

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 23. apríla 2015 (*)

„Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Zásada daňovej neutrality – Osoba povinná platiť DPH – Zaplatenie DPH príjemcom v dôsledku omylu – Povinnosť poskytovateľa služieb zaplatiť DPH – Odmietnutie priznať poskytovateľovi služieb vrátenie DPH“

Vo veci C-111/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vърховен административен съд (Bulharsko) z 24. februára 2014 a doručený Súdnemu dvoru 7. marca 2014, ktorý súvisí s konaním:

GST – Spôriviz AG Germanija

proti

Direktor na Direkcija „Обжалване и данъкоосигурителна практика“ Пловдив при Централно управление на Националната агенция за приходите,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory S. Rodin, sudcovia A. Borg Barthet (spravodajca) a E. Levits,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– Direktor na Direkcija „Обжалване и данъкоосигурителна практика“ Пловдив при Централно управление на Националната агенция за приходите, v zastúpení: G. Arnaudov, splnomocnený zástupca,

– bulharská vláda, v zastúpení: E. Petranova a M. Georgieva, splnomocnené zástupkyne,

– grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis a I. Kotsoni, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: S. Petrova a C. Soulay, splnomocnené zástupkyne,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 193 a 194 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L

347, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010 (Ú. v. EÚ L 326, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásady neutrality dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníci sú GST – Srviz AG Germanija (ďalej len „GST – Srviz“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i dan“ no osiguitelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, (riadite? riadite?stva „Opravné prostriedky a postupy v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia“ pre mesto Plovdiv pri Ústrednej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy, ďalej len „Direktor“) vo veci odmietnutia tohto posledného uvedeného vrátiť DPH spoločnosti GST – Srviz.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 193 smernice o DPH stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď sa platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202.“

4 Článok 194 tejto smernice stanovuje:

„1. Ak zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb uskutočňuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území členského štátu, v ktorom je DPH splatná, členské štáty môžu ustanoviť, že osobou povinnou platiť daň je príjemca dodaného tovaru alebo poskytovaných služieb.

2. Členské štáty stanovujú podmienky pre vykonávanie odseku 1.“

Bulharské právo

5 Článok 82 bulharského zákona o DPH (Zakon za dan?k v?rchu dobavenata stojnost, DV ?. 63 zo 4. augusta 2006), v znení uplatniteľnom v konaní vo veci samej (ďalej len „ZDDS“) určuje dlžníka DPH v prípade zdaniteľného plnenia.

6 Článok 82 ods. 1 ZDDS stanovuje:

„Daň platí dodávateľ zdaniteľného tovaru alebo poskytovateľ zdaniteľnej služby registrovaný na účely DPH podľa tohto zákona, s výnimkou prípadov upravených v odsekoch 4 a 5.“

7 V súlade s uvedeným článkom 82 ods. 2 „ak je dodávateľ alebo poskytovateľ zdaniteľnou osobou, ktorá nie je usadená v tuzemsku a miesto uskutočnenia zdaniteľného dodania alebo poskytovania služby sa nachádza v tuzemsku, bude príjemca povinný platiť daň v prípade:

...

(3) poskytovania služby, ak je príjemca zdaniteľnou osobou podľa článku 3 ods. 1, 5 a 6.“

8 Podľa článku 71 ods. 1 bodu 1 ZDDS „zdaniteľná osoba uplatní svoje právo na odpodet dane, ak spĺňa nasledujúce podmienky:... má k dispozícii daňový doklad vyhotovený podľa požiadaviek článkov 114 a 115, v ktorom je daň vykázaná v osobitnom riadku v súvislosti s dodaním tovaru alebo s poskytovaním služieb, ktorých je nadobúdateľom alebo príjemcom...“.

