

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 23. aprila 2015(*)

„Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Načelo davčne nevtralnosti – Oseba, ki je dolžna plačati DDV – Zmotno plačilo DDV, ki ga opravi prejemnik – Zavezanost izvajalca storitev za plačilo DDV – Zavrnitev odobritve vračila DDV izvajalcu storitve“

V zadevi C-111/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (Bolgarija) z odločbo z dne 24. februarja 2014, ki je prispela na Sodišče 7. marca 2014, v postopku

GST – Sarviz AG Germania

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика“ Plovdiv pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencia za prihodite,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi S. Rodin, predsednik senata, A. Borg Barthet (poročevalec) in E. Levits, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика“ Plovdiv pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencia za prihodite G. Arnaudov, agent,
- za bolgarsko vlado E. Petranova in M. Georgieva, agentki,
- za grško vlado K. Georgiadis in I. Kotsoni, agenta,
- za Evropsko komisijo S. Petrova in C. Soulay, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 193 in 194 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1 in popravek UL 2007, L 335, str. 60), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta

2010/88/EU z dne 7. decembra 2010 (UL L 326, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva DDV), in na?ela nevtralnosti davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo GST – Sarviz AG Germania (v nadaljevanju: GST – Sarviz) in Direktor na Direkcija „Obžalovane i dana?no-osigurnitelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencia za prihodite (direktor direktorata „pritožbe in dav?ne prakse ter prakse na podro?ju socialne varnosti“ Plovdiv pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke, v nadaljevanju: Direktor), ker je slednji zavrnil vra?ilo DDV družbi GST – Sarviz.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?len 193 Direktive DDV dolo?a:

„DDV je dolžan pla?ati dav?ni zavezanec, ki dobavlja obdav?ljivo blago ali opravlja obdav?ljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s ?leni 194 do 199 in ?lenom 202 dolžna pla?ati druga oseba.“

4 ?len 194 te direktive dolo?a:

„1. Kadar obdav?ljivo dobavo blaga ali storitev opravlja dav?ni zavezanec, ki nima sedeža v državi ?lanici, v kateri je DDV dolgovan, lahko države ?lanice dolo?ijo, da je oseba, ki je dolžna pla?ati DDV, oseba, kateri se opravi obdav?ljiva dobava blaga ali storitev.

2. Države ?lanice dolo?ijo pogoje za izvajanje odstavka 1.“

Bolgarsko pravo

5 ?len 82 bolgarskega zakona o DDV (Zakon za danak varhu dobavena stoinost, DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006), v razli?ici, ki se je uporabljala v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: ZDDS), dolo?a dolžnika DDV v primeru obdav?ljive transakcije.

6 ?len 82(1) ZDDS dolo?a:

„Davek je dolžan pla?ati dobavitelj/izvajalec obdav?ljivega blaga/storitve, ki je v skladu s tem zakonom registriran za namene DDV, razen v primerih, dolo?enih z odstavkoma 4 in 5.“

7 V skladu s ?lenom 82(2) „[k]adar je dobavitelj/izvajalec dav?ni zavezanec, ki nima sedeža na nacionalnem ozemlju, kraj izvedbe obdav?ljive dobave ali storitve pa je na tem ozemlju, je davek dolžan pla?ati prejemnik dobave/storitve v primeru:

[...]

3. oprave storitev, kadar je prejemnik dav?ni zavezanec v skladu s ?lenom 3(1), (5) in (6).“

8 ?len 71(1), to?ka 1, ZDDS dolo?a, da „[ima] dav?ni zavezanec [...] pravico do odbitka vstopnega davka, kadar so izpolnjeni ti pogoji: [...] razpolaga z dav?nim dokumentom, izdanim v skladu z zahtevami iz ?lenov 114 in 115, v katerem je davek naveden v posebni vrstici v zvezi z dobavami blaga ali opravami storitev, katerih kupec oziroma prejemnik je ta oseba [...]“

9 ?len 102(1) ZDDS dolo?a:

„Kadar dav?na uprava ugotovi, da oseba svoje obveznosti vložitve zahteve za registracijo ni

izpolnila pravočasno, to osebo registrira s sklepom o registraciji, če so pogoji za registracijo izpolnjeni.“

10 Člen 129(1), (5) in (7) zakona o davčnem postopku in postopku na področju socialne varnosti (današno osiguritelni procesualni kodeks) določa:

„1. Pobot ali vračilo lahko opravi davčna uprava na lastno pobudo ali na podlagi pisne zahteve zadevne osebe. Zahteva za pobot ali vračilo se preveri, če je bila podana pred iztekom petih let, računano od 1. januarja leta, ki sledi letu, v katerem je nastal razlog za vračilo, razen če je z zakonom določeno drugače.

