Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 21. marca 2024*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Opravljanje storitev v zvezi s prostočasnimi dejavnostmi in izboljševanjem telesne vzdržljivosti – Prodaja kartic za dostop do storitev, katerih resničnost je dokazana z registrsko blagajno in blagajniškimi izpiski – Davčna osnova – Napačna davčna stopnja – Načelo davčne nevtralnosti – Popravek davčnega dolga zaradi spremembe davčne osnove – Nacionalna praksa, ki ob neobstoju računa ne dovoljuje popravka zneska DDV in vračila preveč plačanega DDV – Neobstoj tveganja izgub davčnih prihodkov – Ugovor neupravičene obogatitve“

V zadevi C-606/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 23. junija 2022, ki je na Sodišče prispela 20. septembra 2022, v postopku

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

proti

B. sp. z o.o., nekdanji B. sp.j.,

ob udeležbi

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi N. Wahl (poročevalec), v funkciji predsednika sedmega senata, J. Passer, sodnik, in M. L. Arastey Sahún, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy B. Kołodziej in T. Wojciechowski,

* Jezik postopka: poljščina.

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

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

– za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

– za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in M. Owsiany-Hornung, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 16. novembra 2023

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1(2) in člena 73 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), ob upoštevanju načel davčne nevtralnosti, sorazmernosti in enakega obravnavanja.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktor urada davčne uprave v Bydgoszczu, Poljska) in družbo B. sp.j., ki je po vložitvi tega predloga postala družba B. sp. z o.o., do katerega je prišlo, ker je davčna uprava ob neobstoju računov zavrnila ugotovitev preplačila davka na dodano vrednost (DDV) v korist družbe B. na podlagi popravljenih obračunov DDV, ki jih je predložila ta družba.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1(2) Direktive 2006/112 določa:

„Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem DDV se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

4 Člen 73 te direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

5 Člen 78 te direktive določa:

„Davčna osnova vključuje naslednje elemente:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV;

[…]“

6 Člen 220(1) iste direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec mora zagotoviti, da sam, prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun v naslednjih primerih:

(1) za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec;

[…]“

7 Člen 226 Direktive 2006/112 določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

[…]

(6) količina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev;

(7) datum, na katerega je bila opravljena dobava blaga ali dokončana storitev, […] kolikor se datum lahko določi in se razlikuje od datuma izdaje računa;

[…]

(8) davčna osnova za vsako stopnjo ali oprostitev, cena na enoto brez DDV in kakršni koli popusti ali znižanja, če niso vključeni v ceno na enoto;

(9) uporabljena stopnja DDV;

(10) znesek DDV, ki se plača, razen tam, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta direktiva tak podatek izključuje;

[…]“

8 Člen 226b te direktive, ki je bil uveden z Direktivo 2010/45 in se je uporabljal 1. januarja 2013, določa:

„Glede poenostavljenih računov, izdanih v skladu s členom 220a ter členom 221(1) in (2), države članice zahtevajo najmanj naslednje podatke:

(a) datum izdaje računa;

(b) identifikacija davčnega zavezanca, ki dobavi blago ali opravi storitev;

(c) identifikacijo vrste dobavljenega blaga ali vrste opravljenih storitev;

(d) znesek DDV, ki se plača, ali informacije, ki so potrebne za njegov izračun;

(e) če je izdani račun dokument ali sporočilo, ki se upošteva kot račun v skladu s členom 219, jasna in nedvoumna navedba tega prvotnega računa in konkretne podrobnosti, ki so spremenjene.

Države članice na računih poleg podatkov iz členov 226, 227 in 230 ne smejo zahtevati drugih podatkov.“

Poljsko pravo

9 Člen 29 ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, pozicija 535), v različici, ki je veljala do 31. decembra 2013 (Dz. U. št. 177, pozicija 1054), je določal:

„4a. Če se davčna osnova glede na osnovo, navedeno v izdanem računu, zmanjša, lahko davčni zavezanec davčno osnovo zniža, če pred iztekom roka za predložitev davčnega obračuna za zadevno obračunsko obdobje, v katerem je pridobitelj blaga ali storitve prejel popravek računa, pridobi potrdilo, da je pridobitelj blaga ali storitve, za katerega je bil račun izdan, prejel popravek računa. Če davčni zavezanec potrdilo, da je pridobitelj blaga ali storitev prejel popravek računa, pridobi po izteku roka za predložitev davčnega obračuna za zadevno obračunsko obdobje, lahko ta popravek računa upošteva v obračunskem obdobju, v katerem je to potrdilo pridobil.

