednoznačný odkaz na túto pôvodnú faktúru a konkrétne údaje, ktoré sa menia.

Členské štáty nesmú vyžadovať iné údaje na faktúrach, než sú údaje uvedené v článkoch 226, 227 a 230.“

Poľské právo

9 Článok 29 ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. č. 54, položka 535), v znení uplatniteľnom do 31. decembra 2013 (Dz. U. č. 177, položka 1054), stanovoval:

„4a. V prípade, keď sa základ dane znižuje oproti základu stanovenému vo vystavenej faktúre, zdaniteľná osoba môže znížiť základ dane pod podmienkou, že pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie, v ktorom odberateľ tovaru alebo služby dostal opravnú faktúru, má potvrdenie o tom, že uvedenému odberateľovi bola táto faktúra doručená. Prijatie potvrdenia o doručení opravnej faktúry odberateľovi tovaru alebo služby po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie umožňuje zdaniteľnej osobe uplatniť opravnú faktúru v tom zdaňovacom období, počas ktorého toto potvrdenie dostala.

…

4c Odsek 4a sa uplatňuje primerane v prípade, keď sa zistí chyba vo výške dane na faktúre, a k faktúre, na ktorej je uvedená vyššia suma dane, ako je splatná, sa vydá opravná faktúra.“

10 Tento zákon v znení účinnom od 1. januára 2014 (Dz. U. z roku 2016, položka 710) obsahuje článok 29a, ktorého odseky 13 a 14 znejú takto:

„13. V [stanovených] prípadoch sa zníženie základu dane vo vzťahu k základu dane uvedenému vo vystavenej faktúre s uvedenou daňou vykoná pod podmienkou, že zdaniteľná osoba má pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania za príslušné účtovné obdobie, v ktorom bola odberateľovi tovaru alebo služieb doručená opravná faktúra, k dispozícii potvrdenie o tom, že odberateľovi tovaru alebo služby, pre ktorého bola faktúra vystavená, bola doručená opravná faktúra. Prijatie potvrdenia o doručení opravnej faktúry odberateľovi tovaru alebo služby po

uplynutí lehoty na podanie daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie umožňuje zdaniteľnej osobe uplatniť opravnú faktúru v tom zdaňovacom období, počas ktorého toto potvrdenie dostala.

14. Odsek 13 sa uplatňuje primerane v prípade, keď bola zistená chyba vo výške dane na faktúre, a k faktúre, na ktorej je uvedená vyššia suma dane, ako je splatná, bola vydaná opravná faktúra.“

11 Článok 3 rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących (vyhláška ministra financií o registračných pokladniciach) zo 14. marca 2013 (Dz. U., položka 363) stanovuje:

„…

5. V prípade zjavnej chyby v evidencii ju zdaniteľná osoba bezodkladne opraví tým, že do osobitnej evidencie zapíše:

1. chybne zaznamenané tržby (hrubá hodnota tržieb a hodnota splatnej dane),

2. stručný opis dôvodu a okolností, za ktorých došlo k omylu, s priloženým originálom pokladničného dokladu, ktorý preukazuje predaj, pri ktorom došlo k zjavnému omylu.

6. V prípade uvedenom v odseku 5 zdaniteľná osoba eviduje správnu výšku tržieb pomocou registračnej pokladnice.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

12 B. vykonáva činnosť spočívajúcu v poskytovaní služieb súvisiacich s voľnočasovými aktivitami a zlepšovaním fyzickej kondície, a to predaj predplatného umožňujúceho vstup do priestorov športového klubu a voľné využívanie zariadení, ktoré sa tam nachádzajú. V roku 2016 sa v súlade s novou poľskou daňovou doktrínou v tejto oblasti rozhodla uplatňovať na tieto služby zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty (8 % namiesto 23 %).

13 Dňa 27. januára 2016 teda B. podala opravné daňové priznania k DPH za mesiace január až marec, jún až október a december 2012, ako aj za január, február, november a december 2013 a za január, február, apríl a máj 2014.

