

Vec C-429/23

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

Dátum podania:

11. júl 2023

Vnútroštátny súd:

Administrativen săd Varna

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

30. jún 2023

Žalobkyňa:

NARE-BG EOOD

Žalovaná:

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

Predmet konania:

Konanie vo veci samej sa týka preskúmania daňového výmeru, ktorým daňový orgán odmietol povoliť žalobkyni vo veci samej vykonať opravu za minulé obdobie a uplatniť právo na odpočet dane z plnení, ktoré prijala pred tým, než sa zaregistrovala podľa Zakon za danäk varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, Bulharsko), (ďalej len „ZDPH“).

Predmet a právny základ podania

V prejednávanej veci počas plynutia dvanásťmesačnej lehoty stanovenej v ZDPH na uplatnenie práva na odpočet dane z plnení prijatých žalobkyňou pred jej registráciou podľa ZDPH boli v Bulharsku prijaté osobitné právne predpisy v súvislosti s pandémiou COVID 19. Vzhľadom na ťažkosti, ktoré hospodárskym subjektom spôsobila pandémia, uvedená právna úprava predĺžila lehoty na priznanie a zaplatenie niektorých daní, ale nestanovila túto možnosť pre priznanie, zaplatenie a právo na odpočet dane z pridanej hodnoty. Žalobkyňa tvrdí, že práve z dôvodu ochorenia COVID 19 a následnej karantény jej účtovníka sa dopustila technickej chyby, ktorej oprava bola zamietnutá platobným výmerom napadnutým vo veci samej. V dôsledku toho žalobkyňa v praxi nemôže uplatniť svoje právo na odpočet dane z plnení prijatých pred svojou registráciou podľa ZDPH.

Vnútroštátny súd sa Súdneho dvora pýta, či uplatniteľná vnútroštátna právna úprava a postupy za týchto okolností prakticky neznemožňujú alebo nadmerne nesťažujú uplatnenie práva na odpočet dane a či sú v súlade s článkami 184 a 186 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“), ako aj so zásadami daňovej neutrality, ekvivalencie a efektivity.

Okrem toho sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora, či je podľa uvedených ustanovení smernice o DPH prípustné odoprieť právo na odpočet dane z plnení prijatých zdaniteľnou osobou pred jej registráciou podľa ZDPH, ak táto osoba priznala DPH z týchto plnení prostredníctvom opravného daňového priznania za obdobie, ktoré patrí do posledného zdaňovacieho obdobia 12-mesačného rozhodného obdobia na uplatnenie práva na odpočet dane z týchto plnení.

Návrh sa podáva podľa článku 267 ZFEÚ.

Prejudiciálne otázky

1. Má lehota na odpočet dane, o akú ide v prejednávanej veci, vzhľadom na opatrenia zavedené zákonom na potlačenie epidémie vrátane uloženia administratívnych opatrení obmedzujúcich opustenie obydľia a voľný pohyb

v lokalitách, na obmedzenie kontaktu s inými osobami a na zatvorenie obchodov, pričom v súvislosti s týmito opatreniami na potlačenie epidémie boli predĺžené lehoty na priznanie a zaplatenie daňových dlhov podľa Zakon za korporativnoto podochoodno oblagane (zákon o dani z príjmov právnických osôb, Bulharsko, ďalej len „ZDPPO“) (ktorý upravuje lehoty na priznanie a zaplatenie daní z príjmov vo vnútroštátnom práve), za následok praktické znemožnenie alebo nadmerné sťaženie uplatnenia práva na odpočet dane platiteľom dane počas obdobia platnosti opatrení na potlačenie epidémie a je z tohto hľadiska vnútroštátna právna úprava a postupy daňovej správy, o aké ide vo veci samej, zlučiteľné s článkom 184 v spojení s článkom 186 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“) s ohľadom na zásadu daňovej neutrality zavedenú smernicou o DPH a zásady ekvivalencie a efektivity zakotvené v práve Únie (rozsudok z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267)?