[…]

4c. Odstavek 4a se smiselno uporablja v primeru, če se v zvezi z zneskom davka na računu ugotovi napaka in se za račun, v katerem je bil naveden večji znesek davka, kot je bil dolgovan, izda popravek računa.“

10 Ta zakon v različici, ki velja od 1. januarja 2014 (Dz. U. iz leta 2016, pozicija 710), vsebuje člen 29a, katerega odstavka 13 in 14 določata:

„13. V [navedenih] primerih […] se znižanje davčne osnove glede na osnovo, navedeno na izdanem računu z obračunanim davkom, opravi, če davčni zavezanec pred iztekom roka za predložitev obračuna davka za zadevno obračunsko obdobje, v katerem je pridobitelj blaga ali storitve prejel popravek računa, pridobi potrdilo, da je pridobitelj blaga ali storitve, za katerega je bil račun izdan, prejel popravek računa. Če davčni zavezanec potrdilo, da je pridobitelj blaga ali storitev prejel popravek računa, pridobi po izteku roka za predložitev obračuna davka za zadevno obračunsko obdobje, lahko ta popravek računa upošteva v obračunskem obdobju, v katerem je to potrdilo pridobil.

14. Določba iz odstavka 13 se smiselno uporablja v primeru, če se v zvezi z zneskom davka na računu ugotovi napaka in se za račun, na katerem je bil naveden večji znesek davka, kot je bil dolgovan, izda popravek računa.“

11 Člen 3 rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących (uredba ministra za finance o registrskih blagajnah) z dne 14. marca 2013 (Dz. U., pozicija 363) določa:

„[…]

5. Če je v evidencah očitna napaka, jo mora davčni zavezanec nemudoma popraviti tako, da ločeno vpiše naslednje podatke:

(1) napačno evidentirano prodajo (bruto vrednost prodaje in vrednost dolgovanega davka);

(2) kratek opis vzroka napake in okoliščin, v katerih je do nje prišlo, skupaj z originalnim blagajniškim izpiskom, iz katerega je razvidno, da je pri prodaji prišlo do očitne napake.

6. V primeru, navedenem v odstavku 5, davčni zavezanec z uporabo blagajne zabeleži pravilen znesek prodaje.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12 Družba B. kot dejavnost opravlja storitve v zvezi s prostočasnimi dejavnostmi in izboljševanjem telesne vzdržljivosti, in sicer prodajo kartic, ki omogočajo dostop do prostorov športnega kluba in prosto uporabo naprav, ki so v njem. Leta 2016 se je v skladu z novo poljsko davčno ureditvijo na tem področju odločila, da za te storitve uporabi nižjo stopnjo DDV (8 % namesto 23 %).

13 Družba B. je torej 27. januarja 2016 predložila popravljene obračune DDV za mesece od januarja do marca in od junija do oktobra ter za mesec december 2012, za mesece januar, februar, november in december 2013 ter za mesece januar, februar, april in maj 2014.

14 Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (direktor drugega davčnega urada v T., Poljska) je z odločbo z dne 22. junija 2017 zavrnil ugotovitev preplačila DDV v korist družbe B. za zgoraj navedena davčna obdobja, pri čemer je med drugim navedel, da dokler dokument, s katerim se potrjuje, da je bila obdavčljiva dejavnost dejansko opravljena, ni bil popravljen v skladu z zakonom o davku na blago in storitve, davčni zavezanec nima pravice popraviti svojih evidenc in obračunov.

15 Direktor urada davčne uprave v Bydgoszczu je z odločbo z dne 24. novembra 2017 to odločbo potrdil, pri čemer je poudaril, da ni zakonskih določb, ki bi urejale možnost popravka davčne osnove in dolgovanega davka, navedenega v obračunu DDV, za davčna obdobja, na katera se nanaša zahteva za ugotovitev preplačila DDV, v primeru, ko gre za prodajo vstopnic ali kartic za vstop, ki omogočajo uporabo zadevnih naprav, ki ni bila izkazana z računi. Družba B. naj namreč ne bi mogla izdati popravljenih računov, ker računi pri teh prodajah niso bili izdani. Zato naj bi morala družba B. v poljski proračun, ob upoštevanju sistema odbitka, plačati celoten znesek, ki ga je kot dolgovani davek prejela od končnih potrošnikov.

