

## Věc C-429/23

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

11. července 2023

**Předkládající soud:**

Administrativen sad Varna (správní soud ve Varně, Bulharsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

30. června 2023

**Žalobkyně:**

NARE-BG EOOD

**Žalovaný:**Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“  
Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za  
prichodite**Předmět původního řízení:**

Předmětem původního řízení je přezkum dodatečného daňového výměru, kterým daňový orgán žalobkyni v původním řízení odmítl uznat provedení opravy za minulé období a uplatnění nároku na odpočet daně u dodávek, které obdržela před tím, než se nechala zaregistrovat podle Zakon za danak varchu dobavenata stojnost (zákonu o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“).

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

V projednávané věci byly v době, kdy běžela dvanáctiměsíční lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně u dodávek, které žalobkyně obdržela před svou registrací podle ZDDS, stanovená v ZDDS, v Bulharsku přijaty zvláštní právní předpisy související s pandemií covidu-19. S ohledem na obtíže, které pandemie přinesla hospodářským subjektům, uvedené právní předpisy prodloužily lhůty pro přiznání a odvedení některých daní, avšak nestanovily tuto možnost pro přiznání, odvedení

a nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH). Žalobkyně tvrdí, že se právě z důvodu onemocnění svého účetního covidem-19 a jeho následné karantény dopustila technické chyby, jejíž oprava byla dodatečným platebním výměrem napadeným v původním řízení odmítnuta. V důsledku toho žalobkyně u dodávek, které obdržela před svou registrací podle ZDDS, v praxi nemůže uplatnit nárok na odpočet daně.

Předkládající soud Soudní dvůr žádá o odpověď na otázku, zda použitelné vnitrostátní právní předpisy a praktiky v praxi neznemožňují nebo nadměrně neztěžují uplatnění nároku na odpočet daně a zda jsou slučitelné s články 184 a 186 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), jakož i se zásadami daňové neutrality, rovnocennosti a efektivity.

Mimoto se předkládající soud Soudního dvora táže, zda uvedená ustanovení směrnice o DPH připouštějí odepření nároku na odpočet daně u dodávek, které osoba povinná k dani obdržela před svou registrací podle ZDDS, pokud DPH z těchto dodávek prostřednictvím opravného přiznání přiznala za období, které spadá do posledního zdaňovacího období dvanáctiměsíční prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně u těchto dodávek.

Žádost byla podána na základě článku 267 SFEU.

### **Předběžné otázky**

- 1) Vede taková prekluzivní lhůta, jako je prekluzivní lhůta dotčená v projednávané věci, s ohledem na protiepidemická opatření zavedená zákonem, a to včetně uložení správních opatření s cílem omezit opouštění bydliště a volný pohyb v obcích, omezit kontakt s jinými osobami a uzavřít obchody, přičemž v souvislosti s těmito protiepidemickými opatřeními byly prodlouženy lhůty pro přiznání a zaplacení daňových dluhů podle Zakon za korporativnoto podochoodno oblagane (zákona o dani z příjmů právnických osob) (který ve vnitrostátním právu upravuje lhůty pro přiznání a zaplacení daní z příjmů), k tomu, že po dobu platnosti protiepidemických opatření je v praxi znemožněno nebo nadměrně ztíženo uplatnění nároku na odpočet daně ze strany osoby povinné k dani, a jsou z tohoto hlediska takové vnitrostátní právní předpisy a praxe daňové správy, jako jsou právní předpisy a praxe dotčené v projednávané věci, ve světle zásady daňové neutrality zavedené směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, dále jen „směrnice o DPH“) a zásad rovnosti a efektivitě zakotvených v unijním právu (rozsudek ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267) slučitelné s článkem 184 ve spojení s článkem 186 směrnice o DPH?
- 2) Je s ohledem na skutečnost, že Zakon za danak varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“) stanoví možnost opravy

údajů vykázaných v příznání prostřednictvím podání příznání k DPH podle ZDDS, za skutkových okolností projednávané věci podle článku 184 ve spojení s článkem 186 směrnice o DPH přípustná praxe daňového orgánu, podle které je osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet daně s odůvodněním, že DPH byla příznána prostřednictvím opravného příznání, které bylo podáno za účelem opravy údajů za poslední zdaňovací období (dvanáctiměsíční) prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně u dodávek, které osoba povinná k dani obdržela přede dnem své registrace podle ZDDS, pokud daná plnění nebyla zatajena, údaje o jejich uskutečnění se nacházely v účetnictví žalobce, daňová správa měla k dispozici potřebné informace a nic nenasvědčuje tomu, že vznikla újma [státnímu] rozpočtu?

### **Uváděná ustanovení unijního práva a unijní judikatura**

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, články 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 250 až 252 a 273

Rozsudek ze dne 7. července 2022, Staatssecretaris van Financiën (Vyloučení nároku na odpočet daně) (C-194/21, EU:C:2022:535), dále jen „rozsudek Staatssecretaris van Financiën“

Rozsudek ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267), dále jen „rozsudek Ecotrade“

Rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), dále jen „rozsudek EMS-Bulgaria Transport“

Rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), dále jen „rozsudek Salomie a Oltean“

### **Ustanovení vnitrostátního práva**

Zákon o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, ZDDS) – články 74, 75, 125 a 126

