



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

21. března 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Poskytování služeb souvisejících s volnočasovými aktivitami a zlepšováním fyzické kondice – Prodej permanentek na služby, jehož reálnost je prokázána registrační pokladnou a pokladními doklady – Základ daně – Pochybení při uplatnění sazby daně – Zásada daňové neutrality – Oprava výše daňového dluhu z důvodu změny základu daně – Vnitrostátní praxe, která v případě absence faktury neumožňuje opravu výše DPH a vrácení přeplatku na odvedené dani – Absence nebezpečí ztráty daňových příjmů – Námitka bezdůvodného obohacení“

Ve věci C-606/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko) ze dne 23. června 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 20. září 2022, v řízení

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

proti

B. sp. z o.o., dříve B. sp.j.,

za účasti:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení: N. Wahl (zpravodaj), vykonávající funkci předsedy sedmého senátu, J. Passer a M. L. Arastey Sahún, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

* Jednací jazyk: polština.

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy: B. Kołodziej a T. Wojciechowski,
- za B. sp. z o.o.: R. Baraniewicz, T. Pabiański a J. Tokarski, poradcy podatkowi, a A. Zubik, radca prawny,
- za Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców: P. Chrupek, radca prawny,
- za polskou vládu: B. Majczyna, jako zmocněnec,
- za Evropskou komisi: J. Jokubauskaitė a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 16. listopadu 2023,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 1 odst. 2 a článku 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice 2006/112“) ve světle zásad daňové neutrality, proporcionality a rovného zacházení.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi ředitelem daňové správy v Bydhošti (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, Polsko) a společností B. sp. j., nyní po podání uvedené žádosti B. sp. z o.o., ve věci odmítnutí daňové správy konstatovat při absenci faktury přeplatek daně z přidané hodnoty (DPH) ve prospěch společnosti B., který plyne z opravných příznání k DPH podaných touto společností.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 1 odst. 2 směrnice 2006/112 stanoví:

„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

4 Článek 73 písm. a) uvedené směrnice zní:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

5 Článek 78 uvedené směrnice stanoví:

„Základ daně zahrnuje tyto položky:

a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH;

[...]“

6 Článek 220 odst. 1 téže směrnice uvádí:

„Každá osoba povinná k dani zajistí, že buď ona sama, nebo pořizovatel zboží nebo příjemce služby, nebo jejím jménem a na její účet třetí osoba vystaví fakturu v těchto případech:

1) za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani[...]

[...]“

7 Článek 226 směrnice 2006/112 zní následovně:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[...]

6) množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby;

7) den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytnutí služby, [...] pokud jej lze určit a liší se ode dne vystavení faktury;

[...]

8) základ daně pro každou sazbu nebo osvobození, jednotkovou cenu bez DPH a veškeré slevy nebo rabaty, pokud nejsou obsaženy v jednotkové ceně;

9) uplatněnou sazbu daně;

10) výši daně, jež má být odvedena, není-li uplatněn zvláštní režim, pro který tato směrnice tento údaj nepřípouští;

[...]“

8 Článek 226b uvedené směrnice, doplněný směrnicí 2010/45 a použitelný k 1. lednu 2013, stanoví:

„U zjednodušených faktur vystavených podle článku 220a a čl. 221 odst. 1 a 2 vyžadují členské státy alespoň tyto údaje:

- a) datum vystavení;
- b) identifikaci osoby povinné k dani, jež dodává zboží nebo poskytuje službu;
- c) identifikaci druhu dodaného zboží nebo poskytnuté služby;
- d) výši daně, která má být odvedena, nebo údaje potřebné k jejímu výpočtu;
- e) je-li vystavenou fakturou doklad nebo sdělení, jež jsou za fakturu považovány podle článku 219, konkrétní a jednoznačný odkaz na původní fakturu a konkrétní údaje, jež se mění.

Členské státy nesmí vyžadovat, aby byly na faktuře uvedeny údaje jiné než ty, které jsou stanoveny v člancích 226, 227 a 230.“

Polské právo

9 Článek 29 zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. č. 54, položka 535) ve znění účinném do 31. prosince 2013 (Dz. U. č. 177, položka 1054) uváděl:

„4a V případě, kdy se základ daně snižuje oproti základu stanovenému ve vystavené faktuře, osoba povinná k dani sníží základ daně pod podmínkou, že má před uplynutím lhůty pro podání přiznání k DPH za zdaňovací období, ve kterém příjemce zboží nebo služby obdržel opravnou fakturu, potvrzení o přijetí opravné faktury uvedeným příjemcem. Obdrží-li osoba povinná k dani potvrzení, že příjemce zboží nebo služby obdržel opravnou fakturu, až po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, může opravnou fakturu uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém potvrzení obdržela.