2. Vzhľadom na možnosť stanovenú v Zakon za danäk varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, Bulharsko, ďalej len „ZDPH“), opraviť údaje deklarované prostredníctvom daňového priznania k dani z pridanej hodnoty, je za okolností prejednávanej veci podľa článku 184 v spojení s článkom 186 smernice o DPH prípustný postup daňového orgánu, na základe ktorého sa platiteľovi dane odoprie právo na odpočítanie dane z dôvodu, že DPH bola priznaná prostredníctvom opravného daňového priznania, ktoré bolo podané na opravu údajov za posledné zdaňovacie obdobie rozhodného obdobia (dvanásť mesiacov) pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z plnení prijatých zdaniteľnou osobou pred dňom jej registrácie podľa ZDDS, za predpokladu, že plnenia neboli zatajené, údaje o ich uskutočnení boli k dispozícii v účtovníctve žalobkyne, správca dane mal potrebné informácie a neexistuje dôkaz o tom, že štátu vznikla škoda?

Právne predpisy a judikatúra Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, články 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 250 až 252 a 273

Rozsudok zo 7. júla 2022, Staatssecretaris van Financiën (Zánik práva na odpočítanie dane) (C-194/21, EU:C:2022:535), ďalej len „rozsudok Staatssecretaris van Financiën“

Rozsudok z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267), ďalej len: „rozsudok Ecotrade“

Rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), ďalej len: „rozsudok EMS-Bulgaria Transport“

Rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), ďalej len: „rozsudok Salomie a Oltean“

Vnútroštátne právne predpisy

Zakon za danäk varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, Bulharsko) – články 74, 75, 125 a 126

Zakon za merkite i dejstvijata po vreme na izvanrednoto polozenie, objaveno s rešenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodoljavane na posledicite (Zákon o opatreniach a činnostiach počas výnimočného stavu zavedeného rozhodnutím Národného zhromaždenia z 13. marca 2020 a o riadení jeho vplyvov, Bulharsko, ďalej len „ZMDIPPP“) (názov zákona bol doplnený s účinnosťou od 14. mája 2020; predchádzajúci názov bol: Zakon za merkite i dejstvijata po vreme na izvanrednoto polozenie, objaveno s rešenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 [Zákon o opatreniach a činnostiach počas výnimočného stavu zavedeného rozhodnutím Národného zhromaždenia z 13. marca 2020]) - § 25, 27 až 29 a 49 prechodných a záverečných ustanovení k tomuto zákonu.

Zakon za korporativnoto podochodno oblagane (Zákon o dani z príjmov právnických osôb, Bulharsko) – články 92, 93 a článok 219 ods. 1, 4 a 5

Krátke zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 Predmetom preskúmania v konaní pred vnútroštátnym súdom je daňový výmer z 24. januára 2022 vydaný daňovým orgánom Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite (Územné riaditeľstvo Národnej agentúry pre príjmy, Bulharsko) vo Varne.
- 2 Rozsah preskúmacieho konania z hľadiska povahy záväzku a časového obdobia je takýto: DPH za obdobie od 1. júla 2021 do 31. júla 2021 a DPH za obdobie od 1. októbra 2020 do 30. júna 2021.
- 3 Správca dane pri vydaní daňového výmeru zistil nezrovnalosti, ktorých sa žalobkyňa dopustila pri uplatňovaní ustanovení ZDPH, pokiaľ ide o sumy, ktoré bolo možné započítať alebo vrátiť.
- 4 Tieto sumy sú podrobne rozpísané v tabuľkovej forme s uvedením čísla faktúry, dátumu, dodávateľa, predmetu, základu dane a výšky DPH. V zozname je 71 faktúr vystavených v rokoch 2017 až 2019. Toto obdobie predchádza dátumu registrácie spoločnosti podľa ZDPH. Celkový základ dane za 71 uvedených faktúr predstavuje 587 293,93 leva (BGN) a celková suma DPH 117 458,80 BGN. Nie je sporné, že tieto plnenia boli uskutočnené. Je tiež nesporné, že DPH bola dodávateľmi zaplatená.

