

Zadeva C-429/23**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

11. julij 2023

Predložitveno sodišče:

Administrativen sad Varna (upravno sodišče v Varni, Bolgarija)

Datum predložitvene odločbe:

30. junij 2023

Tožeča stranka:

NARE-BG EOOD

Tožena stranka:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite

Predmet postopka v glavni stvari

Predmet postopka v glavni stvari je preverjanje odločbe o odmeri davka, s katero je davčni organ tožeči stranki iz postopka v glavni stvari zavrnil popravek za predhodno obdobje in uveljavljanje pravice do odbitka za dobave, ki jih je prejela, preden se je registrirala na podlagi Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o DDV, v nadaljevanju: ZDDS).

Predmet in pravna podlaga predloga

V obravnavanem primeru je bila med tekom dvanajstmesečnega roka za uveljavljanje pravice do odbitka za dobave, ki jih je tožeča stranka prejela pred njeno registracijo na podlagi ZDDS, določenega v ZDDS, v Bolgariji sprejeta posebna zakonodaja v zvezi s pandemijo COVID 19. Zaradi težav, ki jih je pandemija povzročila gospodarskim subjektom, so se z navedeno zakonodajo podaljšali roki za napoved in plačilo nekaterih davkov, ta možnost pa ni bila

določena za obračun, plačilo in pravico do odbitka DDV. Tožeča stranka trdi, da se ji je ravno zato, ker je njen računovodja zbolel za COVID 19 in je moral biti nato v karanteni, zgodila tehnična napaka, popravek katere je bil zavrnjen z odločbo o odmeri davka, ki se izpodbija v postopku v glavni stvari. Zaradi tega tožeča stranka v praksi ne more uveljavljati svoje pravice do odbitka za dobave, ki jih je prejela pred njeno registracijo na podlagi ZDDS.

Predložitveno sodišče sprašuje Sodišče, ali ni v teh okoliščinah zaradi nacionalne zakonodaje in prakse, ki se uporabljata, v praksi nemogoče ali čezmerno oteženo uveljavljanje pravice do odbitka in ali sta nacionalna zakonodaja in praksa združljivi s členoma 184 in 186 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) ter načeli davčne nevtralnosti, enakovrednosti in učinkovitosti.

Poleg tega predložitveno sodišče sprašuje Sodišče, ali je na podlagi navedenih določb Direktive o DDV dopustno zavrniti pravico do odbitka za dobave, ki jih je davčni zavezanec prejel pred njegovo registracijo na podlagi ZDDS, če je DDV za te dobave z izjavo o popravku obračunal za obdobje, ki spada v zadnje davčno obdobje dvanajstmesečnega prekluzivnega roka za uveljavljanje pravice do odbitka za te dobave.

Predlog je vložen na podlagi člena 267 PDEU.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je ob upoštevanju zakonsko sprejetih ukrepov za zaježitev epidemije, vključno s sprejetjem upravnih ukrepov za omejitve odhodov iz stanovanja in svobode gibanja v naseljih, za omejitve stikov z drugimi osebami in za zaprtje trgovin, pri čemer so bili v zvezi s temi ukrepi za zaježitev epidemije podaljšani roki za napoved in plačilo davčnih obveznosti na podlagi Zakon za korporativno podohodno oblagane (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) (ZKPO) (ki v nacionalnem pravu določa roke za napoved in plačilo davkov od dohodkov), posledica prekluzivnega roka, kakršen je obravnavani, da je uveljavljanje pravice do odbitka za davčnega zavezanca v obdobju, v katerem veljajo ukrepi za zaježitev epidemije, v praksi nemogoče ali čezmerno oteženo, in ali sta s tega vidika s členom 184 v povezavi s členom 186 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti, uvedenega z Direktivo o DDV, ter načel enakovrednosti in učinkovitosti, določenih v pravu Unije (sodba z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267), združljivi nacionalna zakonodaja in praksa davčne uprave, kakršni sta obravnavani?
2. Ali je glede na možnost, ki je določena v Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o DDV) (ZDDS), da se predloženi podatki popravijo z obračunom DDV na podlagi ZDDS, v primeru dejanskega položaja, ki je