14 Rozhodnutím z 22. júna 2017 Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (riaditeľ druhého daňového úradu T., Poľsko) odmietol konštatovať preplatok DPH v prospech B. za vyššie uvedené zdaňovacie obdobia, pričom najmä uviedol, že pokiaľ dokument potvrdzujúci vykonávanie zdaniteľnej činnosti nebol opravený podľa zákona o dani z tovaru a služieb, zdaniteľná osoba nemá právo opraviť svoju evidenciu ani svoje daňové priznania.

15 Rozhodnutím z 24. novembra 2017 riaditeľ Daňového úradu Bydgoszcz potvrdil toto rozhodnutie, pričom zdôraznil, že neexistujú právne predpisy upravujúce možnosť opravy základu dane a splatnej dane uvedenej v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobia, na ktoré sa vzťahuje žiadosť o potvrdenie preplatku DPH v prípade predaja vstupeniek alebo predplatného umožňujúcich využívanie dotknutých zariadení, ktoré neboli preukázané faktúrami. B. totiž nemohla vystaviť opravné faktúry, keďže pri týchto predajoch faktúry nevystavuje. B. bola preto povinná po zohľadnení režimu odpočítania odviesť do poľskej štátnej pokladnice celú sumu, ktorú vybrala od konečných spotrebiteľov ako splatnú daň.

16 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Vojvodský správny súd Bydgoszcz, Poľsko), na ktorý B. podala žalobu proti tomuto poslednému uvedenému rozhodnutiu, toto rozhodnutie zrušil rozsudkom zo 7. marca 2018, pričom najmä konštatoval, že článok 3 ods. 3 až 6 vyhlášky ministra financií o registračných pokladniciach sa nevzťahuje na všetky udalosti, ktoré môžu predstavovať dôvod na opravu, a takáto oprava je teda možná aj v iných situáciách. V dôsledku toho dospel k záveru, že zdaniteľná osoba má právo opraviť výšku splatnej dane z predajov, ktorých existenciu preukazujú pokladničné doklady. Neexistencia originálneho pokladničného dokladu vydaného kupujúcemu nepredstavuje v tejto súvislosti prekážku, keďže registračná pokladnica umožňuje opakované načítanie údajov, ktoré sú v nej zaznamenané. Nahliadnutie do pamäte tejto registračnej pokladne je teda spoľahlivým prostriedkom na získanie dôkazu o transakcii, ktorú treba opraviť z dôvodu pochybenia, ktorého sa dopustila zdaniteľná osoba.

17 Riaditeľ Daňového úradu Bydgoszcz podal proti rozsudku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Vojvodský správny súd Bydgoszcz) kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

18 Za týchto okolností Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 1 ods. 2 a článok 73 [smernice 2006/112] a zásady neutrality, proporcionality a rovnosti zaobchádzania vykladať v tom zmysle, že bránia praxi vnútroštátnych daňových orgánov v rozsahu, v akom tieto orgány neumožňujú – s odkazom na neexistenciu vnútroštátneho právneho základu a bezdôvodné obohatenie – opravu výšky základu dane a splatnej dane v prípade, keď bol predaj tovaru a služieb so zvýšenou sadzbou DPH spotrebiteľom zaznamenaný prostredníctvom registračnej pokladnice a potvrdený pokladničnými dokladmi, a nie faktúrami, na ktorých je uvedená DPH, pričom cena (hrubá hodnota predaja) sa v dôsledku tejto opravy nezmenila?“

O prejudiciálnej otázke

19 Na úvod treba pripomenúť, že v rámci postupu spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom zavedeného článkom 267 ZFEÚ prináleží Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť prejednávaný spor. Z tohto pohľadu Súdnemu dvoru prislúcha prípadne preformulovať otázky, ktoré sú mu predložené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. marca 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 25 a citovaná judikatúra).