- 5 Bolo zistené, že spoločnosť bola zaregistrovaná podľa ZDPH dňa 25. novembra 2019.
- 6 Za obdobie od 25. novembra 2019 do 30. septembra 2020 žalobkyňa podala daňové priznanie k DPH v sume 0 BGN.
- 7 Dňa 10. decembra 2020 žalobkyňa podala daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie november 2020, v ktorom deklarovala plnenia s právom na plný odpočet dane vo výške 50 627 BGN a s DPH vo výške 10 125,40 BGN (z čoho vyplýva DPH na vrátenie vo výške 10 125,40 BGN); dňa 14. januára 2021 podala daňové priznanie k DPH za december 2020, v ktorom deklarovala plnenia s právom na plný odpočet dane vo výške 587 293,93 BGN a s DPH vo výške 117 458,80 BGN (z toho vyplýva DPH na vrátenie vo výške 117 458,80 BGN).
- 8 Žalobkyňa listom z 15. januára 2021 v súlade s § 126 ods. 3 ZDPH oznámila správcovi dane, že v evidencii faktúr podľa ZDPH za zdaňovacie obdobia november a december 2020 urobila nasledujúce technické chyby: do evidencie a do daňového priznania za december 2020 boli chybné zahrnuté faktúry, ktoré mali byť zahrnuté v evidencii faktúr podľa ZDPH za november 2020. Ako dôvod chýb žalobkyňa uvádza ochorenie účtovníka na COVID-19, po ktorom nasledovala karanténa, v dôsledku čoho bola práca prenesená na kolegu, ktorý ho nahradil.
- 9 Lehota na uplatnenie práva na odpočet dane na z predmetných plnení bola dvanásť mesiacov a uplynula v novembri 2020, pričom právo na odpočet dane bolo potrebné uplatniť podaním daňového priznania najneskôr do 14. decembra 2020. V daňovom priznaní za november 2020 nebolo uplatnené právo na odpočet dane z týchto plnení.
- 10 Správca dane odmietol právo na odpočet dane z uvedených faktúr, pričom sa odvolal na článok 72 ods. 1 ZDPH, podľa ktorého osoba registrovaná podľa ZDPH je oprávnená uplatniť právo na odpočet dane za zdaňovacie obdobie, v ktorom toto právo vzniklo alebo v ktoromkoľvek z dvanástich nasledujúcich zdaňovacích období.
- 11 Daňový orgán pripomína, že podľa článku 75 ods. 1 a 2 ZDDS právo na odpočet dane z majetku a služieb existujúcich pred registráciou zdaniteľnej osoby vzniká dňom jej registrácie podľa ZDDS a uplatňuje sa v zdaňovacom období, v ktorom vzniklo alebo v jednom z dvanástich nasledujúcich zdaňovacích období. Vzhľadom na uvedené skutočnosti správca dane dospel k záveru, že v zdaňovacom období december 2020 uplynula premlčacia lehota na uplatnenie práva na odpočet dane z faktúr uvedených v daňovom výmere a právo na odpočet dane bolo premlčané.
- 12 Daňový orgán ďalej tvrdí, že kontrolovaná spoločnosť uplatnila právo na plný odpočet v rozpore s článkom 72 ZDPH a že za december 2020 treba odpočet za uvedené faktúry upraviť smerom nadol.

- 13 Preto bolo žalobkyni daňovým výmerom z 24. januára 2022 odopreté právo na odpočet dane zo 71 faktúr od dodávateľov registrovaných podľa ZDPH za obdobie rokov 2017 až 2019 so základom dane 587 293,93 BGN a celkovou sumou DPH 117 458,80 BGN.
- 14 Dňa 13. marca 2020 Národné zhromaždenie Bulharskej republiky vyhlásilo na území Bulharskej republiky výnimočný stav v súvislosti s pandémiou COVID-19 na obdobie od 13. marca 2020 do 13. apríla 2020. Následne bol prijatý ZMDIPPP. Prostredníctvom série rozhodnutí Rady ministrov a nariadení ministra zdravotníctva boli v krajine v priebehu roka 2020 zavedené opatrenia na boj proti pandémie a obdobie výnimočného stavu v súvislosti s pandémiou bolo postupne predlžované do 30. apríla 2021.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 15 Žalobkyňa sa domnieva, že spor opísaný v návrhu na začatie prejudiciálneho konania má vzhľadom na nesporné skutkové okolnosti prípadu výlučne právnu povahu. Predložené prejudiciálne otázky sa týkali ustanovení smernice o DPH, najmä článku 179 ods. 1, článku 180 a článku 273, ako aj zásad daňovej neutrality, efektivity a ekvivalencie, ktoré boli prejednávané vo veciach Ecotrade a EMS-Bulgaria Transport.
- 16 Žalobkyňa sa domnieva, že rozsudok Staatssecretaris van Financiën, na ktorý sa odvoláva žalovaná, sa nedá uplatniť.
- 17 Žalovaná tvrdí, že žalobkyňa uplatnila právo na odpočet dane v súvislosti so 71 spornými faktúrami v rozpore s článkom 75 ods. 2 ZDPH. Tieto faktúry sa týkali služieb a preddavkov, ktoré žalobkyňa prijala pred svojou registráciou podľa ZDPH a ktoré existovali v čase jej registrácie, ale ktoré oneskorene deklarovala v daňovom priznaní k DPH – zahrnula ich do evidencie za zdaňovacie obdobie december 2020, namiesto toho, aby ich zahrnula do evidencie najneskôr za zdaňovacie obdobie november 2020. Podľa žalobkyne bolo dôvodom tohto oneskorenia to, že jej zodpovedný účtovník bol v decembri 2020 určitý čas chorý na COVID-19.
- 18 Vzhľadom na tieto okolnosti sa žalovaná domnieva, že spor pred vnútroštátnym súdom sa týka uplatnenia článku 75 ods. 2 v spojení s článkom 75 ods. 1 ZDPH, a nie podmienok opravy chýb v podaných daňových priznaniach podľa článku 125 ZDPH, keďže žalobkyňa nepodala daňové priznanie k DPH za obdobie od 25. novembra 2019 do 30. septembra 2020, ale predmetné faktúry nezapísala do svojej evidencie za zdaňovacie obdobia október 2020 a november 2020 v súlade s článkom 124 ZDPH.