16 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (upravno sodišče vojvodstva v Bydgoszczu), pri katerem je družba B. vložila tožbo zoper zadnjenavedeno odločbo, je to odločbo razveljavilo s sodbo z dne 7. marca 2018, pri čemer je zlasti menilo, da člen 3, od (3) do (6), uredbe ministra za finance o registrskih blagajnah ne zajema vseh dogodkov, ki bi lahko bili razlog za popravek, tako da je popravek mogoč tudi v drugih primerih. Zato je menilo, da ima davčni zavezanec pravico popraviti znesek davka, ki je dolgovan v zvezi s prodajo, katere resničnost dokazujejo

blagajniški izpiski. To, da ni originalnega blagajniškega izpiska, ki bi bil izdan kupcu, naj v zvezi s tem ne bi bila ovira, saj registrska blagajna omogoča večkratno branje podatkov, ki so v njej shranjeni. Tako naj bi bil vpogled v spomin te registrske blagajne zanesljivo sredstvo za razpolaganje z dokazom o transakciji, ki jo je treba zaradi napake davčnega zavezanca popraviti.

17 Direktor urada davčne uprave v Bydgoszczu je zoper sodbo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (upravno sodišče vojvodstva v Bydgoszczu) vložil kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), ki je predložitveno sodišče.

18 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 1(2) in člen 73 Direktive [2006/112] ter načela nevtralnosti, sorazmernosti in enakega obravnavanja razlagati tako, da praksi nacionalnih državnih organov nasprotujejo v delu, v katerem se – ob sklicevanju na neobstoj pravne podlage v nacionalni zakonodaji in neupravičeno obogatitev – ne dopušča popravek vrednosti davčne osnove in dolgovanega davka, če je bila prodaja blaga in storitev potrošnikom ob uporabi previsoke stopnje DDV evidentirana z registrsko blagajno in potrjena z blagajniškimi izpiski, in ne z računi z izkazanim DDV, cena (bruto prodajna vrednost) pa se zaradi tega popravka ni spremenila?“

Vprašanje za predhodno odločanje

19 Najprej je treba opozoriti, da mora Sodišče v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenega s členom 267 PDEU, nacionalnemu sodišču dati koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. S tega vidika mora Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanja, ki so mu predložena (glej v tem smislu sodbo z dne 27. marca 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, točka 25 in navedena sodna praksa).

20 Pri tem lahko Sodišče iz vseh elementov, ki jih je predložilo nacionalno sodišče, in zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe, ob upoštevanju predmeta spora o glavni stvari izbere pravila in načela prava Unije, ki jih je treba razložiti (sodba z dne 27. marca 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, točka 26 in navedena sodna praksa).

21 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da je predložitveno sodišče člen 78(a) Direktive 2006/112 pravilno navedlo kot del pravnega okvira, ki se uporablja za spor o glavni stvari, saj so v tej določbi navedeni elementi, ki jih je treba vključiti v davčno osnovo iz člena 73 te direktive, ki ga predložitveno sodišče omenja v svojem vprašanju.

22 Zato je treba to vprašanje razumeti tako, da se z njim v bistvu sprašuje, ali je treba člen 1(2) in člen 73 te direktive v povezavi s členom 78(a) te direktive razlagati tako, da ob upoštevanju načel davčne nevtralnosti, sorazmernosti in enakega obravnavanja nasprotujeta praksi davčne uprave države članice, v skladu s katero je, če so bile dobave blaga in storitve opravljene po previsoki stopnji DDV, popravek dolgovanega DDV z davčnim obračunom prepovedan, ker za te transakcije niso bili izdani računi, ampak izpiski iz registrske blagajne.

23 V zvezi s tem je treba poudariti, da skupni sistem DDV zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma predmet DDV (sodba z dne 21. oktobra 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, točka 36 in navedena sodna praksa).

24 Iz tega izhaja, da bi davčna uprava države članice nesorazmerno kršila načelo nevtralnosti DDV, če bi kljub temu, da je skupni sistem DDV namenjen temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti, davčnega zavezanca obremenila z DDV, do vračila katerega je upravičen (sodba z dne 21. oktobra 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, točka 55).

25 Zato je treba najprej ugotoviti, ali je davčni zavezanec, če je za opravljene transakcije, ki so predmet DDV, napačno, vendar v skladu s smernicami, ki jih je prvotno podala davčna uprava zadevne države članice, uporabil splošno stopnjo DDV, v obravnavanem primeru stopnjo 23 %, medtem ko je bila pravilna nižja stopnja 8 %, upravičen zahtevati vračilo.