20 Súdny dvor môže na tieto účely zo všetkých informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom, a najmä z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania, vyvodiť normy a zásady práva Únie, ktoré si vyžadujú výklad s prihliadnutím na predmet sporu vo veci samej (rozsudok z 27. marca 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 26 a citovaná judikatúra).

21 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že vnútroštátny súd správne citoval článok 78 písm. a) smernice 2006/112 ako súčasť právneho rámca uplatniteľného na spor vo veci samej, keďže toto ustanovenie spresňuje prvky, ktoré majú byť zahrnuté do základu dane uvedeného v článku 73 tejto smernice, ktorý vnútroštátny súd uvádza vo svojej otázke.

22 Túto otázku preto treba chápať tak, že sa ňou v podstate pýta, či sa článok 1 ods. 2 a článok 73 tejto smernice v spojení s jej článkom 78 písm. a) majú v spojení so zásadami daňovej neutrality, proporcionality a rovnosti zaobchádzania vykladať v tom zmysle, že bránia praxi daňovej správy členského štátu, podľa ktorej je v prípade, keď bola pri dodaní tovaru a poskytnutí služieb uplatnená príliš vysoká sadzba DPH, zakázaná oprava splatnej DPH prostredníctvom daňového priznania z toho dôvodu, že pri uskutočňovaní týchto plnení nebola vystavená faktúra, ale boli vystavené pokladničné doklady z registračnej pokladnice.

23 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že spoločný systém DPH zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH (rozsudok z 21. októbra 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 36 a citovaná judikatúra).

24 Z toho vyplýva, že daňový úrad dotknutého členského štátu by neprimerane zasiahol do zásady neutrality DPH tým, že by ponechal na zdaniteľnej osobe záťaž DPH, na ktorej vrátenie má právo, zatiaľ čo spoločný systém DPH má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa záťaže DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností (rozsudok z 21. októbra 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 55).

25 Treba teda najskôr určiť, či má zdaniteľná osoba nárok na vrátenie dane v prípade, keď na transakcie podliehajúce DPH, ktoré uskutočňuje, uplatnila omylom, avšak v súlade s usmerneniami, ktoré pôvodne poskytol daňový úrad dotknutého členského štátu, štandardnú sadzbu DPH, v prejednávanej veci sadzbu 23 %, zatiaľ čo správnou sadzbou bola znížená sadzba vo výške 8 %.

26 Vzhľadom na to, že podľa zásady neutrality DPH uvedenej v bodoch 23 a 24 tohto rozsudku má systém DPH za cieľ zaťažiť len konečného spotrebiteľa (rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulică et Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34, ako aj citovaná judikatúra), treba totiž dospieť k záveru, že cena dohodnutá medzi ním a dodávateľom tovaru alebo poskytovateľom služieb zahŕňa DPH, nezávisle od toho, či bola pri týchto faktúrach vystavená faktúra alebo nie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. júla 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, bod 34).

27 Tento výklad vyplýva z článku 78 písm. a) smernice 2006/112, podľa ktorého samotná DPH nie je zahrnutá do základu dane, čo má za následok, že DPH je vždy automaticky zahrnutá v dohodnutej cene, a to aj v prípade pochybenia zdaniteľnej osoby pri určovaní uplatniteľnej sadzby.

28 Z judikatúry však vyplýva, že táto úvaha nevyhnutne nezbavuje zdaniteľnú osobu práva na vrátenie celej nadmerne zaplatenej DPH alebo jej časti, ktorú táto zdaniteľná osoba neoprávnene vybrala od konečných spotrebiteľov a zaplatila tomuto daňovému úradu, od daňového úradu dotknutého členského štátu. Je to tak najmä vtedy, ak tejto zdaniteľnej osobe vznikla z dôvodu uplatnenia nesprávnej sadzby DPH ujma spojená s poklesom objemu jej predajov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 42 citovanú judikatúru). Inými slovami, neexistencia finančnej straty alebo znevýhodnenia nie je nevyhnutne dôsledkom úplného prenesenia záťaže DPH na konečného spotrebiteľa, pretože aj v takomto prípade mohla hospodárskemu subjektu vzniknúť strata spojená s poklesom objemu jeho predajov (rozsudok z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 56).