podan v obravnavanem postopku, na podlagi člena 184 v povezavi s členom 186 Direktive o DDV dopustna praksa davčnega organa, na podlagi katere se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka z obrazložitvijo, da je bil DDV obračunan z izjavo o popravku, ki je bila zaradi popravka podatkov za zadnje davčno obdobje prekluzivnega roka (dvanajst mesecev) oddana zaradi uveljavljanja pravice do odbitka za dobave, ki jih je davčni zavezanec prejel pred njegovo registracijo na podlagi ZDDS, če transakcije niso bile prikrite, so bili podatki o njihovi izvedbi na voljo v računovodskih knjigah tožeče stranke, je davčna uprava razpolagala s potrebnimi informacijami in ni indicev za to, da je bil oškodovan proračun?

Zakonodaja in sodna praksa Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, členi 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, od 250 do 252 in 273

Sodba z dne 7. julija 2022, Staatssecretaris van Financiën (Prekluzija pravice do odbitka) (C-194/21, EU:C:2022:535), v nadaljevanju: sodba Staatssecretaris van Financiën

Sodba z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267), v nadaljevanju: sodba Ecotrade

Sodba z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), v nadaljevanju: sodba EMS-Bulgaria Transport

Sodba z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), v nadaljevanju: sodba Salomie in Oltean

Nacionalna zakonodaja

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o DDV, v nadaljevanju: ZDDS) – členi 74, 75, 125 in 126

Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite (zakon o ukrepih in ravnanju med izrednimi razmerami, razglašenimi s sklepom narodne skupščine z dne 13. marca 2020, in o obvladovanju posledic, v nadaljevanju: ZMDIPPP) (naslov zakona je bil s 14. majem 2020 dopolnjen; prejšnji naslov je bil: Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 (zakon o ukrepih in ravnanju med izrednimi razmerami, razglašenimi s sklepom narodne skupščine z dne 13. marca 2020)) – členi 25, 27, 28, 29 in 49 prehodnih in končnih določb k temu zakonu

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, v nadaljevanju: ZKPO) – člen 92, člen 93 in člen 219(1), (4) in (5)

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Predmet preizkusa v postopku pred predložitvenim sodiščem je odločba o odmeri davka z dne 24. januarja 2022, ki jo je izdal davčni organ, ki je del Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite (območni direktorat nacionalne agencije za prihodke), v Varni.
- 2 Postopek preizkusa glede vrste obveznosti in obdobja obsega: DDV za obdobje od 1. julija 2021 do 31. julija 2021 in DDV za obdobje od 1. oktobra 2020 do 30. junija 2021.
- 3 Davčni organ je pri izdaji odločbe o odmeri davka ugotovil nepravilnosti, ki jih je storila tožeča stranka pri uporabi določb ZDDS glede zneskov, ki se lahko pobotajo ali ki jih je treba vrniti.
- 4 Ti zneski se podrobno navedejo v obliki tabele, pri čemer se navede številka računa, datum, dobavitelj, blago, davčna osnova in znesek DDV. Navedenih je 71 računov, ki so bili izdani v obdobju 2017–2019. To obdobje je pred datumom registracije podjetja na podlagi ZDDS. Skupni znesek davčnih osnov za 71 navedenih računov znaša 587.293,93 levov (BGN), skupni znesek DDV pa 117.458,80 BGN. Da so bile dobave opravljene, se ne prereka. Prav tako ni sporno, da so dobavitelji plačali DDV.
- 5 Ugotovljeno je bilo, da je bilo podjetje 25. novembra 2019 registrirano na podlagi ZDDS.
- 6 Tožeča stranka je za obdobje od 25. novembra 2019 do 30. septembra 2020 oddala obračun DDV v znesku 0 BGN.
- 7 Tožeča stranka je 10. decembra 2020 oddala obračun DDV za davčno obdobje november 2020, v katerem je navedla dobave s pravico do celotnega odbitka v znesku 50.627 BGN in z DDV v višini 10.125,40 BGN (iz česar je izhajal zahtevek za vračilo DDV v višini 10.125,40 BGN); 14. januarja 2021 je oddala obračun DDV za december 2020, v katerem je navedla dobave s pravico do celotnega odbitka v znesku 587.293,93 BGN in z DDV v višini 117.458,80 BGN (iz česar je izhajal zahtevek za vračilo DDV v višini 117.458,80 BGN).
- 8 Tožeča stranka je z dopisom z dne 15. januarja 2021 v skladu s členom 126(3) ZDDS obvestila davčne organe, da je v njenih knjigah računov na podlagi ZDDS za davčni obdobji november in december 2020 prišlo do naslednjih tehničnih napak: v knjigo prejetih računov in obračun DDV za december 2020 so bili po pomoti vključeni računi, ki bi morali biti vključeni v knjige računov na podlagi ZDDS za november 2020. Tožeča stranka je kot razlog za napake navedla, da je

