

Věc C-624/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

10. října 2023

Předkládající soud:

Administrativen sad Varna (Bulharsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

27. září 2023

Žalobkyně:

„SEM Remont“ EOOD

Žalovaný:

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

Předmět původního řízení

Předmětem žaloby podané ke Správnímu soudu ve Varně (Administrativen sad Varna, Bulharsko) je dodatečný daňový výměr č. R – 03000322001265–091–001 ze dne 25. srpna 2022, který byl vydán orgánem oblastního ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy (Nacionalna agencija za prichodite, Bulharsko, dále jen „NAP“) příslušným pro veřejné příjmy a kterým byl žalobkyni, společnosti „SEM Remont“ EOOD, odepřen nárok na odpočet daně za zdaňovací období od 1. prosince 2021 do 31. prosince 2021.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU týkající se výkladu článku 63, článku 167, čl. 168 písm. a), článku 176, čl. 178 písm. a) a článků 218, 219, 220, 203, 226 a 228 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

Předběžné otázky

1. Je podle článku 63, článku 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a), článku 218, článku 219, článku 220, článku 226 a článku 228 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) přípustná praxe orgánu příslušného pro veřejné příjmy při uplatňování vnitrostátních norem, zejména čl. 71 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, dále jen „ZDDS“) ve spojení s čl. 25 odst. 1 ZDDS ve spojení s čl. 102 odst. 4, článkem 114, článkem 116 a článkem 117 tohoto zákona ve spojení s jeho články 125 a 126, podle které byl příjemci služby podléhající dani z přidané hodnoty (DPH) za období, ve kterém byla služba poskytnuta, i za období, za které byla přiznána v daňovém přiznání, odepřen nárok na odpočet daně z důvodu, že faktura, kterou mu vystavil poskytovatel služeb, nezahrnovala DPH a později (v průběhu daňové kontroly provedené u poskytovatele služeb) byl vyhotoven doklad, který nespĺňuje požadavky na obsah faktury (byl vyhotoven protokol, v němž byl jako poskytovatel i příjemce služeb uvedených v protokolu označen subjekt, který protokol vyhotovil) a v němž byla uvedena faktura vystavená příjemci služeb a ze základu daně, který je v ní udán, vyúčtována DPH, jež byla uhrazena, a příjemce služeb teprve poté na základě protokolu uplatnil nárok na odpočet daně („právo na slevu na dani“ ve smyslu ZDDS), a je osobě povinné k dani na základě této praxe prakticky znemožněno či nadměrně ztíženo uplatnění nároku na odpočet daně?

2. V případě záporné odpovědi na první otázku: K jakému dni musí být uplatněn nárok na odpočet daně – ke dni vystavení faktury, ve které není vykázána DPH, nebo ke dni vystavení protokolu ze strany poskytovatele služeb?

3. Jsou podle článku 203 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 178 písm. a) a článkem 176 a zásadou daňové neutrality přípustné taková právní úprava, jako je čl. 102 odst. 4 ZDDS, a praxe vnitrostátní daňové správy, podle nichž je poskytovatel služby podléhající DPH, který v zákonem stanovené lhůtě běžící od dne, kdy mu vznikla povinnost provést registraci podle ZDDS, nepodal žádost o registraci podle ZDDS, povinen uhradit pouze DPH za služby, které poskytl v době od vzniku povinnosti zaregistrovat se do provedení registrace u orgánu příslušného pro veřejné příjmy, a není stanovena možnost, aby poskytovatel služeb, kterému byla na základě čl. 102 odst. 4 ZDDS stanovena povinnost k DPH, vystavil příjemcům služeb opravné faktury (nebo jiný doklad), aby tito příjemci mohli uplatnit nárok na odpočet daně?

Ustanovení unijního práva a unijní judikatura

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (směrnice o DPH), článek 63, článek 167, čl. 168 písm. a), článek 176, čl. 178 písm. a) a články 218, 219, 220, 203, 226 a 228

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373

Rozsudek Soudního dvora ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. září 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691

Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

Rozsudek Soudního dvora ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249

Rozsudek Soudního dvora ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům), C-378/21, EU:C:2022:968

Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. září 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687

Rozsudek Soudního dvora ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454

Ustanovení vnitrostátního práva

Zákon o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, ZDDS), čl. 25 odst. 1, čl. 71 odst. 1, čl. 102 odst. 4 a články 114, 116, 117, 125 a 126