[...]

5. Davčna uprava mora v skladu z odstavkom 2, točka 2, v 30 dneh po predložitvi pravnomočne sodne odločbe ali pravnomočne upravne akte v celoti vrniti ali pobotati v odločbi navedene zneske skupaj z obrestmi, dolgovanimi v skladu z odstavkom 6, če se v odločbi oziroma aktu prizna zahtevki davčnega zavezanca do plačila: 1. neupravičeno plačanih ali pobranih zneskov v zvezi z davki, prispevki za obvezno zavarovanje, pristojbinami, globami in denarnimi kaznimi, ki jih je ugotovila, pobrala ali naložila davčna uprava, vključno s tistimi, ki so bili plačani na podlagi pisnega navodila ali pisnega stališča; 2. zneskov, katerih vračilo je bilo nezakonito zavrženo; 3. priznanih zneskov in odškodnin ter nastalih stroškov.

[...]

7. Zoper odločbo o pobotu ali povračilu je mogoče vložiti ugovor v skladu s pravili o ugovorih zoper odmerne odločbe.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Družba GST – Sarviz s sedežem v Nemčiji je v obdobju od 15. februarja do 29. decembra 2010 opravljala tehnične in svetovalne storitve za družbo GST Skafolding Bulgarija EOOD (v nadaljevanju: GST Skafolding) s sedežem v Bolgariji. Ker je družba GST Skafolding menila, da družba GST – Sarviz ob opravi storitev v spornem obdobju ni imela stalne poslovne enote na bolgarskem ozemlju, je za navedene storitve plačala dolgovani DDV na podlagi postopka obrnjene davčne obveznosti, določenega v členu 82(2) ZDDSt. V zvezi s tem je družba GST Skafolding v skladu s členom 117(1) ZDDSt sestavila zapisnike v zvezi z računi, ki jih je izdala družba GST – Sarviz, in jih vknjižila v knjigo prodaj.

12 Bolgarska davčna uprava je z odmero odločbo z dne 12. marca 2012 ugotovila, da je družba GST – Sarviz v obdobju, v katerem je opravljala storitve družbi GST Skafolding, imela stalno poslovno enoto v smislu odstavka 1, točka 10, dodatnih določb k ZDDSt in da je bila družba GST – Sarviz dolžna plačati DDV za te storitve. Sklenila je, da bi ta družba morala do najpozneje 15. februarja 2010 vložiti zahtevo za registracijo za namene DDV. Zato je bila po mnenju te uprave navedena družba dolžna plačati DDV v znesku 224.914,89 bolgarskih levov (BGN), povečan za zamudne obresti, za storitve, opravljene med 15. februarjem in 29. decembrom 2010.

13 Družba GST – Sarviz je 26. marca 2012 plačala znesek, ki ga je zahtevala davčna uprava, in 5. septembra na podlagi člena 129(1) zakona o davčnem postopku in postopku na področju socialne varnosti vložila zahtevo za pobot ali vračilo plačanega davka.

14 Davčna uprava je v odločbi o pobotu ali vračilu z dne 1. oktobra 2012 zavrnila vračilo, ker zakonski pogoji za vračilo DDV v zadevnem primeru niso bili izpolnjeni. Po njenem mnenju plačanega davka ni bilo mogoče šteti za neupravičeno plačano in ga torej ni bilo mogoče vrniti,

ker je odmerna odložba pravnomo?na upravna odložba in ne obstaja niti pravnomo?na sodna odložba niti pravnomo?en upravni akt v smislu ?lena 129(5) zakona o dav?nem postopku in postopku na podro?ju socialne varnosti.