9 ?lánok 102 ods. 1 ZDDS stanovuje:

„Ak da?ová správa ur?í, že osoba nespĺnila v?as svoju povinnos? podania žiadosti o registráciu, jej registráciu vykoná rozhodnutím o registrácii, pokia? sú splnené podmienky registrácie.“

10 ?lánok 129 ods. 1, 5 a 7 zákona o da?ovom konaní a konaní vo veciach sociálneho zabezpe?enia (Dan??no?osiguriteln procesualen kodex) stanovuje:

„1. Zapo?ítanie alebo vrátenie vykoná da?ová správa z vlastnej iniciatívy alebo na základe písomnej žiadosti dotknutej osoby. Pokia? zákon nestanoví inak, žiados? o zapo?ítanie alebo vrátenie sa preskúma, ak sa podá v lehote piatich rokov, ktoré sa po?ítajú od 1. januára roka nasledujúceho po roku, v ktorom nastala skuto?nos? odôvod?ujúca vrátenie.

...

5. Da?ová správa je povinná v lehote do 30 dní po predložení právoplatného súdneho alebo správneho rozhodnutia vráti? alebo zapo?íta? pod?a odseku 2 bodu 2 v plnej výške sumy uvedené v tomto rozhodnutí, vrátane úrokov vzniknutých pod?a ods. 6, ak uvedeným rozhodnutím bol uznaný nárok zdanite?nej osoby na zaplatenie: 1. neoprávnene zaplatených, uhradených alebo vybratých súm v súvislosti s da?ami, povinnými príspevkami na sociálne zabezpe?enie, poplatkami, pokutami alebo pe?ažnými sankciami, ktoré ur?ila, vybrala alebo uložila da?ová správa, vrátane súm uhradených na základe písomnej výzvy alebo písomného stanoviska; 2. súm, ktorých vrátenie bolo neoprávnene odmietnuté; 3. priznaných súm, odškodnení a vzniknutých nákladov.

...

7. Rozhodnutia o zapo?ítaní alebo vrátení možno napadnú? žalobou pod?a podmienok žaloby proti rozhodnutiu o dodato?nom vymáhaní dane.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 GST – S?rviz usadená v Nemecku poskytovala v období od 15. februára 2010 do 29. decembra 2010 technické a poradenské služby spoločnosti GST Skafolding Bulgaria EOOD (?alej len „GST Skafolding“), usadenej v Bulharsku. Ke?že GST – S?rviz nemala po?as poskytovania svojich služieb v rámci sporného obdobia stálu prevádzkare? na bulharskom území, GST Skafolding zaplatila DPH splatnú za uvedené služby pod?a mechanizmu prenesenia da?ovej povinnosti stanoveného v ?lánku 82 ods. 2 ZDDS. V tejto súvislosti v súlade s ?lánkom 117 ods. 1 ZDDS GST Skafolding vyhotovila záznamy súvisiace s faktúrami vystavenými spoločnosťou GST – S?rviz, pričom tieto záznamy boli uvedené vo výkaze o predajoch.

12 V rozhodnutí o dodato?nom vymáhaní dane z 12. marca 2012 bulharská da?ová správa konštatovala, že GST – S?rviz mala v období, po?as ktorého poskytovala služby spoločnosti GST Skafolding, stálu prevádzkare? v zmysle § 1 bodu 10 dopl?ujúcich ustanovení k ZDDS, a že GST – S?rviz bola povinná plati? DPH za tieto služby. Dospela k záveru, že táto spoločnosť mala poda? žiados? o registráciu na ú?ely DPH najneskôr do 15. februára 2010. V dôsledku toho sa táto správa domnievala, že uvedená spoločnosť bola povinná plati? DPH za služby poskytované medzi 15. februárom 2010 až 29. decembrom 2010 vo výške 224 914,89 bulharského leva (BGN) a úroky z omeškania.

13 GST – S?rviz zaplatila sumy požadované da?ovou správou 26. marca 2012 a 5. septembra 2012 podala na základe ?lánku 129 ods. 1 zákona o da?ovom konaní a konaní vo veciach sociálneho zabezpe?enia žiados? o zapo?ítanie alebo vrátenie zaplatenej DPH.

