Zbierka súdnych rozhodnutí

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 Vărchoven administrativen săd (Bulharsko) z 24. februára 2014 a doručený Súdnemu dvoru 7. marca 2014, ktorý súvisí s konaním:

GST – Sărviz AG Germanija

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

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 zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, 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 zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

* Jazyk konania: bulharčina.

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 – Sărviz AG Germanija (ďalej len „GST – Sărviz“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, (riaditeľ riaditeľstva „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 – Sărviz.

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 daň 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 stanovia podmienky pre vykonávanie odseku 1.“

Bulharské právo

5 Článok 82 bulharského zákona o DPH (Zakon za danăk vărchu dobavenata stojnost, DV č. 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 odpočet 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 Článok 102 ods. 1 ZDDS stanovuje:

„Ak daňová správa určí, že osoba nesplnila včas svoju povinnosť podania žiadosti o registráciu, jej registráciu vykoná rozhodnutím o registrácii, pokiaľ sú splnené podmienky registrácie.“

10 Článok 129 ods. 1, 5 a 7 zákona o daňovom konaní a konaní vo veciach sociálneho zabezpečenia (Danačno-osiguritelen procesualen kodex) stanovuje:

„1. Započítanie alebo vrátenie vykoná daňová správa z vlastnej iniciatívy alebo na základe písomnej žiadosti dotknutej osoby. Pokiaľ zákon nestanoví inak, žiadosť o započítanie alebo vrátenie sa preskúma, ak sa podá v lehote piatich rokov, ktoré sa počítajú od 1. januára roka nasledujúceho po roku, v ktorom nastala skutočnosť odôvodňujúca vrátenie.

…

5. Daňová správa je povinná v lehote do 30 dní po predložení právoplatného súdneho alebo správneho rozhodnutia vrátiť alebo započítať podľa odseku 2 bodu 2 v plnej výške sumy uvedené v tomto rozhodnutí, vrátane úrokov vzniknutých podľa ods. 6, ak uvedeným rozhodnutím bol uznaný nárok zdaniteľnej osoby na zaplatenie: 1. neoprávnene zaplatených, uhradených alebo vybratých súm v súvislosti s daňami, povinnými príspevkami na sociálne zabezpečenie, poplatkami, pokutami alebo peňažnými sankciami, ktoré určila, vybrala alebo uložila daňová 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 započítaní alebo vrátení možno napadnúť žalobou podľa podmienok žaloby proti rozhodnutiu o dodatočnom vymáhaní dane.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 GST – Sărviz usadená v Nemecku poskytovala v období od 15. februára 2010 do 29. decembra 2010 technické a poradenské služby spoločnosti GST Skafolding Bulgaria EOOD (ďalej len „GST Skafolding“), usadenej v Bulharsku. Keďže GST – Sărviz nemala počas poskytovania svojich služieb v rámci sporného obdobia stálu prevádzkareň na bulharskom území, GST Skafolding zaplatila DPH splatnú za uvedené služby podľa mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti stanoveného v článku 82 ods. 2 ZDDS. V tejto súvislosti v súlade s článkom 117 ods. 1 ZDDS GST Skafolding vyhotovila záznamy súvisiace s faktúrami vystavenými spoločnosťou GST – Sărviz, pričom tieto záznamy boli uvedené vo výkaze o predajoch.

12 V rozhodnutí o dodatočnom vymáhaní dane z 12. marca 2012 bulharská daňová správa konštatovala, že GST – Sărviz mala v období, počas ktorého poskytovala služby spoločnosti GST Skafolding, stálu prevádzkareň v zmysle § 1 bodu 10 doplňujúcich ustanovení k ZDDS, a že GST – Sărviz bola povinná platiť DPH za tieto služby. Dospela k záveru, že táto spoločnosť mala podať žiadosť o registráciu na

účely DPH najneskôr do 15. februára 2010. V dôsledku toho sa táto správa domnievala, že uvedená spoločnosť bola povinná platiť 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 – Sărviz zaplatila sumy požadované daňovou správou 26. marca 2012 a 5. septembra 2012 podala na základe článku 129 ods. 1 zákona o daňovom konaní a konaní vo veciach sociálneho zabezpečenia žiadosť o započítanie alebo vrátanie zaplatenej DPH.