15 Družba GST – Sarviz je vložila ugovor pri Direktorju. Direktor je z odložbo z dne 21. decembra 2012 ta ugovor zavrnil z obrazložitvijo, da je izpodbijani akt zakonit iz razlogov, na podlagi katerih je bil sprejet. Zoper to odložbo je bila vložena tožba pri Administrativen sad Plovdiv (upravno sodiš?e v Plovdivu). Ta je bila prav tako zavrnjena iz enakih razlogov, kot jih je navedla dav?na uprava. Družba GST – Sarviz je vložila kasacijsko pritožbo pri Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodiš?e).

16 Predložitveno sodiš?e poudarja, da je dav?na uprava družbi GST Skafolding zavrnila pravico do odbitka vstopnega DDV, ki ga je pla?ala, ker ni razpolagala z ustreznim dav?nim dokumentom, ki ga zahteva ?len 71(1), to?ka 1, ZDDS. V skladu z bolgarsko zakonodajo namre? zaradi obstoja odmerne odložbe, kakršna je zadevna odložba, ki je bila sprejeta 12. marca 2012, ni mogo?a poprava dav?nih dokumentov. Družba GST Skafolding tako ni imela veljavnega dav?nega dokumenta, na podlagi katerega bi pridobila pravico do odbitka vstopnega davka.

17 Predložitveno sodiš?e dalje navaja, da sta dejstvo dvojnega pla?ila DDV, in sicer ga je prvi? pla?al izvajalec, drugi? pa prejemnik storitve, in zavrnitev vra?ila izvajalcu storitve in pravice do odbitka vstopnega davka prejemniku storitve v nasprotju z na?elom nevtralnosti DDV. Po mnenju tega sodiš?a je bilo z zavrnitvijo vra?ila dav?no breme prevaljeno na izvajalca storitve.

18 ?eprav navaja, da ?lena 193 in 194 Direktive DDV nista bila predmet razlage, ki bi bila lahko koristna v dejanskih okoliš?inah tega primera, se predložitveno sodiš?e sklicuje na sodbo ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35), v skladu s katero bi bil, ?e v nacionalnem procesnem pravu ni posebnih pravil, pravici izvajalca storitev in pravici prejemnika storitev, da sta obravnavana enako glede obdav?ljivosti istega opravljanja storitev in DDV, ki ga je treba pla?ati zanj, v praksi odvzet polni u?inek. V zvezi z na?elom dav?ne nevtralnosti navaja razlago, ki jo je Sodiš?e sprejelo v sodbi Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233).

19 V teh okoliš?inah je Varhoven administrativen sad prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba ?len 193 Direktive DDV razlagati tako, da mora DDV pla?ati bodisi izklju?no dav?ni zavezanec, ki dobavlja obdav?ljivo blago ali opravlja obdav?ljivo storitev, bodisi izklju?no oseba, ki se ji dobavi blago ali ki prejme storitev, kadar obdav?ljivo blago dobavlja ali obdav?ljivo storitev opravlja dav?ni zavezanec, ki nima sedeža v državi ?lanici, v kateri je dolgovan DDV, ?e zadevna država ?lanica to dolo?i, ne pa ti osebi hkrati?

2. ?e je treba izhajati iz tega, da DDV dolguje le ena od teh oseb – bodisi dobavitelj blaga bodisi izvajalec storitve – ?e zadevna država ?lanica to dolo?i, ali je treba pravilo iz ?lena 194 Direktive DDV upoštevati tudi v primerih, v katerih je prejemnik storitev napa?no uporabil postopek obrnjene dav?ne obveznosti, ker je menil, da izvajalec storitev na ozemlju Republike Bolgarije ni ustanovil stalne poslovne enote za namene DDV, ?eprav je izvajalec storitev dejansko ustanovil stalno poslovno enoto v zvezi z opravljenimi storitvami?

3. Ali je treba na?elo dav?ne nevtralnosti, ki je temeljnega pomena za vzpostavitev in delovanje skupnega sistema DDV, razlagati tako, da dovoljuje prakso dav?nega nadzora, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere se DDV, ?eprav je prejemnik storitev uporabil postopek obrnjene dav?ne obveznosti, na novo obra?una tudi izvajalcu storitev, ob upoštevanju, da je prejemnik davek za storitev že obra?unal, da ni nevarnosti izgube dav?nih prihodkov in da pravil o popravku dav?nih dokumentov, dolo?enih v nacionalni zakonodaji, ni mogo?e uporabiti?