[...]

4c Ustanovení odstavce 4a se v případě, kdy je ve faktuře zjištěna chyba ve výši daně a je vystavena opravná faktura, použije přiměřeně i na fakturu, ve které je vykázána vyšší než dlužná částka daně.“

10 Uvedený zákon ve znění účinném od 1. ledna 2014 (Dz. U. 2016, položka 710) obsahuje článek 29a, jehož odstavce 13 a 14 znějí následovně:

„13. V [určených případech] se snížení základu daně oproti základu uvedenému na vystavené faktuře s uvedenou daní provede za podmínky, že osoba povinná k dani získala před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání za dané zdaňovací období, ve kterém příjemce zboží nebo služeb obdržel opravnou fakturu, potvrzení o přijetí opravné faktury příjemcem zboží nebo zákazníkem, pro kterého byla faktura vystavena. Obdrží-li osoba povinná k dani potvrzení, že příjemce zboží nebo služby obdržel opravnou fakturu, až po uplynutí lhůty pro podání daňového

příznání za příslušné zdaňovací období, může opravnou fakturu uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém potvrzení obdržela.

14. Ustanovení odstavce 13 se v případě, kdy je ve faktuře zjištěna chyba ve výši daně a je vystavena opravná faktura, použije přiměřeně i na fakturu, ve které je vykázána vyšší než dlužná částka daně.“

- 11 Článek 3 vyhlášky ministra financí o registračních pokladnách (rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących) ze dne 14. března 2013 (Dz. U., položka 363) stanoví:

„[...]

5. V případě zjevné chyby v evidenci ji osoba povinná k dani neprodleně opraví tak, že v samostatné evidenci uvede:

- 1) chybně zaznamenaný prodej (hrubou hodnotu prodeje a výši splatné daně);
- 2) stručný popis důvodu a okolností, za kterých k omylu došlo, a přiloží originál pokladního dokladu týkajícího se prodeje, při kterém došlo ke zjevnému omylu.

6. V případě uvedeném v odstavci 5 zaeviduje osoba povinná k dani pomocí registrační pokladny správnou hodnotu prodeje.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 12 B. poskytuje služby související s volnočasovými aktivitami a zlepšováním fyzické kondice, a sice prodej permanentek umožňujících přístup do prostor sportovního klubu a volné využívání zařízení, která se v něm nacházejí. V roce 2016 se na základě nové polské daňové doktríny v této oblasti rozhodla uplatňovat na tyto služby sníženou sazbu DPH (8 % namísto 23 %).
- 13 Dne 27. ledna 2016 tedy B. podala opravná příznání k DPH za leden až březen, červen až říjen a prosinec 2012, jakož i za leden, únor, listopad a prosinec 2013 a leden, únor, duben a květen 2014.
- 14 Rozhodnutím ze dne 22. června 2017 vedoucí druhého finančního úřadu v T. (Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T., Polsko) odmítl uznat přeplatek na DPH ve prospěch společnosti B. za výše uvedená zdaňovací období, přičemž zejména uvedl, že pokud není dokument potvrzující uskutečnění zdanitelné činnosti opraven podle zákona o dani ze zboží a služeb, nemá osoba povinná k dani právo opravit svou evidenci ani daňová příznání.
- 15 Rozhodnutím ze dne 24. listopadu 2017 ředitel daňové správy v Bydhošti toto rozhodnutí potvrdil, přičemž zdůraznil, že neexistují žádné předpisy upravující možnost opravy základu daně a dlužné daně uvedené v příznání k DPH za zdaňovací období, jichž se týká žádost o uznání přeplatku na DPH v případě prodeje vstupenek nebo permanentek umožňujících využívat dotčená zařízení, jež nebyly podloženy fakturami. B. totiž z důvodu nevystavení faktur při těchto prodejích nemohla opravné faktury vystavit. B. tedy byla po zohlednění režimu odpočtů povinna odvést do polského státního rozpočtu celou částku vybranou jako dlužná daň od konečných spotřebitelů.