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Předmětem přezkumu v řízení vedeném před Správním soudem ve Varně (Administrativen sad Varna) je dodatečný daňový výměr č. R – 03000322001265–091–001 ze dne 25. srpna 2022, který byl vydán orgánem oblastního ředitelství NAP ve Varně příslušným pro veřejné příjmy.
- 2 Orgán příslušný pro veřejné příjmy v tomto dodatečném daňovém výměru stanovil, že se společnost „SEM Remont“ EOOD dopustila nesrovnalostí při uplatňování ustanovení ZDDS, a na základě tohoto konstatování jí odepřel nárok na odpočet daně ve výši 752 305,05 bulharských leva (BGN).
- 3 Společnost „SEM Remont“ EOOD je osobou povinnou k dani ve smyslu článku 3 ZDDS.
- 4 Společnost „Gidrostroj-Rusija“ OOD, která je registrována v Ruské federaci, ale i podle ZDDS působí v oblasti pronájmu lodí s technickou posádkou určených k provádění hloubicích prací v rámci projektů vodohospodářských děl.
- 5 Společnosti „SEM Remont“ EOOD a „Gidrostroj-Rusija“ OOD nejsou propojené subjekty.

- 6 Dne 4. srpna 2020 uzavřela společnost „Gidrostroj-Rusija“ OOD se společností „SEM Remont“ EOOD smlouvu o provedení hloubicích prací v přístavu ve Varně, kanál 1 a kanál 2. Podle této smlouvy je společnost „Gidrostroj-Rusija“ OOD poskytovatelem služeb a společnost „SEM Remont“ EOOD jejich příjemcem.
- 7 Společnost „Gidrostroj-Rusija“ OOD vystavila společnosti „SEM Remont“ EOOD za činnosti provedené na základě smlouvy faktury č. 1010 ze dne 31. října 2020 a č. 1017 ze dne 15. listopadu 2020. Na žádné z obou faktur nebyla k hodnotě poskytnuté služby načítována DPH.
- 8 Společnost „Gidrostroj-Rusija“ OOD již před poskytnutím daných služeb a vystavením faktur společnosti „SEM Remont“ EOOD dosáhla obratu, na jehož základě je vyžadována povinná registrace podle ZDDS, v době vystavení faktur společnosti „SEM Remont“ EOOD však svou povinnost provést registraci podle ZDDS nesplnila.
- 9 Společnost „SEM Remont“ EOOD předložila prohlášení o ukončených a převzatých hloubicích a výkopových pracích.
- 10 Dopisem ze dne 12. července 2021 společnost „Gidrostroj-Rusija“ OOD v rámci daňové kontroly, která u ní byla provedena, na základě čl. 117 odst. 1 ZDDS vyhotovila protokol č. 1 ze dne 29. června 2021, ve kterém byla jako organizace, která je poskytovatelem plnění, i jako organizace, která je příjemcem plnění, zapsána společnost „Gidrostroj-Rusija“ OOD, tedy jedna a táž osoba, a ve kterém byly uvedeny faktury č. 1010 ze dne 31. října 2020 a č. 1017 ze dne 15. listopadu 2020 s příslušným základem daně a náležitě vyúčtovanou DPH.
- 11 Na základě tohoto protokolu společnost „SEM Remont“ EOOD zahrнула služby uvedené ve zmíněných fakturách do svého přiznání k DPH a své evidence nákupů jako služby, ohledně nichž vznikl nárok na odpočet daně za zdaňovací období od 1. prosince 2021 do 31. prosince 2021.
- 12 Orgány příslušné pro veřejné příjmy konstatovaly, že společnost „EIS-Stroitelna kompanija“ AD je autorizovaný zástupce společnosti „Gidrostroj-Rusija“ OOD a že společnost „EIS-Stroitelna kompanija“ AD a společnost „SEM Remont“ EOOD uzavřely smlouvu o zápůjčce ze dne 13. července 2021, jejímž předmětem byla částka ve výši 752 303,05 BGN, tedy částka, ohledně níž byl sporným dodatečným daňovým výměrem odepřen nárok na odpočet daně.
- 13 Dopisem ze dne 13. července 2021 oznámila společnost „EIS-Stroitelna kompanija“ AD společnosti „SEM Remont“ EOOD, že uvedená částka bude použita na úhradu dlužné DPH, která byla prostřednictvím protokolu č. 1 ze dne 29. června 2021 vyúčtována v souvislosti se dvěma fakturami vystavenými společností „SEM Remont“ EOOD.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