4. Ali je treba na?elo nevtralnosti davka razlagati tako, da nasprotuje temu, da dav?na uprava na podlagi nacionalne dolo?be izvajalcu storitve, za katero je prejemnik storitve DDV obra?unal na podlagi ?lena 82(2) ZDDS, zavrne vra?ilo ve?krat obra?unanega DDV, kadar je dav?na uprava prejemniku storitve zavrnila uveljavljanje pravice do odbitka ve?krat obra?unanega DDV zaradi neobstoja ustreznega dav?nega dokumenta, pravil o popravku, dolo?enih v nacionalni zakonodaji, pa zaradi obstoja pravnomo?ne odmerne odlo?be, izdane v postopku dav?nega nadzora, ni ve? mogo?e uporabiti?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

20 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 193 Direktive DDV razlagati tako, da je edini zavezanec za pla?ilo DDV bodisi dav?ni zavezanec, ki opravlja storitev, bodisi oseba, ki prejme to storitev, kadar je bila ta storitev opravljena prek stalne poslovne enote s sedežem v državi ?lanici, v kateri je DDV dolgovan.

21 V skladu s ?lenom 193 Direktive DDV je DDV dolžan pla?ati dav?ni zavezanec, ki opravlja obdav?ljivo storitev, razen v primerih, v katerih je ta davek v skladu s predvsem ?lenom 194 te direktive dolžna pla?ati druga oseba. Kadar obdav?ljivo storitev opravi dav?ni zavezanec, ki nima sedeža v državi ?lanici, v kateri je DDV dolgovan, lahko države ?lanice v skladu s tem ?lenom dolo?ijo, da je v tem primeru oseba, ki je dolžna pla?ati davek, oseba, kateri se opravi obdav?ljiva storitev.

22 Iz tega izhaja, da je v skladu z Direktivo DDV le izvajalec storitev na?eloma dolžan pla?ati DDV, razen kadar nima sedeža v državi ?lanici, v kateri je DDV dolgovan, in kadar je ta država dolo?ila, da je oseba, ki je dolžna pla?ati DDV prejemnik storitev.

23 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odlo?be razvidno, da je bolgarska dav?na uprava po izvedenem nadzoru 12. marca 2012 izdala odmerno odlo?bo, v kateri je ugotovila, da je izvajalka storitve, družba GST – Sarviz, imela stalno poslovno enoto v Bolgariji, prek katere je tehni?ne in svetovalne storitve opravljala družbi GST Skafolding.

24 V teh okoliš?inah je razvidno, da mora v skladu z Direktivo DDV le izvajalec storitev, kot je družba GST – Sarviz, pri bolgarski dav?ni upravi pla?ati DDV, ki se dolguje za storitve, ki jih je opravila v Bolgariji od 15. februarja do 29. decembra 2010.

25 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 193 Direktive DDV razlagati tako, da je DDV dolžan pla?ati le dav?ni zavezanec, ki opravlja storitev, kadar je bila ta storitev opravljena prek stalne poslovne enote s sedežem v državi ?lanici, v kateri je DDV dolgovan.

Drugo vprašanje

26 Predložitveno sodiš?e z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 194 Direktive DDV razlagati tako, da dopuš?a dav?ni upravi države ?lanice, da za osebo, ki je dolžna pla?ati DDV šteje osebo, ki prejme storitev, ki jo izvajalec opravi prek stalne poslovne enote, kadar imata

izvajalec in prejemnik teh storitev sedež na ozemlju iste države članice, tudi če je ta prejemnik že plačal ta davek na podlagi zmotne domneve, da navedeni izvajalec v tej državi ni imel stalne poslovne enote.

27 Kot je opozorjeno v točki 21 te sodbe, je možnost držav članic, da določijo uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti, na podlagi člena 194 Direktive DDV omejena na edini primer, ko izvajalec storitev nima sedeža v državi članici, v kateri je DDV dolgovan.

