

Vec C-624/23

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

10. október 2023

Vnútroštátny súd:

Administrativen săd Varna

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

27. september 2023

Žalobkyňa:

„SEM Remont“ EOOD

Žalovaný:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno-osiguritelna praktika“
Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za
prichodite

Predmet sporu vo veci samej

Predmetom žaloby podanej na Administrativen sád Varna (Správny súd Varna, Bulharsko) je rozhodnutie o daňovej kontrole č. R – 03000322001265-091-001 z 25. augusta 2022, ktoré vydal odbor príslušný pre daňové príjmy oblastného riaditeľstva pre mesto Varna Nacionalnata agencija za prichodite (Národná agentúra pre verejné príjmy, ďalej len „NAP“) a ktorým sa žalobkyni „SEM Remont“ EOOD odoprelo právo na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie od 1. decembra 2021 do 31. decembra 2021.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ týkajúci sa výkladu článkov 63, 167, 168 písm. a), 176, 178 písm. a), 218, 219, 220, 203, 226 a 228 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

Prejudiciálne otázky

1. Je podľa článkov 63, 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 218, 219, 220, 226 a 228 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty prípustná prax orgánu príslušného pre daňové príjmy týkajúca sa článku 71 ods. 1 Zakon za danak varchu dobavenata stojnost (Zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „ZDDS“) v spojení s jeho článkom 25 ods. 1, článkom 102 ods. 4, článkami 114, 116, 117, 125 a 126, podľa ktorej bolo príjemcovi služby podliehajúcej dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) odopreté právo na odpočítanie dane za obdobie poskytovania služby, ako aj za obdobie jej registrácie v daňovom priznaní, z dôvodu, že na faktúre, ktorú mu vystavil poskytovateľ služby, nebola uvedená DPH a neskôr (v priebehu daňovej kontroly vykonanej u poskytovateľa služby) bol vyhotovený doklad, ktorý nespĺňal náležitosti obsahu faktúry (bol vyhotovený protokol, v ktorom bol jeho autor uvedený ako poskytovateľ a zároveň ako príjemca služby) a v ktorom bola uvedená faktúra vystavená príjemcovi služby a DPH bola vypočítaná zo základu dane v nej uvedenom a bola zaplatená, pričom príjemca služby až následne na základe tohto protokolu deklaroval právo na odpočítanie dane („právo na daňovú úľavu“ podľa ZDDS), a je zdaniteľnej osobe prostredníctvom takeého postupu prakticky znemožnené alebo nadmerne sťažené uplatnenie práva na odpočítanie dane?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku záporná: V ktorom okamihu sa má uplatniť právo na odpočítanie dane – v čase vystavenia faktúry bez uvedenej DPH alebo v čase vystavenia protokolu poskytovateľom služby?

3. Je podľa článku 203 v spojení s článkom 178 písm. a) a článkom 176 smernice o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a zásadou daňovej neutrality prípustné pravidlo, aké je stanovené v článku 102 ods. 4 ZDDS, a prax vnútroštátnej daňovej správy, podľa ktorých poskytovateľ služby podliehajúcej DPH, ktorý nepodal žiadosť o registráciu podľa ZDDS v zákonom stanovenej lehote odo dňa, keď sa stal povinným registrovať podľa ZDDS, je povinný platiť DPH len zo služieb, ktoré poskytol v období odo dňa vzniku povinnosti registrácie do registrácie na príslušnom daňovom úrade a nie je daná možnosť, aby poskytovateľ, ktorému vznikla povinnosť platiť DPH podľa článku 102 ods. 4 ZDDS, vystavil príjemcom služieb opravné faktúry (alebo iný doklad), aby si mohli uplatniť právo na odpočítanie dane?

Právne predpisy a judikatúra Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“), články 63, 167, 168 písm. a), 176, 178 písm. a), 218, 219, 220, 203, 226 a 228.

Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, [v spojených veciach] C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373.

Rozsudok Súdneho dvora zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Rozsudok Súdneho dvora z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691.

Rozsudok Súdneho dvora z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

Rozsudok Súdneho dvora z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249.

Rozsudok Súdneho dvora z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom), C-378/21, EU:C:2022:968.

Rozsudok Súdneho dvora z 15. septembra 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687

Rozsudok Súdneho dvora z 9. júla 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454.

Vnútroštátne právne predpisy

Zakon za danãk varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „ZDDS“), článok 25 ods. 1, článok 71 ods. 1, článok 102 ods. 4, články 114, 116, 117, 125 a 126.