- 16 B. podala proti posledně uvedenému rozhodnutí žalobu k vojvodskému správnímu soudu v Bydhošti (Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy), který ho rozsudkem ze dne 7. března 2018 zrušil, když měl zejména za to, že čl. 3 odst. 3 až 6 vyhlášky ministra financí o registračních pokladnách nepokrývá všechny události, které mohou představovat důvod pro opravu, takže oprava je možná i v jiných situacích. V důsledku toho měl za to, že osoba povinná k dani má nárok na opravu výše daně z prodeje, jejichž existence je prokázána pokladními doklady. Absence originálu pokladního dokladu vydaného kupujícím nepředstavuje v tomto ohledu překážku, neboť registrační pokladna umožňuje opakované čtení údajů, které jsou v ní zaznamenány. Nahlédnutí do paměti této pokladny je spolehlivým prostředkem k získání důkazu o plnění, kterého se týká oprava z důvodu pochybení osoby povinné k dani.
- 17 Ředitel daňové správy v Bydhošti podal proti rozsudku vojvodského správního soudu v Bydhošti (Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy) kasační opravný prostředek k Nejvyššímu správnímu soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko), který je předkládajícím soudem.
- 18 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 1 odst. 2 a článek 73 směrnice [2006/112] a zásady neutrality, proporcionality a rovného zacházení vykládány v tom smyslu, že brání praxi vnitrostátních daňových orgánů v rozsahu, v němž tato praxe neumožňuje – s poukazem na neexistenci vnitrostátního právního základu a na bezdůvodné obohacení – opravu výše základu daně a dlužné daně, pokud byl prodej zboží a služeb spotřebitelům s nadměrnou sazbou DPH zaevidován registrační pokladnou a potvrzen pokladními doklady, nikoli však fakturami s uvedenou DPH, přičemž cena (hrubá hodnota prodeje) by se v důsledku této opravy nezměnila?“

K předběžné otázce

- 19 Úvodem je třeba připomenout, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, který mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší případně přeformulovat otázku, která mu je položena (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. března 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 25 a citovaná judikatura).
- 20 Za tímto účelem může Soudní dvůr ze všech poznatků předložených vnitrostátním soudem, zejména pak z odůvodnění předkládacího rozhodnutí vyvodit, které normy a zásady unijního práva je s přihlédnutím k předmětu sporu třeba vyložit (rozsudek ze dne 27. března 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 26 a citovaná judikatura).
- 21 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že předkládající soud správně uvedl čl. 78 písm. a) směrnice 2006/112 jako součást právního rámce použitelného na spor v původním řízení, jelikož toto ustanovení upřesňuje prvky, které je třeba zahrnout do základu daně uvedeného v článku 73 této směrnice, který předkládající soud zmiňuje ve své otázce.
- 22 Tuto otázku je proto třeba chápat tak, že její podstatou je, zda čl. 1 odst. 2 a článek 73 uvedené směrnice ve spojení s jejím čl. 78 písm. a) musí být ve světle zásad daňové neutrality, proporcionality a rovného zacházení vykládány v tom smyslu, že brání praxi daňové správy

členského státu, podle které je oprava dlužné DPH prostřednictvím daňového přiznání zakázána, pokud při dodání zboží a poskytnutí služeb byla uplatněna příliš vysoká sazba DPH, z důvodu, že tato plnění vedla nikoliv k fakturaci, nýbrž k vydání dokladu z registrační pokladny.