računovodja zbolel za COVID 19 in je bil nato v karanteni, zaradi katere se je delo dodelilo njegovemu kolegu, ki ga je nadomeščal.

- 9 Rok za uveljavljanje pravice do odbitka za zadevne dobave je znašal dvanajst mesecev in se je iztekel novembra 2020, pri čemer je bilo treba pravico do odbitka z oddajo obračuna DDV uveljaviti najpozneje do 14. decembra 2020. Tožeča stranka v obračunu za november 2020 ni uveljavila pravice do odbitka za te dobave.
- 10 Davčni organ je zavrnil pravico do odbitka na podlagi navedenih računov, pri čemer se je skliceval na člen 72(1) ZDDDS, ki določa, da lahko oseba, registrirana na podlagi ZDDDS, uveljavlja pravico do odbitka v davčnem obdobju, v katerem je ta pravica nastala, ali v enem od dvanajstih naslednjih davčnih obdobjih.
- 11 Davčni organ opozarja, da na podlagi člena 75(1) in (2) ZDDDS pravica do odbitka za sredstva in storitve, ki so obstajala pred registracijo davčnega zavezanca, nastane na dan njegove registracije na podlagi ZDDDS in se lahko uveljavi v davčnem obdobju, v katerem je nastala, ali v enem od dvanajstih naslednjih davčnih obdobjih. Davčni organ zaradi tega ugotavlja, da se je prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka za račune iz odločbe o odmeri davka v davčnem obdobju december 2020 iztekel in da je bila tožeča stranka v svoji pravici do odbitka prekludirana.
- 12 Poleg tega davčni organ navaja, da je podjetje, nad katerim se izvaja davčni nadzor, uveljavilo pravico do celotnega odbitka ob kršitvi člena 72 ZDDDS in da je treba odbitek za navedene račune za december 2020 popraviti navzdol.
- 13 Zato je bila tožeči stranki z odločbo o odmeri davka z dne 24. januarja 2022 zavrnjena pravica do odbitka za 71 računov, ki so jih izdali dobavitelji, registrirani na podlagi ZDDDS, za obdobje 2017–2019 z davčno osnovo 587.293,93 BGN in skupnim zneskom DDV 117.458,80 BGN.
- 14 Narodna skupščina Republike Bolgarije je 13. marca 2020 zaradi pandemije COVID 19 za obdobje od 13. marca 2020 do 13. aprila 2020 za celotno državno ozemlje razglasila izredne razmere. Nato je bil sprejet ZMDIPPP. Celotno leto 2020 so bili s številnimi sklepi sveta ministrov in odredbami ministra za zdravje sprejeti ukrepi za obvladovanje epidemije v državi, obdobje izrednih razmer zaradi epidemije pa se je postopno podaljševalo do 30. aprila 2021.

Bistvene trditve strank iz postopka v glavni stvari

- 15 Tožeča stranka meni, da je spor, opisan v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, zaradi nespornega dejanskega stanja zgolj pravne narave. Predloženi vprašanji za predhodno odločanje naj bi se nanašali na določbe Direktive o DDV, zlasti na člen 179, prvi odstavek, člen 180 in člen 273, ter na načela davčne nevtralnosti, učinkovitosti in enakovrednosti, kot naj bi bili obravnavani v sodbah Ecotrade in EMS-Bulgaria Transport.