29 Vzhľadom na to, že právo zdaniteľnej osoby na vrátenie celej dotknutej nadmerne zaplatenej DPH alebo jej časti je v zásade preukázané, treba preskúmať, či daňové orgány dotknutého členského štátu môžu toto právo podmieniť požiadavkou predchádzajúcej opravy faktúr obsahujúcich nesprávnu sadzbu DPH, čo má za následok systematické odmietanie vrátenia dane, ak sa pri hospodárskych transakciách zdaniteľnej osoby vzhľadom na ich povahu a výšku nevystavovali faktúry, ktoré preto nemôžu byť predmetom opravy, ale vystavovali sa pokladničné doklady z registračnej pokladnice.

30 V tejto súvislosti treba spresniť, že smernica 2006/112 sa nezaoberá otázkou opravy daňových priznaní zdaniteľných osôb v prípade uplatnenia nesprávnej sadzby DPH. Členským štátom teda prináleží, aby v súlade so zásadami efektivity a ekvivalencie vo svojich vnútroštátnych právnych poriadkoch stanovili možnosť opravy bezdôvodne uplatnenej dane.

31 Taký postup, ako je postup daňovej správy dotknutého členského štátu, tým, že znemožňuje túto opravu v prípade, keď hospodárska činnosť zdaniteľnej osoby nevedie k vystavovaniu faktúr, ale k vydávaniu jednoduchých pokladničných dokladov z registračnej pokladnice bez toho, aby sa zohľadnila možnosť dospieť k úplnej a vernej oprave daňových priznaní k DPH vzťahujúcich sa na predmetné transakcie, najmä prostredníctvom údajov uložených v pamäti tejto registračnej pokladnice, je však v rozpore so zásadou efektivity.

32 Pokiaľ ide o zásadu rovnosti zaobchádzania, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že zatiaľ čo o porušenie zásady daňovej neutrality, ktorá je v oblasti DPH vyjadrením zásady rovnosti zaobchádzania, môže ísť len medzi konkurujúcimi si hospodárskymi subjektmi, porušenie všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania sa môže prejavovať ďalšími formami diskriminácie týkajúcej sa hospodárskych subjektov, ktoré si nie sú nevyhnutne konkurentmi, ale nachádzajú sa v porovnateľnej situácii z iných hľadísk (rozsudok zo 14. júna 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, bod 24 a citovaná judikatúra).

33 Stačí konštatovať, že v prejednávanej veci bola zdaniteľná osoba, ktorá v súlade s výkladom, ktorý pôvodne zastávali daňové orgány dotknutého členského štátu, uplatnila sadzbu DPH vo výške 23 %, nevyhnutne znevýhodnená v porovnaní s tými svojimi priamymi konkurentmi, ktorí uplatnili zníženú sadzbu DPH vo výške 8 %, či už z dôvodu čiastočného alebo úplného premietnutia tejto sadzby do jej cien, čo tak ovplyvnilo jej konkurencieschopnosť vo vzťahu k cenám uplatňovaným dotknutými konkurentmi, a teda potenciálne objem jej predajov, alebo z dôvodu zníženia jej ziskovej marže s cieľom zachovať konkurenčné ceny. Taká prax daňových orgánov členského štátu, ako ju opísal vnútroštátny súd, je preto tiež v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

34 Napokon z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že právo Únie umožňuje, aby vnútroštátny právny poriadok zamietol vrátenie bezdôvodne zaplatených daní, ktoré by viedlo k bezdôvodnému obohateniu oprávnených osôb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júna 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, bod 48).

35 Ochrana práv zaručených v tejto oblasti právnym poriadkom Únie tak nevyžaduje vrátenie daní, poplatkov a príspevkov, ktoré boli vybraté v rozpore s právom Únie, pokiaľ sa preukáže, že osoba povinná zaplatiť tieto odvody v skutočnosti preniesla túto povinnosť na iné subjekty (rozsudok zo 16. mája 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, bod 25 a citovaná judikatúra).