- 23 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že společný systém DPH zaručuje, že všechny ekonomické činnosti jsou bez ohledu na cíle nebo výsledky z těchto činností vyplývající, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH, zdaněny neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 21. října 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 36 a citovaná judikatura).
- 24 Z toho vyplývá, že daňová správa členského státu by nepřiměřeně zasahovala do zásady neutrality DPH, kdyby na osobu povinnou k dani přenesla DPH, na jejíž vrácení má tato osoba nárok, zatímco společný systém DPH má za cíl zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho hospodářských činností (rozsudek ze dne 21. října 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 55).
- 25 Nejprve je tedy třeba určit, zda v případě, kdy osoba povinná k dani uplatnila na plnění podléhající DPH, která uskutečňuje, nesprávně, avšak v souladu s pokyny původně poskytnutými daňovou správou dotčeného členského státu základní sazbu DPH, v tomto případě 23 %, zatímco správná byla snížená sazba 8 %, má tato nárok na vrácení daně.
- 26 Vzhledem k tomu, že na základě zásady neutrality DPH připomenuté v bodech 23 a 24 tohoto rozsudku vede systém DPH k zatížení toliko konečného spotřebitele (rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulicã a Plavoġin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34 a citovaná judikatura), je totiž třeba mít za to, že cena dohodnutá mezi ním a dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služeb zahrnuje DPH nezávisle na tom, zda tato plnění byla fakturována (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. července 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, bod 34).
- 27 Tento výklad vyplývá z čl. 78 písm. a) směrnice 2006/112, podle něhož samotná DPH není zahrnuta do základu daně, což má za logický následek, že DPH je *ipso iure* vždy zahrnuta do sjednané ceny, a to i v případě pochybení osoby povinné k dani při stanovení použitelné sazby.
- 28 Z judikatury nicméně vyplývá, že tato úvaha nutně nezabavuje osobu povinnou k dani nároku na vrácení celého přeplatku DPH, který chybně vybrala od konečných spotřebitelů a odvedla daňové správě dotčeného členského státu, nebo jeho části, vůči této správě. Je tomu tak zejména tehdy, když této osobě povinné k dani vznikla z důvodu použití nesprávné sazby DPH škoda související se snížením objemu jejích prodejů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 42 a citovaná judikatura). Jinými slovy, neexistence finanční ztráty nebo finančního znevýhodnění není nutně důsledkem úplného přenesení DPH na konečného spotřebitele, neboť i v tomto případě mohla subjektu vzniknout ztráta v souvislosti se snížením objemu jeho prodejů (rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 56).
- 29 Dále, jelikož je nárok osoby povinné k dani na vrácení celého dotčeného přeplatku DPH nebo jeho části v zásadě prokázán, je třeba zkoumat, zda daňová správa dotčeného členského státu může tento nárok podmínit požadavkem předchozí opravy faktur obsahujících nesprávnou sazbu DPH, v důsledku čehož dochází k systematickému odmítání vrácení daně, pokud ekonomické operace osoby povinné k dani vedly vzhledem ke své povaze a hodnotě nikoliv k vystavení faktury, která nemůže být předmětem opravy, ale k vydání dokladu z registrační pokladny.

- 30 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že směrnice 2006/112 se aspektem opravy daňových příznání osob povinných k dani v případě použití nesprávné sazby DPH nezabývá. Členským státům tedy přísluší, aby ve vnitrostátních právních rádech při dodržení zásad efektivity a rovnocennosti stanovily možnost opravy chybně uplatněné daně.
- 31 Taková praxe, jako je praxe daňové správy dotyčného členského státu, která tím, že tuto opravu znemožňuje, pokud ekonomická činnost osoby povinné k dani vede nikoliv k vystavování faktur, ale pouze k vydávání dokladů z registrační pokladny, aniž je zohledněna možnost provést úplnou a věrnou opravu příznání k DPH týkajících se dotčených plnění mj. prostřednictvím údajů uložených v paměti této pokladny, přitom porušuje zásadu efektivity.
- 32 Pokud jde o zásadu rovného zacházení, z judikatury Soudního dvora plyne, že zatímco o porušení zásady daňové neutrality, která je v oblasti DPH vyjádřením zásady rovného zacházení, lze uvažovat pouze mezi konkurenčními hospodářskými subjekty, porušení obecné zásady rovného zacházení se může v daňové oblasti vyznačovat dalšími typy diskriminace postihující hospodářské subjekty, které nejsou nutně v soutěžním vztahu, avšak nacházejí se v situaci srovnatelné z jiného hlediska (rozsudek ze dne 14. června 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, bod 24 a citovaná judikatura).
- 33 Stačí konstatovat, že v projednávaném případě byla osoba povinná k dani, která v souladu s výkladem původně zastávaným daňovou správou dotčeného členského státu uplatnila sazbu DPH ve výši 23 %, nutně znevýhodněna ve srovnání se svými přímými konkurenty, kteří uplatnili sníženou sazbu DPH ve výši 8 %, ať už z důvodu částečného nebo úplného promítnutí této sazby do svých cen, čímž byla ovlivněna její konkurenceschopnost v porovnání s dotčenými konkurenty, a tím i potažmo objem jejích prodejů, nebo z důvodu snížení její ziskové marže, kdyby chtěla udržet ceny konkurenceschopné. Taková praxe daňové správy členského státu, jako je praxe popsána předkládajícím soudem, je tedy rovněž v rozporu se zásadou daňové neutrality.
- 34 A konečně, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že unijní právo nebrání tomu, aby vnitrostátní právní řád odmítl vrácení bezdůvodně vybraných daní, které by vedlo k bezdůvodnému obohacení oprávněných osob (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. června 2009, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, bod 48).
- 35 Ochrana práv zaručených v této oblasti unijním právním řádem neukládá vrácení daní, poplatků a příspěvků vybraných v rozporu s unijním právem, pokud se prokáže, že osoba, jež byla nucena takto vybrané částky odvádět, je skutečně přenesla na další subjekty (rozsudek ze dne 16. května 2013, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, bod 25 a citovaná judikatura).
- 36 Při neexistenci unijní právní úpravy ve věci žádostí o vrácení daní přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých mohou být tyto žádosti podávány, avšak za předpokladu dodržení zásad rovnocennosti a efektivity (rozsudek 16. května 2013, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, bod 26 a citovaná judikatura).
- 37 Členský stát proto může odmítnout vrácení protiprávně uplatněného přeplatku na DPH z důvodu, že by takové vrácení vedlo k bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani, za podmínky, že ekonomická zátěž takové osoby, kterou jí způsobila nesprávně vybraná daň, byla zcela neutralizována (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2013, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, bod 28), což musí ověřit předkládající soud.