- 16 Tožeča stranka meni, da se sodba Staatssecretaris van Financiën, ki jo je navedla tožena stranka, ne uporablja.
- 17 Tožena stranka trdi, da je tožeča stranka pravico do odbitka za 71 spornih računov uveljavila ob kršitvi člena 75(2) ZDDS. Ti računi naj bi se nanašali na storitve in predplačila, ki jih je tožeča stranka prejela pred njeno registracijo na podlagi ZDDS in ki so obstajala ob njeni registraciji, ki pa jih je v obračunu DDV navedla prepozno – v svojo knjigo prejetih računov naj bi jih vključila za davčno obdobje december 2020 namesto najpozneje za davčno obdobje november 2020. Po navedbah tožeče stranke naj bi bil razlog za to zamudo, da je njen pristojni računovodja določeno obdobje v decembru 2020 preboleval COVID 19.
- 18 Tožena stranka glede na te okoliščine meni, da se spor pred predložitvenim sodiščem nanaša na uporabo člena 75(2) v povezavi s členom 75(1) ZDDS, ne pa na pogoje za popravek napak v oddanih obračunih na podlagi člena 125 ZDDS, ker tožeča stranka za obdobje od 25. novembra 2019 do 30. septembra 2020 ni oddala obračuna DDV, zadevnih računov pa ni v skladu s členom 124 ZDDS vnesla v svojo knjigo prejetih računov za davčni obdobji oktober 2020 in november 2020.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 19 Predložitveno sodišče meni, da gre za vprašanje, ali je dopustno, da tožeča stranka – z oddajo obračuna DDV za december 2020 in obvestila o popravku za november 2020 – opravi popravek za predhodno obdobje (november 2020) in uveljavi pravico do odbitka za dobave, ki jih je prejela pred njeno registracijo na podlagi ZDDS, to je pred 25. novembrom 2019, in sicer glede na to, da so bili med enoletnim obdobjem za uveljavljanje pravice do odbitka za dobave, ki so jih davčni zavezanci prejeli pred njihovo registracijo na podlagi ZDDS, določenim v nacionalnem pravu, v Bolgariji z zakonom sprejeti ukrepi, ki ob upoštevanju epidemičnih razmer določajo roke za napoved in plačilo nekaterih davkov, vendar taka ureditev ni določena za obračun in plačilo DDV.
- 20 Predložitveno sodišče meni, da je Sodišče v njegovi dosedanji sodni praksi odločalo o primerih, v katerih se dejansko stanje in nacionalna davčna zakonodaja razlikujeta od dejanskega stanja in nacionalne davčne zakonodaje v obravnavani zadevi, in da so zato smernice za razlago in uporabo ustrezne nacionalne zakonodaje za prenos Direktive o DDV delno neupoštevne, tako da je treba vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.
- 21 Prvo vprašanje za predhodno odločanje temelji na razliki med okoliščinami obravnavanega primera in okoliščinami, ki so bile predmet preizkusa v sodbah EMS-Bulgaria Transport in Ecotrade. V zvezi s tem predložitveno sodišče ob sklicevanju na točko 49 sodbe EMS-Bulgaria Transport ter točki 46 in 48 sodbe Ecotrade navaja, da se obravnavani primer od navedenih razlikuje v posebni zakonodaji, ki je zaradi težav, s katerimi so se srečevali gospodarski subjekti zaradi pandemije COVID 19, določala daljše roke za napoved in plačilo davkov,

ki se plačujejo na podlagi ZKPO, ni pa določala podobne možnosti za obračun, plačilo in pravico do odbitka DDV.

- 22 Drugo vprašanje za predhodno odločanje temelji na razliki med okoliščinami zadeve, v kateri je bila izdana sodba Staatssecretaris van Financiën, in okoliščinami obravnavanega primera glede obdobja, za katero je bila oddana izjava o popravku. V tej sodbi je obdobje obsegalo leta od 2006 do 2015 in davčni zavezanec je v tem obdobju prejel odločbo o odmeri davka (leta 2015), po izdaji te odločbe pa je zahteval odbitek za DDV, ki ga je plačal pri nakupu blaga leta 2006, , medtem ko je v obravnavanem primeru tožeča stranka sama ugotovila, da predloženi podatki niso točni, in je v naslednjem davčnem obdobju po izteku roka za uveljavljanje pravice do odbitka novembra 2020 (vendar v roku za oddajo izjave o popravku – decembra 2020) oddala izjavo o popravku.

DELOVNI DOKUMENT