28 Iz tega sledi, da prejemnika storitev ni mogoče šteti za osebo, ki je dolžna plačati DDV, kadar izvajalec opravlja te storitve prek stalne poslovne enote, ki je na ozemlju države članice, v kateri je DDV dolgovan.

29 V zvezi s tem na podlagi okoliščin, da je prejemnik teh storitev plačal DDV na podlagi zmotne domneve, da izvajalec ni imel stalne poslovne enote v smislu Direktive DDV, davčna uprava ne more odstopiti od tega pravila, kadar ugotovi, da oseba, ki je dolžna plačati DDV ni izvajalec storitve, temveč njen prejemnik.

30 Na drugo vprašanje je zato treba odgovoriti, da je treba člen 194 Direktive DDV razlagati tako, da davčni upravi države članice ne dopušča, da za osebo, ki je dolžna plačati DDV šteje prejemnika storitve, ki jo izvajalec opravi prek stalne poslovne enote, kadar imata tako izvajalec kot prejemnik teh storitev sedež na ozemlju iste države članice, tudi če je ta prejemnik ta davek že plačal na podlagi zmotne domneve, da navedeni izvajalec v tej državi ni imel stalne poslovne enote.

Tretje in četrto vprašanje

31 Predložitveno sodišče s tretjim in četrtem vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba načelo nevtralnosti DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, ki davčni upravi dovoljuje, da izvajalcu storitev zavrne vračilo tega davka, ki ga je plačal, če se prejemniku teh storitev, ki je prav tako plačal navedeni davek za iste storitve, zavrne pravica do njegovega odbitka iz razloga, da ni razpolagal z ustreznim davčnim dokumentom, ker nacionalna zakonodaja ne dovoljuje poprave davčnih dokumentov, kadar obstaja pravnomočna odmerna odločba.

32 Prvič, spomniti je treba, da je Sodišče že večkrat presodilo, da se načelo nevtralnosti DDV odraža v sistemu odbitkov, ki želi davčnega zavezanca v celoti razbremeniti DDV, ki ga dolguje ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali cilj, obdavčijo popolnoma nevtralnno, če se zanje načeloma plačuje DDV (sodba Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41 in navedena sodna praksa).

33 Drugič, Sodišče je tudi presodilo, da je – za zagotovitev nevtralnosti DDV – naloga držav članic, da v svojih notranjih pravnih redih določijo možnost popravka vsakega neupravičeno zaračunanega davka, kadar izdajatelj računa dokaže svojo dobrovernost. Vendar kadar je izdajatelj računa pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov, načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se ta neupravičeno zaračunani davek lahko popravi, ne da bi države članice za tak popravek določile pogoj dobrovernosti izdajatelja računa. Ta popravek ne more biti odvisen od diskrecijske pravice davčne uprave (sodba Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, točki 26 ter 27 in navedena sodna praksa).

34 Tretjič, opozoriti je treba, da ukrepi, ki jih lahko države članice sprejmejo, da zagotovijo pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečijo davčne utaje, ne smejo presežiti tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev. Zato se ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost

DDV, ki je temeljno na?elo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega s pravom Unije na tem podro?ju (sodba Rusedespred, C?138/12, EU:C:2013:233, to?ki 28 ter 29 in navedena sodna praksa).

35 V zvezi s postopkom v glavni stvari je iz predložitvene odlo?be na eni strani razvidno, da na podlagi nacionalne zakonodaje, ki se uporablja, izvajalec storitev nima ve? možnosti poprave ra?unov, ki jih je izdal, ker je dav?na uprava pravnomo?no odmerno odlo?bo v zvezi z njim izdala 12. marca 2012. Na drugi strani ni sporno, da je ta izvajalec DDV, ki se je zahteval v tej odlo?bi, pravilno pla?al s pla?ilnim nalogom z dne 26. marca 2012.

36 Poleg tega je po navedbah predložitvenega sodiš?a, ker je dav?na uprava prejemniku navedenih ra?unov dokon?no zavrnila pravico do odbitka DDV, ki ga je pla?al na podlagi mehanizma obrnjene dav?ne obveznosti, nevarnost dav?nih izgub, vezanih na izvrševanje te pravice, popolnoma odpravljena.