14 Da?ová správa vo svojom rozhodnutí o zapo?ítaní alebo vrátení z 1. októbra 2012 odmietla vrátenie z dôvodu, že v prejednávacom prípade neboli splnené zákonné podmienky na vrátenie DPH. Domnievala sa, že vzh?adom na to, že rozhodnutie o dodato?nom vymáhaní dane je právoplatným správnym aktom a neexistuje právoplatné súdne ani správne rozhodnutie v zmysle ?lánku 129 ods. 5 zákona o da?ovom konaní a konaní vo veciach sociálneho zabezpe?enia, zaplatená da? sa nemôže považova? za neoprávnenú alebo za da?, ktorá sa má vráti?.

15 GST – S?rviz podala odvolanie na Direktor. Direktor zamietol toto odvolanie rozhodnutím z 21. decembra 2012, vychádzajúc z toho, že napadnuté rozhodnutie bolo v súlade s právom z dôvodov, na základe ktorých bolo prijaté. Toto rozhodnutie bolo predmetom žaloby podanej na Administrativen s?d Plovdiv (Správny súd v Plovdive). Žaloba bola tiež zamietnutá z dôvodov, ktoré boli zhodné s dôvodmi uvedenými da?ovou správou. GST – S?rviz podala kasa?ný opravný prostriedok na V?rchoven administrativen s?d (Najvyšší správny súd).

16 Vnútroštátny súd zdôraz?uje, že da?ová správa zamietla spoločnosti GST Skafolding právo na odpo?et dane na ú?ely DPH, ktoré zaplatila z dôvodu, že nemala k dispozícii príslušný da?ový doklad požadovaný v ?lánku 71 ods. 1 bodu 1 ZDDS. Pod?a bulharských právnych predpisov existencia rozhodnutia o dodato?nom vymáhaní dane, o aké ide v prejednávacom prípade, prijatého 12. marca 2012 znemož?uje opravu da?ových dokladov. GST Skafolding sa tak ocitla bez právoplatného da?ového dokladu, ktorý by ju opráv?oval na odpo?et dane.

17 Vnútroštátny súd tiež uvádza, že skuto?nos?, že DPH bola zaplatená dvakrát, raz od poskytovate?a a raz od príjemcu a odmietnutie jej vrátenia poskytovate?ovi a odpo?tu dane príjemcovi, je v rozpore so zásadou neutrality DPH. Pod?a tohto súdu má odmietnutie vrátenia za následok presun da?ovej zá?áže na poskytovate?a.

18 Hoci vnútroštátny súd uvádza, že ?lánky 193 a 194 smernice o DPH neboli predmetom výkladu, ktorý by mohol byť užito?ný pre skutkový stav v tomto prípade, odkazuje na rozsudok ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35), pod?a ktorého, ak by vo vnútroštátnom právnom poriadku neexistovali procesné pravidlá, boli by právo poskytovate?a služby a právo príjemcu tejto služby spo?ívajúce v rovnakom zaobchádzaní z h?adiska zdanite?nosti a splatnej DPH prakticky zbavené akéhoko?vek potrebného ú?inku. Pokia? ide o zásadu da?ovej neutrality, odkazuje na výklad podaný Súdnym dvorom v rozsudku Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233).

19 Za týchto okolností V?rchoven administrativen s?d rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa ustanovenie ?lánku 193 smernice o DPH vyklada? v tom zmysle, že DPH platí zdanite?ná osoba, ktorá uskuto??uje zdanite?né dodanie tovaru alebo zdanite?né poskytovanie služieb, alebo osoba, ktorá tovar nadobúda alebo služby prijíma, výlu?ne vtedy, ak zdanite?né dodanie tovaru alebo zdanite?né poskytovanie služieb uskuto??uje zdanite?ná osoba, ktorá nie je usadená na území ?lenského štátu, v ktorom je DPH splatná, pokia? tak stanovil dotknutý ?lenský štát, nie však obe osoby sú?asne?