Krátke zhrnutie dôvodov podania

- 19 Podľa vnútroštátneho súdu ide o to, či je prípustné, aby žalobkyňa – podaním daňového priznania k DPH za december 2020 a oznámením o vykonaní opravy za november 2020 – vykonala opravu za minulé obdobie (november 2020) a uplatnila si právo na odpočet dane z plnení prijatých pred dátumom jej registrácie podľa ZDPH, t. j. pred 25. novembrom 2019, vzhľadom na to, že v rámci jednoročnej lehoty na uplatnenie práva na odpočet dane z plnení prijatých zdaniteľnými osobami pred dátumom ich registrácie podľa ZDPH stanovenej vo vnútroštátnom práve boli v Bulharsku s prihliadnutím na epidemickú situáciu zákonom zavedené opatrenia, ktoré stanovujú lehoty na priznanie a zaplatenie určitých daní, ale takéto opatrenie sa nestanovilo pre priznanie a zaplatenie DPH.
- 20 Vnútroštátny súd sa domnieva, že Súdny dvor vo svojej predchádzajúcej judikatúre rozhodoval vo veciach, v ktorých sa skutkový stav a vnútroštátna daňová úprava líšili od skutkového stavu a vnútroštátnej daňovej úpravy, o ktoré ide v prejednávanej veci, a preto usmernenia pre výklad a uplatňovanie príslušných vnútroštátnych predpisov, ktorými sa transponuje smernica o DPH, sú čiastočne irelevantné, takže je potrebné predložiť prejudiciálnu otázku.
- 21 Prvá položená otázka vyplýva z rozdielu medzi okolnosťami prejednávanej veci a okolnosťami posudzovanými vo veci EMS-Bulgaria Transport a Ecotrade. V tejto súvislosti vnútroštátny súd s odkazom na bod 49 rozsudku EMS-Bulgaria Transport a na body 46 a 48 rozsudku Ecotrade uvádza, že rozdiel v prejednávanej veci spočíva v osobitnej právnej úprave, ktorá stanovuje dlhšie lehoty na priznanie a zaplatenie splatných daní podľa ZDPH z dôvodu ťažkostí, ktorým čelia spoločnosti v súvislosti s pandémiou COVID 19, ale nestanovuje podobnú možnosť priznania, zaplatenia a odpočítania pre daň z pridanej hodnoty.
- 22 Druhá prejudiciálna otázka vyplýva z rozdielu medzi okolnosťami veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Staatssecretaris van Financiën a okolnosťami prejednávanej veci, pokiaľ ide o obdobie, počas ktorého bolo podané opravné priznanie. V uvedenom rozsudku sa toto obdobie vzťahovalo na roky 2006 až 2015, počas ktorých daňový subjekt dostal daňový výmer (2015) a po vydaní tohto výmeru si uplatnil nárok na odpočet dane zaplatenej pri nákupe tovaru v roku 2006, zatiaľ čo v prejednávanej veci žalobkyňa sama zistila nesúlad v deklarovovaných údajoch a podala opravné priznanie v nasledujúcom zdaňovacom období, avšak po uplynutí lehoty na uplatnenie práva na odpočet dane – v novembri 2020 (ale v lehote na podanie opravného priznania – december 2020).