37 Ker v takih okoliš?inah izvajalec storitev ne sme popraviti navedenih ra?unov in torej od prejemnika teh storitev ne more zahtevati pla?ila DDV, dejstvo, da dav?na uprava slednjemu zavrne vra?ilo tega DDV, pomeni, da dejansko nosi dav?no breme tega davka in je zato v nasprotju z na?elom nevtralnosti DDV.

38 Vendar bi bilo druga?e v primeru, ko bi izvajalec storitev po pravilnem pla?ilu DDV, katerega je bil dolžan pla?ati na podlagi pravnomo?ne odmerne odlo?be, lahko na podlagi nacionalne zakonodaje popravil izdane ra?une in ta DDV izterjal od prejemnika storitev, ki bi pri dav?ni upravi zahteval njegov odbitek.

39 Poleg tega nemožnost poprave dav?nih dokumentov v okoliš?inah iz postopka v glavni stvari, ko je dokon?no odpravljena nevarnost izgube dav?nih prihodkov, ni nujna za zagotovitev pobiranja DDV in prepre?itev goljufij.

40 Nazadnje je treba še spomniti, da na?elo skupnega sistema DDV pomeni uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren z njihovo ceno, tako da dav?na uprava iz naslova DDV ne more pobrati zneska, ki je ve?ji od tistega, ki mu je obra?unan (glej v tem smislu sodbo Tulic? in Plavo?in, C?249/12 in C?250/12, EU:C:2013:722, to?ki 32 ter 36 in navedena sodna praksa).

41 Vendar se v okoliš?inah, kakršne so podane v postopku v glavni stvari, z zavrnitvijo vra?ila DDV izvajalcu storitev dav?no breme tega davka prevali tako na izvajalca storitev kot na prejemnika teh storitev in privede do tega, da dav?na uprava pobere višji znesek DDV, kot bi ga izvajalec moral obi?ajno prejeti od prejemnika, ?e bi lahko popravil izdane ra?une, ker je ta uprava DDV pobrala dvakrat, prvi? od izvajalca storitev in drugi? od prejemnika teh storitev.

42 Na podlagi navedenih preudarkov je na tretje in ?etrto vprašanje treba odgovoriti, da je treba na?elo nevtralnosti DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni dolo?bi, ki dav?ni upravi dovoljuje, da izvajalcu storitev zavrne vra?ilo tega davka, ki ga je pla?al, ?e se prejemniku teh storitev, ki je prav tako pla?al navedeni davek za iste storitve, zavrne pravica do njegovega odbitka iz razloga, da ni razpolagal z ustreznim finan?nim dokumentom, ker nacionalna zakonodaja ne dopuš?a poprave dav?nih dokumentov, kadar že obstaja dokon?na odmerna odlo?ba.

Stroški

43 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki

niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

1. Člen 193 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010, je treba razlagati tako, da je davek na dodano vrednost dolžan plačati le davčni zavezanec, ki opravlja storitev, kadar je bila ta storitev opravljena prek stalne poslovne enote s sedežem v državi članici, v kateri je ta davek dolgovan.

2. Člen 194 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/88, je treba razlagati tako, da davčni upravi države članice ne dopušča, da za osebo, ki je dolžna plačati davek na dodano vrednost šteje prejemnika storitve, ki jo izvajalec opravi prek stalne poslovne enote, kadar imata tako izvajalec kot prejemnik teh storitev sedež na ozemlju iste države članice, tudi če je ta prejemnik ta davek že plačal na podlagi zmotne domneve, da navedeni izvajalec v tej državi ni imel stalne poslovne enote.

3. Načelo nevtralnosti davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, ki davčni upravi dovoljuje, da izvajalcu storitev zavrne vračilo tega davka, ki ga je plačal, če se prejemniku teh storitev, ki je prav tako plačal navedeni davek za iste storitve, zavrne pravica do njegovega odbitka iz razloga, da ni razpolagal z ustreznim finančnim dokumentom, ker nacionalna zakonodaja ne dopušča poprave davčnih dokumentov, kadar že obstaja dokončna odmerna odločba.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.