2. Pokia? vychádzame z toho, že DPH platí len jedna z týchto dvoch osôb – bu? dodávate? resp. poskytovate?, alebo nadobúdate? resp. príjemca – ak tak stanovil dotknutý ?lenský štát, má sa postupova? pod?a pravidla v zmysle ?lánku 194 smernice o DPH aj v prípadoch, keď príjemca služieb nesprávne uplatnil mechanizmus prenesenia da?ovej povinnosti, pretože vychádzal z toho,

že poskytovateľ služieb nemal stále prevádzkare? na účely DPH na území Bulharskej republiky, hoci poskytovateľ služieb napokon predsa založil stále prevádzkare? v súvislosti s uskutočnenými službami?

3. Má sa zásada daňovej neutrality ako základná zásada, ktorá je významná pre vytvorenie a fungovanie spoločného systému DPH, vykladať tak, že je prípustná taká prax daňových kontrol, o akú ide v konaní vo veci samej, podľa ktorej sa DPH, napriek príjmom už uplatneného mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, opätovne vypočíta aj v prípade poskytovateľa, ak zohľadníme skutočnosti, že príjemca už vypočítal daň za služby, neexistuje nebezpečenstvo straty daňových príjmov a opravný postup upravený vo vnútroštátnom zákone týkajúci sa opravy daňových dokladov sa neuplatní?

4. Má sa zásada daňovej neutrality vykladať tak, že nepripúšťa, aby daňová správa na základe vnútroštátneho právneho predpisu odoprela vrátenie znovu vypočítanej DPH poskytovateľovi služby, za ktorú jej príjemca vypočítal daň podľa článku 82 ods. 2 ZDDS, ak daňová správa odoprela príjemcovi právo na odpodet znovu vypočítanej DPH z dôvodu neexistencie príslušného daňového dokladu, ale opravný postup upravený vo vnútroštátnom zákone už nemožno uplatniť pre predmetné právoplatné rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

20 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 193 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že osobou povinnou platiť daň je zdaniteľná osoba poskytujúca služby alebo príjemca týchto služieb, jedine vtedy, ak boli tieto služby poskytované zo stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná.

21 V súlade s článkom 193 smernice o DPH, platí DPH zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné poskytovanie služieb, okrem prípadov, keď daň platí iná osoba najmä podľa článku 194 tejto smernice. Podľa tohto posledného článku, ak zdaniteľné poskytovanie služieb uskutočňuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území členského štátu, v ktorom je DPH splatná, členské štáty môžu stanoviť, že v tomto prípade je osobou povinnou platiť daň príjemca poskytovaných služieb.

22 Z uvedeného vyplýva, že podľa smernice o DPH, že povinným platiť DPH je v zásade len poskytovateľ služieb, okrem prípadu, keď nie je usadený v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná a keď tento štát stanovil, že osobou povinnou platiť DPH je príjemca poskytovaných služieb.

23 V prejednávacom prípade vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, že bulharská daňová správa prijala 12. marca 2012 v nadväznosti na kontrolu rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane, v ktorom sa domnievala, že poskytovateľ, GST – Sŕviz, mal stále prevádzku v Bulharsku, z ktorej boli poskytované technické a poradenské služby spoločnosti GST Skafolding.

24 Z uvedeného vyplýva, že za týchto okolností podľa smernice o DPH je jediným povinným na zaplatenie DPH bulharskej daňovej správe poskytovateľ služieb, akým je GST – Sŕviz, ktorý poskytoval služby v Bulharsku od 15. februára 2010 do 29. decembra 2010.

25 Na prvú otázku je preto potrebné odpovedať tak, že článok 193 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že jedinou osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba poskytujúca služby, ak boli tieto služby poskytované zo stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná.

O druhej otázke

26 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 194 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že umožňuje daňovej správe členského štátu považovať príjemcu služieb, ktoré mu boli poskytované zo stálej prevádzky poskytovateľa, za povinného platiť DPH v prípade, keď tak poskytovateľ, ako aj príjemca týchto služieb sú usadení na území toho istého členského štátu, aj keď tento príjemca už zaplatil túto daň, vychádzajúc z nesprávneho predpokladu, že uvedený poskytovateľ nemal stálu prevádzkareň v tomto štáte.