14 Daňová správa vo svojom rozhodnutí o započítaní alebo vrátení z 1. októbra 2012 odmietla vrátenie z dôvodu, že v prejednávanom prípade neboli splnené zákonné podmienky na vrátenie DPH. Domnievala sa, že vzhľadom na to, že rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane je právoplatným správnym aktom a neexistuje právoplatné súdne ani správne rozhodnutie v zmysle článku 129 ods. 5 zákona o daňovom konaní a konaní vo veciach sociálneho zabezpečenia, zaplatená daň sa nemôže považovať za neoprávnenú alebo za daň, ktorá sa má vrátiť.

15 GST – Sărviz 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 săd Plovdiv (Správny súd v Plovdive). Žaloba bola tiež zamietnutá z dôvodov, ktoré boli zhodné s dôvodmi uvedenými daňovou správou. GST – Sărviz podala kasačný opravný prostriedok na Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd).

16 Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že daňová správa zamietla spoločnosti GST Skafolding právo na odpočet dane na účely DPH, ktoré zaplatila z dôvodu, že nemala k dispozícii príslušný daňový doklad požadovaný v článku 71 ods. 1 bodu 1 ZDDS. Podľa bulharských právnych predpisov existencia rozhodnutia o dodatočnom vymáhaní dane, o aké ide v prejednávanom prípade, prijatého 12. marca 2012 znemožňuje opravu daňových dokladov. GST Skafolding sa tak ocitla bez právoplatného daňového dokladu, ktorý by ju oprávňoval na odpočet dane.

17 Vnútroštátny súd tiež uvádza, že skutočnosť, že DPH bola zaplatená dvakrát, raz od poskytovateľa a raz od príjemcu a odmietnutie jej vrátenia poskytovateľovi a odpočtu dane príjemcovi, je v rozpore zo zásadou neutrality DPH. Podľa tohto súdu má odmietnutie vrátenia za následok presun daňovej záťaže na poskytovateľa.

18 Hoci vnútroštátny súd uvádza, že články 193 a 194 smernice o DPH neboli predmetom výkladu, ktorý by mohol byť užitočný pre skutkový stav v tomto prípade, odkazuje na rozsudok ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), podľa ktorého, ak by vo vnútroštátnom právnom poriadku neexistovali procesné pravidlá, boli by právo poskytovateľa služby a právo príjemcu tejto služby spočívajúce v rovnakom zaobchádzaní z hľadiska zdaniteľnosti a splatnej DPH prakticky zbavené akéhokoľvek potrebného účinku. Pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, odkazuje na výklad podaný Súdnym dvorom v rozsudku Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 Za týchto okolností Vărchoven administrativen săd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa ustanovenie článku 193 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že DPH platí zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb, alebo osoba, ktorá tovar nadobúda alebo služby prijíma, výlučne vtedy, ak zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb uskutočňuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území členského štátu, v ktorom je DPH splatná, pokiaľ tak stanovil dotknutý členský štát, nie však obe osoby súčasne?

2. Pokiaľ vychádzame z toho, že DPH platí len jedna z týchto dvoch osôb – buď dodávateľ resp. poskytovateľ, alebo nadobúdateľ resp. príjemca – ak tak stanovil dotknutý členský štát, má sa postupovať podľa pravidla v zmysle článku 194 smernice o DPH aj v prípadoch, keď príjemca služieb nesprávne uplatnil mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, pretože vychádzal z toho, že poskytovateľ služieb nemal stálu prevádzkareň na účely DPH na území Bulharskej republiky, hoci poskytovateľ služieb napokon predsa založil stálu prevádzkareň 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 príjemcom 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 odpočet 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 prejednávanom 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 – Sărviz, mal stálu 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 – Sărviz, 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 poskytovateľa 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 odchýliť 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 odpočtu 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 spochybňujúcim 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 vyberať 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 odpočtu 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 účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (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 odpočtu 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