26 Glede na to, da je v skladu z načelom nevtralnosti DDV, na katero je bilo opozorjeno v točkah 23 in 24 te sodbe, namen sistema DDV obremeniti zgolj končnega potrošnika (sodba z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoğin, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34 in navedena sodna praksa), je treba namreč šteti, da cena, dogovorjena med njim in dobaviteljem blaga ali ponudnikom storitev, vključuje DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s temi transakcijami, ne glede na to, ali so bile za te transakcije izdani računi ali ne (glej v tem smislu sodbo z dne 1. julija 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, točka 34).

27 Ta razlaga izhaja iz člena 78(a) Direktive 2006/112, v skladu s katerim sam DDV ni vključen v davčno osnovo, kar pomeni, da je DDV že po samem zakonu vedno vključen v dogovorjeno ceno, tudi v primeru napake davčnega zavezanca pri določitvi stopnje, ki jo je treba uporabiti.

28 Vendar iz sodne prakse izhaja, da zaradi te ugotovitve davčnemu zavezancu ni nujno odvzeta pravica, da mu davčna uprava zadevne države članice vrne ves ali del presežka DDV, ki ga je pobral od končnih potrošnikov in nakazal tej davčni upravi. To velja med drugim, če je ta davčni zavezanec zaradi uporabe napačne stopnje DDV utrpel škodo, ki je povezana z zmanjšanjem obsega njegove prodaje (glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, točka 42 in navedena sodna praksa). Z drugimi besedami, to, da se celotni DDV prenese na končnega potrošnika, ne pomeni nujno, da ne more obstajati finančna izguba ali manj ugoden položaj, saj je lahko gospodarski udeleženec tudi v takem položaju utrpel izgubo, povezano z zmanjšanjem količine prodaje (sodba z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, točka 56).

29 Dalje, ker je načeloma ugotovljeno, da ima davčni zavezanec pravico do vračila celotnega ali dela preplačila DDV, je treba preučiti, ali lahko davčna uprava države članice to pravico pogojuje s predhodno zahtevo za popravek računov, na katerih je bila navedena napačna stopnja DDV, posledica česar je sistematično zavračanje vračil, če v zvezi z ekonomskimi transakcijami davčnega zavezanca zaradi njihove narave in zneska ni bil izdan račun, ampak so bili izdani le izpiski iz registrske blagajne, zaradi česar računa tudi ni mogoče popraviti.

30 V zvezi s tem je treba pojasniti, da Direktiva 2006/112 ne ureja vprašanja popravljanja davčnih obračunov s strani davčnih zavezancev v primeru uporabe napačne stopnje DDV. Države članice morajo torej v svojih nacionalnih pravnih redih ob spoštovanju načel učinkovitosti in enakovrednosti določiti možnost popravka neupravičeno obračunanega davka.

31 Vendar je praksa, kakršna je praksa davčne uprave zadevne države članice, v skladu s katero je tak popravek nemogoč, če davčni zavezanec v zvezi s svojo ekonomsko dejavnostjo ne izdaja računov, ampak samo izpiske iz registrske blagajne, in v skladu s katero se ne upošteva možnost, da bi se

popoln in natančen popravek obračunov DDV, ki se nanaša na zadevne transakcije, dosegel, med drugim, z uporabo podatkov, shranjenih v spominu te registrske blagajne, v nasprotju z načelom učinkovitosti.

32 V zvezi z načelom enakega obravnavanja iz sodne prakse Sodišča izhaja, da medtem ko je kršitev načela davčne nevtralnosti, s katerim je na področju DDV izraženo načelo enakega obravnavanja, mogoče predvideti le med konkurenčnimi gospodarskimi subjekti, se kršitev splošnega načela enakega obravnavanja na davčnem področju lahko izkaže prek drugih vrst diskriminacije, ki vpliva na gospodarske udeležence, ki niso nujno konkurenti, ampak so primerljivi v drugih pogledih (sodba z dne 14. junija 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, točka 24 in navedena sodna praksa).