27 Ako už bolo uvedené v bode 21 tohto rozsudku, možnosť členských štátov stanoviť uplatnenie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti je obmedzená podľa článku 194 smernice o DPH výlučne na prípad, keď poskytovateľ služieb nie je usadený v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná.

28 Z uvedeného vyplýva, že ak boli služby poskytované zo stálej prevádzky poskytovateľ a nachádzajúcej sa na území členského štátu, v ktorom je DPH splatná, nemožno príjemcu týchto služieb považovať za osobu povinnú platiť DPH.

29 V tomto ohľade okolnosť, že príjemca týchto služieb zaplatil DPH, vychádzajúc z nesprávneho predpokladu, že poskytovateľ nemal stálu prevádzkareň v zmysle smernice o DPH, neumožňuje daňovej správe odchyliť sa od tohto pravidla tým, že za osobu povinnú na zaplatenie DPH považuje nie poskytovateľa, ale príjemcu.

30 Na druhú otázku je preto potrebné odpovedať tak, že článok 194 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje daňovej správe členského štátu považovať príjemcu služieb, ktoré mu boli poskytované zo stálej prevádzky poskytovateľa, za povinného platiť DPH v prípade, keď tak poskytovateľ, ako aj príjemca týchto služieb sú usadení na území toho istého členského štátu, aj keď tento príjemca už zaplatil túto daň, vychádzajúc z nesprávneho predpokladu, že uvedený poskytovateľ nemal stálu prevádzkareň v tomto štáte.

O tretej a štvrtej otázke

31 Svojou treťou a štvrtou otázkou, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má zásada neutrality DPH vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, ktoré umožňuje daňovej správe odoprieť poskytovateľovi služieb vrátenie tejto dane, ktorú zaplatil, keď príjemcovi týchto služieb, ktorý tiež zaplatil uvedenú daň za rovnaké služby, bolo tiež odopreté právo jej odpísať z dôvodu, že nemal k dispozícii príslušný daňový doklad, keďže vnútroštátny zákon neumožňuje opravu daňových dokladov, ak existuje právoplatné rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane.

32 V prvom rade je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor už viackrát rozhodol, že zásada neutrality DPH sa odráža v režime odpočítaní, ktorého cieľom je úplne zbaviť zdaniteľnú osobu bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (rozsudok Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41 a citovaná judikatúra).

33 V druhom rade Súdny dvor tiež rozhodol, že s cieľom zaručiť neutralitu DPH je vecou členských štátov stanoviť v ich vnútroštátnych právnych poriadkoch, aby každá nedôvodne vyfakturovaná daň mohla byť opravená, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru. Pokiaľ však vystaviteľ faktúry v dostatočnom časovom predstihu úplne odstráni nebezpečenstvo straty daňových príjmov, zásada neutrality DPH vyžaduje, aby táto nedôvodne vyfakturovaná daň mohla byť opravená bez toho, aby takáto úprava dane mohla byť členskými štátmi podriadená dobrej viere vystaviteľa uvedenej faktúry. Táto úprava nemôže závisieť od diskrečnej právomoci daňovej správy (rozsudok Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, body 26 a 27, ako aj citovaná judikatúra).

34 Po tretie je potrebné pripomenúť, že opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie takto sledovaných cieľov. Nemôžu sa teda používať spôsobom spochybujúcim neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právom Únie v tejto oblasti (rozsudok Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, body 28 a 29, ako aj citovaná judikatúra).

35 Pokiaľ ide o konanie vo veci samej, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu na jednej strane vyplýva, že v zmysle uplatniteľného vnútroštátneho práva poskytovateľ služieb už nemá možnosť úpravy faktúr, ktoré vystavil, keďže daňová správa prijala 12. marca 2012 v súvislosti s ním právoplatné rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane. Na druhej strane nie je sporné, že tento poskytovateľ riadne zaplatil DPH požadované v tomto rozhodnutí platobným príkazom z 26. marca 2012.

36 Okrem toho, ako uvádza vnútroštátny súd, keďže daňová správa právoplatne zamietla príjemcovi týchto faktúr právo na odpočet DPH, ktorú zaplatil prostredníctvom mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, bolo nebezpečenstvo daňovej straty spojenej s výkonom tohto práva úplne odstránené.