Stanovisko společnosti „SEM Remont“ EOOD

- 14 Společnost napadá dodatečný daňový výměr a tvrdí, že má díky tomu, že uvedla protokol č. 1 vystavený poskytovatelem služeb v daňovém přiznání, nárok na odpočet daně, a to z následujících důvodů: **1.** poskytovatel služeb je osoba registrovaná pro účely ZDDS; **2.** daň byla vyúčtována prostřednictvím protokolu č. 1 ze dne 29. června 2021; **3.** příjemce služeb, společnost „SEM Remont“ EOOD, je osoba registrovaná podle ZDDS; **4.** dané služby jsou zdanitelné a mají místo plnění na území Bulharské republiky; **5.** dané služby byly skutečně poskytnuty; **6.** příjemce služeb, společnost „SEM Remont“ EOOD, výsledek přijatých služeb využívá při své podnikatelské činnosti, tj. pro účely následného poskytování zdanitelných služeb; **7.** poskytovatel služeb, společnost „Gidrostroj“, dlužnou DPH uvedl v daňovém přiznání a řádně uhradil správci daně.

Stanovisko ředitele ředitelství „Odvolání a záležitosti daní a sociálního zabezpečení“ pro město Varna při Ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy (direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, Bulharsko, dále jen „ředitel“)

- 15 Ředitel má za to, že v době vyhotovení protokolu č. 1 ze dne 29. června 2021 ještě nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění ani ke vzniku daňové povinnosti. Společnost „SEM Remont“ EOOD nesplnila podmínky stanovené v článku 71 ZDDS, protože neměla k dispozici fakturu s vyúčtovanou DPH, nýbrž jen protokol, který pouze stanoví odhady DPH, kterou dluží společnost opožděně registrovaná podle ZDDS („Gidrostroj-Rusija“ OOD), a to ve vztahu mezi společnostmi „Gidrostroj-Rusija“ OOD a NAP, a nepředstavuje tedy náležitý důkaz existence nároku na odpočet daně. Uvedené normy vnitrostátního práva jsou podle něj v souladu s ustanoveními směrnice 2006/112/ES.
- 16 S ohledem na skutečnost, že podnik, který poskytl plnění, nevystavil opravnou fakturu, nýbrž prostřednictvím protokolu, který vyhotovil, daň v plné výši vyúčtoval v režimu přenesení daňové povinnosti, protože ji orgán příslušný pro veřejné příjmy vyměřil ve zprávě o daňové kontrole, je třeba mít za to, že poskytovatel služeb by daný protokol nevystavil, pokud by u něj neproběhla kontrola. Mimoto protokol nezakládá daňovou povinnost příjemce služby, protože z údajů zaznamenaných v protokolu vyplývá, že společnost „SEM Remont“ EOOD není uvedena jako příjemce služby. Protokol je samostatný doklad, který je třeba odlišovat od faktury a jehož prostřednictvím poskytovatel služeb vyúčtovává DPH za [dotyčné] období v „režimu přenesení daňové povinnosti“ a zavazuje se daň uhradit tím, že ji uvede v přiznání k DPH. Příslušný protokol nelze ani ve smyslu směrnice, ani ve smyslu ZDDS považovat za fakturu, jelikož neobsahuje ani požadované údaje, ani základ pro vznik daňové povinnosti příjemce služby.

Z uvedených důvodů je daň naopak povinna odvést osoba, která protokol vystavila.