33 Zadostuje ugotovitev, da je bil v obravnavanem primeru davčni zavezanec, ki je v skladu z razlago, ki jo je prvotno zagovarjala davčna uprava zadevne države članice, uporabil 23-odstotno stopnjo DDV, nujno v slabšem položaju v primerjavi s tistimi njegovimi neposrednimi konkurenti, ki so uporabili znižano 8-odstotno stopnjo DDV, bodisi zaradi tega, ker je to stopnjo deloma ali v celoti vključil v svoje cene, kar je vplivalo na njegovo konkurenčnost v primerjavi s cenami, ki so jih zaračunavali ti konkurenti, in s tem morda na obseg njegove prodaje, bodisi zaradi zmanjšanja svoje marže, da bi ohranil konkurenčne cene. Praksa davčne uprave države članice, kot jo je opisalo predložitveno sodišče, je torej tudi v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

34 Nazadnje, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da pravo Unije dopušča, da nacionalni pravni sistem zavrne vračilo neupravičeno pobranih davkov, če to povzroči neupravičeno obogatitev upravičencev za vračilo (glej v tem smislu sodbo z dne 18. junija 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, točka 48).

35 Tako varstvo pravic, ki jih v zvezi s tem zagotavlja pravni red Unije, torej ne nalaga povračila davkov, carin in dajatev, pobranih v nasprotju s pravom Unije, če se dokaže, da je oseba, ki je zavezana plačati te dajatve, te dejansko prevalila na druge subjekte (sodba z dne 16. maja 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, točka 25 in navedena sodna praksa).

36 Ker zahtev za povračilo davkov zakonodaja Unije ne ureja, je treba v notranjem pravnem redu vsake države članice predvideti pogoje, pod katerimi se te zahteve lahko odobrijo, pri čemer je treba upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti (sodba z dne 16. maja 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, točka 26 in navedena sodna praksa).

37 Zato država članica lahko, če je bilo ekonomsko breme, s katerim je bil zaradi neupravičeno pobranega davka obremenjen davčni zavezanec, v celoti nevtralizirano, zavrne povračilo presežka DDV, ki je bil nepravilno obračunan, saj bi tako povračilo pomenilo neupravičeno obogatitev davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 16. maja 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, točka 28), kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

38 Sodišče je namreč v zvezi s tem pojasnilo, da sta obstoj in obseg neupravičene obogatitve davčnega zavezanca zaradi vračila davka, ki je bil z vidika prava Unije nepravilno pobran, dejanski vprašanji, za kateri je pristojno nacionalno sodišče, ki mora v okviru ekonomske analize, pri kateri upošteva vse upoštevne okoliščine, opraviti prosto presojo dokazov, ki so mu predloženi (glej v tem smislu sodbo z dne 16. maja 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, točka 30 in navedena sodna praksa).

39 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 1(2) in člen 73 Direktive 2006/112 v povezavi s členom 78(a) te direktive razlagati tako, da ob upoštevanju načel davčne nevtralnosti, učinkovitosti in enakega obravnavanja nasprotujeta praksi davčne uprave države članice, v skladu s katero je, če so bile dobave blaga oziroma storitve opravljene po previsoki stopnji DDV, popravek dolgovanega DDV z davčnim obračunom prepovedan, ker za te transakcije niso bili izdani računi, ampak izpiski iz registrske blagajne. Tudi v teh okoliščinah ima davčni zavezanec, ki je napačno uporabil previsoko stopnjo DDV, pravico, da pri davčni upravi zadevne države članice vloži zahtevek za vračilo, ta uprava pa se lahko na neupravičeno obogatitev tega davčnega zavezanca sklicuje le, če je v okviru ekonomske analize, pri kateri so bile upoštevane vse upoštevne okoliščine, dokazala, da je bilo ekonomsko breme, ki ga je davčni zavezanec nosil zaradi neupravičeno pobranega davka, v celoti nevtralizirano.

Stroški

40 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 1(2) in člen 73 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, v povezavi s členom 78(a) te direktive

je treba razlagati tako, da

ob upoštevanju načel davčne nevtralnosti, učinkovitosti in enakega obravnavanja nasprotujeta praksi davčne uprave države članice, v skladu s katero je, če so bile dobave blaga oziroma storitve opravljene po previsoki stopnji davka na dodano vrednost (DDV), popravek dolgovanega DDV z davčnim obračunom prepovedan, ker za te transakcije niso bili izdani računi, ampak izpiski iz registrske blagajne. Tudi v teh okoliščinah ima davčni zavezanec, ki je napačno uporabil previsoko stopnjo DDV, pravico, da pri davčni upravi zadevne države članice vloži zahtevek za vračilo, ta uprava pa se lahko na neupravičeno obogatitev tega davčnega zavezanca sklicuje le, če je v okviru ekonomske analize, pri kateri so bile upoštevane vse upoštevne okoliščine, dokazala, da je bilo ekonomsko breme, ki ga je davčni zavezanec nosil zaradi neupravičeno pobranega davka, v celoti nevtralizirano.

Podpisi