Stručný opis skutkového stavu a konania

- 1 Predmetom kontroly v konaní pred Administratíven sãd Varna (Správny súd Varna) je rozhodnutie o daňovej kontrole č. R – 03000322001265-091-001 z 25. augusta 2022, ktoré vydal odbor príslušný pre daňové príjmy oblastného riaditeľstva NAP pre mesto Varna.
- 2 Vydaním tohto rozhodnutia o daňovej kontrole daňový úrad stanovil, že spoločnosť „SEM Remont“ EOOD sa dopustila nezrovnalostí pri uplatňovaní ustanovení ZDDS a na základe týchto zistení jej odoprel právo na odpočítanie dane vo výške 752 305,05 bulharských leva (BGN).
- 3 Spoločnosť „SEM Remont“ EOOD je zdaniteľnou osobou v zmysle článku 3 ZDDS.
- 4 „Gidrostroj-Rusija“ OOD je spoločnosť registrovaná v Ruskej federácii, ale aj podľa ZDDS, ktorá pôsobí v oblasti prenájmu plavidiel s technickými posádkami na vykonávanie bagrovacích prác v rámci projektov vodného staviteľstva.
- 5 „SEM Remont“ EOOD a „Gidrostroj-Rusija“ OOD nie sú prepojené spoločnosti.
- 6 Dňa 4. augusta 2020 spoločnosť „Gidrostroj-Rusija“ OOD uzavrela zmluvu so spoločnosťou „SEM Remont“ EOOD na vykonanie bagrovacích prác v prístave Varna, kanál 1 a kanál 2. Na základe tejto zmluvy je spoločnosť „Gidrostroj-Rusija“ OOD poskytovateľom služby a spoločnosť „SEM Remont“ EOOD je príjemcom služby.
- 7 Spoločnosť „Gidrostroj-Rusija“ OOD vystavila spoločnosti „SEM Remont“ EOOD faktúry č. 1010 z 31. októbra 2020 a č. 1017 z 15. novembra 2020 za vykonané zmluvné činnosti. V oboch faktúrach nebola k hodnote služby uvedená DPH.
- 8 Spoločnosť „Gidrostroj-Rusija“ OOD dosiahla obrat, ktorý si vyžadoval povinnú registráciu podľa ZDDS už pred poskytnutím služieb a vystavením faktúr spoločnosti „SEM Remont“ EOOD, ale v čase vystavenia faktúr spoločnosti „SEM Remont“ EOOD si nespĺnila povinnosť registrácie podľa ZDDS.
- 9 Spoločnosť „SEM Remont“ predložila potvrdenia o vykonaných a prevzatých bagrovacích a výkopových prácach.
- 10 „Gidrostroj-Rusija“ OOD listom z 12. júla 2021 vyhotovila protokol č. 1 z 29. júna 2021 podľa článku 117 ods. 1 ZDDS v rámci daňovej kontroly vykonanej v jej priestoroch, v ktorom ako organizácia poskytujúca a prijímajúca službu bola uvedená „Gidrostroj-Rusija“ OOD, t. j. jedna a tá istá osoba, a v ktorom boli uvedené faktúry č. 1010 z 31. októbra 2020 a č. 1017 z 15. novembra 2020 pri každej z nich s uvedeným základom dane a príslušnou vypočítanou DPH.

- 11 Na základe tohto protokolu spoločnosť „SEM Remont“ EOOD zahrnuje služby uvedené vo vyššie uvedených faktúrach do svojho daňového priznania k DPH a do knihy obstarávaní ako služby, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie od 1. decembra 2021 do 31. decembra 2021.
- 12 Daňové orgány zistili, že spoločnosť „EIS-Stroitelna kompania“ AD je splnomocneným zástupcom spoločnosti „Gidrostroj-Rusija“ OOD a že spoločnosť „EIS-Stroitelna kompania“ AD a spoločnosť „SEM Remont“ EOOD uzatvorili zmluvu o pôžičke z 13. júla 2021 na sumu 752 303,05 BGN, t. j. sumu, v súvislosti s ktorou bolo predmetným rozhodnutím o daňovej kontrole zamietnuté právo na odpočítanie dane.
- 13 Listom z 13. júla 2021 spoločnosť „EIS-Stroitelna kompania“ AD informovala spoločnosť „SEM Remont“ EOOD, že uvedená suma bude použitá na úhradu dlžnej DPH, ktorá bola vypočítaná protokolom č. 1 z 29. júna 2021 v súvislosti s dvoma faktúrami vystavenými spoločnosti „SEM Remont“ EOOD.