37 Za týchto okolností, keďže poskytovateľ služieb nemôže upraviť uvedené faktúry, a teda nemôže požadovať od príjemcu týchto služieb zaplatenie DPH, skutočnosť, že daňová správa mu odmietla vrátiť túto DPH má za následok, že poskytovateľ služieb nesie daňové bremeno tejto dane a je preto v rozpore so zásadou neutrality DPH.

38 Situácia by však bola odlišná, keby poskytovateľ služieb po riadnom zaplatení DPH, ktorú bol povinný zaplatiť v nadväznosti na právoplatné rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane, mohol na základe vnútroštátnych právnych predpisov upraviť vystavené faktúry a uplatniť si nárok na vrátenie DPH od príjemcu služieb, ktorý by mohol žiadať o odpočet DPH daňovú správu.

39 Navyše nemožnosť úpravy daňových dokladov za okolností veci samej, kde bolo nebezpečenstvo straty daňových príjmov definitívne odstránené, nie je potrebná na zabezpečenie výberu DPH a na predchádzanie podvodom.

40 Je tiež potrebné pripomenúť, že spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar

a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne úmerná cene tovaru a služieb, takže daňová správa nemôže ako DPH vybrať vyššiu sumu, než je suma, ktorá je takto vypočítaná (pozri v tomto zmysle rozsudok Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, body 32 a 36, ako aj citovanú judikatúru).

41 Za okolností, o aké ide vo veci samej, odmietnutie poskytovateľovi služieb vrátiť DPH spôsobí daňovú záťaž tejto dane tak poskytovateľovi služieb, ako aj príjemcovi týchto služieb a vedie k tomu, že daňová správa vyberie vyššiu DPH, akú mal poskytovateľ bežne vybrať od príjemcu, ak by mohol upraviť vystavené faktúry, keďže táto správa vybrala DPH dvakrát, na jednej strane od príjemcu služieb a na strane druhej od poskytovateľa týchto služieb.

42 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na tretiu a štvrtú otázku je potrebné odpovedať tak, že zásada neutrality DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, ktoré umožňuje daňovej správe odoprieť poskytovateľovi služieb vrátenie tejto dane, ktorú zaplatil, keď príjemcovi týchto služieb, ktorý tiež zaplatil uvedenú daň za rovnaké služby, bolo tiež odopreté právo jej odpísať z dôvodu, že nemal k dispozícii príslušný daňový doklad, keďže vnútroštátny zákon neumožňuje úpravu daňových dokladov, ak existuje právoplatné rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane.

O trovách

43 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k ústníkom 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 ústníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

1. Článok 193 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010, sa má vykladať v tom zmysle, že jedinou osobou povinnou platiť daň z pridanej hodnoty je zdaniteľná osoba poskytujúca služby, ak boli tieto služby poskytované zo stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v členskom štáte, v ktorom je táto daň splatná.

2. Článok 194 smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/88, sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje daňovej správe členského štátu považovať príjemcu služieb, ktoré mu boli poskytované zo stálej prevádzky poskytovateľa, za povinného platiť daň z pridanej hodnoty v prípade, keď tak poskytovateľ, ako aj príjemca týchto služieb sú usadení na území toho istého členského štátu, aj keď tento príjemca už zaplatil túto daň, vychádzajúc z nesprávneho predpokladu, že uvedený poskytovateľ nemal stálu prevádzkareň v tomto štáte.

3. Zásada neutrality dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, ktoré umožňuje daňovej správe odoprieť poskytovateľovi služieb vrátenie tejto dane, ktorú zaplatil, keď príjemcovi týchto služieb, ktorý tiež zaplatil uvedenú daň za rovnaké služby, bolo tiež odopreté právo jej odpísať z dôvodu, že nemal k dispozícii príslušný daňový doklad, keďže vnútroštátny zákon neumožňuje úpravu daňových dokladov, ak existuje právoplatné rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane.

Podpisy

* Jazyk konania: bulhar?ina.