36 Pri neexistencii právnej úpravy Únie v oblasti žiadostí o vrátenia daní prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu upraviť podmienky, za ktorých ich možno podať, avšak za predpokladu rešpektovania zásad rovnocennosti a efektivity (rozsudok zo 16. mája 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, bod 26 a citovaná judikatúra).

37 Členský štát preto pod podmienkou, že hospodárske zaťaženie, ktoré spôsobuje neoprávnene vybraná daň zdaniteľnej osobe, bolo úplne neutralizované, môže zamietnuť vrátenie nadmernej protiprávne uplatnenej DPH z dôvodu, že takéto vrátenie by viedlo k bezdôvodnému obohateniu v prospech zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. mája 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, bod 28), o čom sa musí uistiť vnútroštátny súd.

38 Súdny dvor totiž v tejto súvislosti spresnil, že existencia a rozsah bezdôvodného obohatenia, ktoré by zdaniteľnej osobe prinieslo vrátenie neoprávnene vybratej dane z hľadiska práva Únie, predstavujú skutkové otázky, ktoré patria do právomoci vnútroštátneho súdu, ktorý voľne hodnotí dôkazy, ktoré sú mu predložené po ekonomickej analýze zohľadňujúcej všetky relevantné okolnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. mája 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, bod 30 a citovanú judikatúru).

39 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 1 ods. 2 a článok 73 smernice 2006/112 v spojení s článkom 78 písm. a) tejto smernice sa majú v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a rovnosti zaobchádzania vykladať v tom zmysle, že bránia praxi daňovej správy členského štátu, podľa ktorej je v prípade, keď bola pri dodaní tovaru a poskytnutí služieb uplatnená príliš vysoká sadzba DPH, zakázaná oprava splatnej DPH prostredníctvom daňového priznania z toho dôvodu, že pri uskutočňovaní týchto plnení nebola vystavená faktúra, ale boli vystavené pokladničné doklady z registračnej pokladnice. Aj za týchto okolností má zdaniteľná osoba, ktorá nesprávne uplatnila príliš vysokú sadzbu DPH, právo podať žiadosť o vrátenie dane na daňový orgán dotknutého členského štátu, pričom tento orgán sa môže dovolávať bezdôvodného obohatenia tejto zdaniteľnej osoby len vtedy, ak na základe ekonomickej analýzy, ktorá zohľadňuje všetky relevantné okolnosti, preukáže, že hospodárska záťaž, ktorú neoprávnene vybratá daň spôsobila uvedenej zdaniteľnej osobe, bola v celom rozsahu neutralizovaná.

O trovách

40 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 1 ods. 2 a článok 73 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, v spojení s článkom 78 písm. a) tejto smernice

sa majú v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a rovnosti zaobchádzania vykladať v tom zmysle, že:

bránia praxi daňovej správy členského štátu, podľa ktorej je v prípade, keď bola pri dodaní tovaru a poskytnutí služieb uplatnená príliš vysoká sadzba dane z pridanej hodnoty (DPH), zakázaná oprava splatnej DPH prostredníctvom daňového priznania z toho dôvodu, že pri uskutočňovaní týchto plnení nebola vystavená faktúra, ale boli vystavené pokladničné doklady z registračnej pokladnice. Aj za týchto okolností má zdaniteľná osoba, ktorá nesprávne uplatnila príliš vysokú sadzbu DPH, právo podať žiadosť o vrátenie dane na daňový orgán dotknutého členského štátu, pričom tento orgán sa môže dovolávať bezdôvodného obohatenia tejto zdaniteľnej osoby len vtedy, ak na základe ekonomickej analýzy, ktorá zohľadňuje všetky relevantné okolnosti, preukáže, že hospodárska záťaž, ktorú neoprávnene vybratá daň spôsobila uvedenej zdaniteľnej osobe, bola v celom rozsahu neutralizovaná.

Podpisy