- 17 Na místě je závěr, že smlouva o zápůjčce byla podepsána s cílem odůvodnit zaplacení dluhů poskytovatele služeb, společnosti „Gidrostroj-Rusija“ OOD, vůči NAP ze strany třetí osoby, a to společnosti „EIS-Stroitelna kompanija“ AD, a že se v případě této smlouvy mezi společnostmi „EIS-Stroitelna kompanija“ AD a „SEM Remont“ EOO jedná o simulovanou smlouvu.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 18 V řízení vedeném před Správním soudem ve Varně (Administrativen sad Varna) je sporné, zda směrnice o DPH připouští takové vnitrostátní právní předpisy a praxi vnitrostátní daňové správy, jako jsou právní předpisy a praxe dotčené v projednávané věci, na jejichž základě byl příjemci služeb za následujících podmínek odepřen nárok na odpočet daně: **1.** poskytnutí služby je nesporné; **2.** za poskytnutí služby byla vystavena faktura, ve které poskytovatel služeb nevykázal žádnou DPH; **3.** povinnost poskytovatele služeb k DPH byla určena v rámci daňové kontroly, která u něj byla provedena, na základě zvláštního ustanovení čl. 102 odst. 4 ZDDS (poskytovatel služeb před poskytnutím dané služby a vystavením faktury bez vykázané DPH dosáhl obratu, na jehož základě je vyžadována povinná registrace podle ZDDS); **4.** poskytovatel služeb byl po poskytnutí dané služby na výzvu orgánu příslušného pro veřejné příjmy registrován podle ZDDS; **5.** poskytovatel služeb během daňové kontroly, která u něj byla provedena, vyhotovil protokol, ve kterém uvedl, že je poskytovatelem i příjemcem služeb, mimoto [v něm] byly uvedeny faktury vystavené příjemci služeb a ze základu daně, který v nich byl vykázan, byla vyúčtována DPH; **6.** autorizovaný zástupce poskytovatele služeb uhradil DPH za tuto službu správci daně pomocí prostředků ze zápůjčky, kterou obdržel od příjemce služeb; a **7.** základem pro uplatnění nároku na odpočet daně ze strany příjemce služeb je uvedený protokol, a nikoli opravná faktura vystavená poskytovatelem služeb.
- 19 Projednávaný spor se liší od věcí, kterými se Soudní dvůr zabýval v uvedených rozsudcích, v důsledku čehož jsou vodítka, která Soudní dvůr poskytl pro výklad a použití vnitrostátních norem provádějících ustanovení směrnice o DPH zčásti irelevantní. Z tohoto důvodu je nezbytné předložit tuto žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.
- 20 V rozsudku ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11), se jednalo o otázku nesrovnalostí, kterých se dopustil poskytovatel služeb nebo některý z jeho dodavatelů, jakož i o požadavky, aby se příjemce služeb při uplatnění nároku na odpočet daně ujistil, že jeho dodavatel je osobou povinnou k dani.
- 21 V rozsudku ze dne 6. února 2014, Fatorie (C-424/12), bylo zkoumáno, zda vnitrostátní daňová správa může nárok na odpočet daně odepřít osobě, na kterou

se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti, avšak která DPH zaplatila dodavateli, protože byla vykázána ve faktuře vystavené tímto dodavatelem.

- 22 Podle odůvodnění a výroku rozsudku ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14), se v této věci jednalo o opravu určitých údajů ve faktuře, a to identifikačního čísla pro DPH, jakož i o období pro uplatnění nároku na odpočet daně, pokud jde o provedenou opravu faktury.
- 23 V rozsudku ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14) byla posuzována otázka obsahu faktur, a to zejména s ohledem na chybějící údaje, zatímco projednávaný spor souvisí s jiným daňovým dokladem vyhotoveným na základě ZDDS, konkrétně protokolem, a ani se netýká chybějících údajů, nýbrž způsobu jeho vystavení a okolnosti, že za poskytovatele i příjemce služeb byla označena táž osoba, a sice poskytovatel služeb.
- 24 V rozsudku ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), byla vyložena ustanovení týkající se lhůty pro uplatnění nároku na odpočet v případě, že poté, co byla dodavateli doměřena DPH, dojde k vystavení faktur za účelem opravy již vystavených faktur. Projednávaný případ se od uvedené věci odlišuje dokladem, který byl vystaven ohledně opravy, jeho obsahem a vnitrostátním ustanovením uvedeným v čl. 102 odst. 4 ZDDS.
- 25 V rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21), bylo posuzováno, jaké důsledky má pro vystavitele faktur vypočtení DPH na základě nesprávné sazby daně.
- 26 V rozsudku ze dne 15. září 2022, „HA.EN“ (C-227/21), byla zkoumána praxe daňové správy, pokud jde o odepření nároku pořizovatele na odpočet zaplacené DPH z důvodu neodvedení daně za strany dodavatele.
- 27 V rozsudku ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14), byla posuzována pravidla o registraci držitele práv stanovená v ZDDS, jakož i jeho nárok na odpočet daně uplatněný po jeho registraci podle ZDDS u plnění, která byla uskutečněna před registrací, avšak byla použita v rámci jeho ekonomické činnosti.