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

Stanovisko spoločnosti „SEM Remont“ EOOD

Spoločnosť namieta proti rozhodnutiu o daňovej kontrole a tvrdí, že má nárok na odpočítanie dane uvedením protokolu č. 1 vystaveného poskytovateľkou služby v daňovom priznaní z týchto dôvodov: **1.** poskytovateľka služby je osobou registrovanou na účely ZDDS; **2.** daň bola vypočítaná s použitím protokolu č. 1 zo dňa 29. júna 2021; **3.** príjemca služby „SEM Remont“ EOOD je osobou registrovanou podľa ZDDS; **4.** služby sú zdaniteľné a miesto plnenia služby je na území Bulharskej republiky; **5.** služby boli skutočne poskytnuté; **6.** príjemca služieb „SEM Remont“ EOOD použije výsledok prijatých služieb vo svojej obchodnej činnosti, t. j. na následné poskytnutie zdaniteľných služieb; **7.** splatnú DPH poskytovateľka služieb „Gidrostroj“ priznala v daňovom priznaní a riadne zaplatila správcovi dane.

Stanovisko Direktora na Direkcija „Obžalvane i daněčno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (Riaditel' Riaditel'stva pre opravne prostriedky a prax tьkajucu sa danь a sociálneho zabezpečenia pre mesto Varna pri centralnej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy, ďalej len: „riaditel'“)

Riaditeľ je toho názoru, že v čase vyhotovenia protokolu č. 1 z 29. júna 2021 ešte nenastala žiadna zdaniteľná udalosť a nevznikla žiadna daňová povinnosť. Spoločnosť „SEM Remont“ EOOD nespĺňala požiadavky článku 71 ZDDS, keďže nedisponovala faktúrou s uvedenou DPH, ale len protokolom, ktorý upravuje výlučne medzi „Gidrostroj-Rusija“ OOD a NAP vyčíslenie splatnej DPH oneskorene registrovanej spoločnosti podľa ZDDS („Gidrostroj-Rusija“ OOD), a preto nepredstavuje vhodný dôkaz o existencii práva na odpočítanie dane.

Citované ustanovenia vnútroštátneho práva sú v súlade s ustanoveniami smernice 2006/112/ES.

Vzhľadom na skutočnosť, že spoločnosť poskytujúca službu nevystavila opravnú faktúru, ale v protokole, ktorý vyhotovila, vyčíslila daň v plnej výške v režime prenesenia daňovej povinnosti, ako to stanovil daňový úrad rozhodnutím o daňovej kontrole, je potrebné predpokladať, že ak by u poskytovateľky služby nebola vykonaná kontrola, protokol by nevystavila. Okrem toho z protokolu nevyplýva povinnosť príjemcu služieb platiť DPH, keďže podľa údajov uvedených v protokole nie je ako príjemca služieb uvedená spoločnosť „SEM Remont“ EOOD. Protokol je samostatný doklad, odlišný od faktúry, ktorým poskytovateľka služieb vypočíta DPH za [príslušné] obdobie „v rámci režimu prenesenia daňovej povinnosti“ a zaviazuje sa zaplatiť daň tým, že ju uvedie v daňovom priznaní k DPH. Príslušný protokol nemožno považovať za faktúru v zmysle smernice ani ZDDS, pretože neobsahuje potrebné informácie ani podklad pre vznik daňovej povinnosti príjemcu. Z uvedených dôvodov je daň naopak povinná zaplatiť osoba, ktorá protokol vystavila.

Je potrebné dospieť k záveru, že zmluva o pôžičke bola podpísaná s cieľom odôvodniť zaplatenie dlhu poskytovateľa služieb „Gidrostroj-Rusija“ OOD voči NAP treťou osobou, konkrétne spoločnosťou „EIS - Stroitelna kompania“ AD, a že táto zmluva medzi spoločnosťami „EIS - Stroitelna kompania“ AD a „SEM Remont“ EOOD je fiktívnou zmluvou.