- 38 Soudní dvůr totiž v tomto ohledu upřesnil, že existence a rozsah bezdůvodného obohacení, které by osobě povinné k dani přineslo vrácení daně vybrané v rozporu s unijním právem, představují skutkové otázky, k jejímž posouzením je příslušný vnitrostátní soud, který má na základě ekonomické analýzy, která zohlední všechny relevantní okolnosti, volnost při hodnocení důkazů, které mu jsou předloženy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2013, Alakor Gabonatermeló és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, bod 30 a citovaná judikatura).
- 39 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 1 odst. 2 a článek 73 směrnice 2006/112 ve spojení s jejím čl. 78 písm. a) musí být ve světle zásad daňové neutrality, proporcionality a rovného zacházení vykládány v tom smyslu, že brání praxi daňové správy členského státu, podle které je oprava dlužné DPH prostřednictvím daňového přiznání zakázána, pokud při dodání zboží a poskytnutí služeb byla uplatněna příliš vysoká sazba DPH, z důvodu, že tato plnění vedla nikoliv k fakturaci, nýbrž k vydání dokladu z registrační pokladny. I za těchto okolností má osoba povinná k dani, která nesprávně uplatnila příliš vysokou sazbu DPH, právo předložit daňové správě dotyčného členského státu žádost o vrácení daně, přičemž tato správa se může dovolávat bezdůvodného obohacení uvedené osoby pouze tehdy, pokud na základě ekonomické analýzy, která zohlední všechny relevantní okolnosti, prokáže, že hospodářská zátěž této osoby, kterou jí způsobila bezdůvodně vybraná daň, byla zcela neutralizována.

K nákladům řízení

- 40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 1 odst. 2 a článek 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, ve spojení s čl. 78 písm. a) prvně uvedené směrnice,

musí být ve světle zásad daňové neutrality, proporcionality a rovného zacházení vykládány v tom smyslu, že

brání praxi daňové správy členského státu, podle které je oprava dlužné daně z přidané hodnoty (DPH) prostřednictvím daňového přiznání zakázána, pokud při dodání zboží a poskytnutí služeb byla uplatněna příliš vysoká sazba DPH, z důvodu, že tato plnění vedla nikoliv k fakturaci, nýbrž k vydání dokladu z registrační pokladny. I za těchto okolností má osoba povinná k dani, která nesprávně uplatnila příliš vysokou sazbu DPH, právo předložit daňové správě dotyčného členského státu žádost o vrácení daně, přičemž tato správa se může dovolávat bezdůvodného obohacení uvedené osoby pouze tehdy, pokud na základě ekonomické analýzy, která zohlední všechny relevantní okolnosti, prokáže, že hospodářská zátěž této osoby, kterou jí způsobila bezdůvodně vybraná daň, byla zcela neutralizována.

Podpisy