Stručné odôvodnenie predloženia návrhu

- 14 V konaní pred Administrativen sad Varna (Správny súd Varna) je sporné, či smernica o DPH povoľuje takú vnútroštátnu právnu úpravu a postup vnútroštátnej daňovej správy, ako je postup v tomto konaní, podľa ktorého bolo príjemcovi služby odopreté právo na odpočítanie dane za týchto podmienok: **1.** poskytnutie služby je nesporné; **2.** za poskytnutie služby bola vystavená faktúra, v ktorej poskytovateľka služby neuviedla DPH; **3.** daňová povinnosť poskytovateľky služby bola zistená pri daňovej kontrole vykonanej na základe osobitného ustanovenia článku 102 ods. 4 ZDDS (poskytovateľka služby dosiahla pred poskytnutím služby a vystavením faktúry bez uvedenia DPH obrat, ktorý vyžaduje povinnú registráciu podľa ZDDS); **4.** poskytovateľka služby bola registrovaná podľa ZDDS až po poskytnutí služby na základe žiadosti daňového úradu; **5.** v priebehu daňovej kontroly vykonanej u poskytovateľky služby bol vypracovaný protokol, v ktorom poskytovateľka služby uviedla, že je poskytovateľom aj príjemcom služby, pričom boli uvedené aj faktúry vystavené príjemcovi služby a DPH bola vypočítaná z ich základu dane; **6.** poverená zástupkyňa poskytovateľky služby zaplatila DPH z tejto služby daňovému úradu z prostriedkov pôžičky, ktorú dostala od príjemcu služby; a **7.** podkladom pre uplatnenie práva na odpočítanie dane príjemcom služby je uvedený protokol, a nie opravná faktúra vystavená poskytovateľkou služby.

- 15 Predmetný spor sa líši od prípadov, ktorými sa Súdny dvor zaoberal vo vyššie citovaných rozsudkoch, a preto sú usmernenia Súdneho dvora týkajúce sa výkladu a uplatňovania vnútroštátnych ustanovení, ktorými sa transponujú ustanovenia smernice o DPH, sčasti irelevantné. Z tohto dôvodu je potrebné podať tento návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 16 Napríklad rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11), sa zaoberal otázkou spôsobenia nezrovnalostí dodávateľom alebo jedným z jeho dodávateľov a požiadavkami, aby sa príjemca služby pri uplatňovaní práva na odpočítanie dane uistil, že jeho dodávateľ je zdaniteľnou osobou.
- 17 V rozsudku zo 6. februára 2014, Fatorie (C-424/12), sa skúmalo, či môže vnútroštátna daňová správa odoprieť právo na odpočítanie dane osobe, na ktorú sa vzťahuje režim prenesenia daňovej povinnosti, ale ktorá zaplatila DPH dodávateľovi, pretože bola uvedená na faktúre vystavenej dodávateľom.
- 18 Podľa odôvodnenia a výroku rozsudku z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14), sa táto vec týkala opravy konkrétnych údajov na faktúre, konkrétne identifikačného čísla pre DPH, ako aj lehoty na uplatnenie práva na odpočítanie dane s ohľadom na vykonanú opravu faktúry.
- 19 V rozsudku z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14), sa skúmala otázka obsahu faktúr, najmä pokiaľ ide o chýbajúce údaje, zatiaľ čo predmetný spor vo veci samej sa týka iného daňového dokladu vyhotoveného podľa ZDDS, a to protokolu, a netýka sa chýbajúcich údajov, ale spôsobu jeho vystavenia a skutočnosti, že ako poskytovateľ aj príjemca služby bola označená tá istá osoba, a to poskytovateľka služby.
- 20 V rozsudku z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), bol podaný výklad ustanovení o lehote na uplatnenie práva na odpočítanie dane pri vystavovaní faktúr na opravu už vystavených faktúr po tom, ako bola stanovená dodatočná daňová povinnosť dodávateľa. Prejednávaná vec sa od vecí, o ktorú išlo v uvedenom rozsudku, odlišuje v tom, že v nej išlo o doklad vystavený na opravu, jeho obsah a vnútroštátne ustanovenie článku 102 ods. 4 ZDDS.
- 21 V rozsudku z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21), sa skúmali dôsledky výpočtu DPH na základe nesprávnej sadzby dane pre vystavovateľov faktúr.
- 22 V rozsudku z 15. septembra 2022, „HA.EN“ (C-227/21), sa skúmal postup daňovej správy v súvislosti so zamietnutím práva odberateľa na odpočet DPH zaplatenej z dôvodu neodvedenia dane dodávateľom.
- 23 V rozsudku z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14), sa skúmala právna úprava registrácie držiteľa práva podľa ZDDS a jeho právo na odpočítanie dane po registrácii podľa ZDDS za plnenia uskutočnené pred registráciou, ale použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.