Zákon o opatřeních a úkonech během nouzového stavu vyhlášeného usnesením Národního shromáždění ze dne 13. března 2020, a o zvládnutí dopadů (Zakon za merkite i dejstvijata po vreme na izvanrednoto položenie, objaveno s rešenje na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodoljavane na posledicite, dále jen: „ZMDIPPP“) [s účinností od 14. května 2020 došlo k doplnění názvu tohoto zákona; předchozí název zněl „zákon o opatřeních a úkonech během nouzového stavu vyhlášeného usnesením Národního shromáždění ze dne 13. března 2020“ (Zakon za merkite i dejstvijata po vreme na izvanrednoto položenie, objaveno s rešenje na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020)] – § 25, § 27, § 28, § 29 a § 49 přechodných a závěrečných ustanovení k tomuto zákonu

Zákon o dani z příjmů právnických osob (Zakon za korporativnoto podochodno oblagane, dále jen „ZKPO“) – články 92, 93 a čl. 219 odst. 1, 4 a 5

### **Stručný popis skutkového stavu a řízení**

- 1 Předmětem přezkumu prováděného v řízení vedeném před předkládajícím soudem je dodatečný daňový výměr ze dne 24. ledna 2022, který byl vydán daňovým orgánem územního ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy (Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite, Bulharsko) ve Varně.
- 2 Rozsah přezkumného řízení je, pokud jde o povahu dané povinnosti a období, následující: DPH za období od 1. července 2021 do 31. července 2021 a DPH za období od 1. října 2020 do 30. června 2021.
- 3 Daňový orgán při vydání dodatečného daňového výměru zjistil nesrovnalosti, kterých se žalobkyně dopustila při uplatňování ustanovení ZDDS, pokud jde o částky, které měly být započteny nebo vráceny.
- 4 Tyto částky jsou podrobně specifikovány formou tabulky s uvedením čísla faktury, data, dodavatele, předmětu, základu daně a výše DPH. Uvedeno je 71 faktur, které byly vystaveny v období let 2017 až 2019. Toto období předchází datu registrace dané společnosti podle ZDDS. Celková výše základů daně u 71 uvedených faktur činí 587 293,93 leva (BGN) a celková výše DPH činí 117 458,80 BGN. Není sporu o tom, že tyto dodávky byly uskutečněny. Rovněž je nesporné, že dodavatelé odvedli příslušnou DPH.
- 5 Bylo zjištěno, že k registraci společnosti podle ZDDS došlo dne 25. listopadu 2019.
- 6 Žalobkyně za období od 25. listopadu 2019 do 30. září 2020 podala přiznání k DPH ve výši 0 BGN.
- 7 Dne 10. prosince 2020 žalobkyně podala přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2020, ve kterém vykázala dodávky s nárokem na plný odpočet daně ve výši 50 627 BGN a s DPH ve výši 10 125,40 BGN (z čehož vyplynul nárok na vrácení DPH ve výši 10 125,40 BGN); dne 14. ledna 2021 podala přiznání k DPH za prosinec 2020, ve kterém vykázala dodávky s nárokem na plný odpočet daně ve výši 587 293,93 BGN a s DPH ve výši 117 458,80 BGN (z čehož vyplynul nárok na vrácení DPH ve výši 117 458,80 BGN).
- 8 Dopisem ze dne 15. ledna 2021 žalobkyně daňovým orgánům v souladu s čl. 126 odst. 3 ZDDS oznámila, že se v evidenci faktur vedené na základě ZDDS, pokud jde o zdaňovací období listopad a prosinec 2020, dopustila následujících technických chyb: Do evidence nákupů a do daňového přiznání za prosinec 2020 byly nesprávně zahrnuty faktury, které měly být zahrnuty do evidence faktur vedené na základě ZDDS za listopad 2020. Jako důvod chyb žalobkyně uvádí

onemocnění účetního covidem-19 s následnou karanténou, v jejichž důsledku byla daná práce přidělena kolegovi, který ho zastupoval.

- 9 Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně u sporných dodávek činila dvanáct měsíců a skončila v listopadu 2020, přičemž nárok na odpočet daně bylo nutné uplatnit prostřednictvím podání daňového přiznání nejpozději do 14. prosince 2020. V přiznání za listopad 2020 nebyl nárok na odpočet daně u těchto dodávek uplatněn.
- 10 Daňový orgán nárok na odpočet daně z uvedených faktur odmítl uznat s odvoláním na čl. 72 odst. 1 ZDDS, který stanoví, že osoba registrovaná podle ZDDS je oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně za zdaňovací období, ve kterém tento nárok vznikl, nebo v některém z následujících dvanácti zdaňovacích období.
- 11 Daňový orgán poukazuje na skutečnost, že podle čl. 75 odst. 1 a 2 ZDDS vzniká nárok na odpočet daně u aktiv a služeb pořízených před registrací osoby povinné k dani dnem její registrace podle ZDDS a uplatňuje se ve zdaňovacím období, ve kterém vznikl, nebo v některém z následujících dvanácti zdaňovacích období. Daňový orgán s ohledem na tuto skutečnost dospěl k závěru, že prekluzivní lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně, pokud jde o faktury uvedené v dodatečném daňovém výměru, uplynula ve zdaňovacím období prosinec 2020 a nárok na odpočet DPH je vyloučený.
- 12 Daňový orgán mimoto uvádí, že kontrolovaná společnost nárok na plný odpočet daně uplatnila v rozporu s článkem 72 ZDDS a že odpočet daně za prosinec 2020, pokud jde o uvedené faktury, musí být snížen pomocí opravy.
- 13 Z tohoto důvodu byl žalobkyni dodatečným daňovým výměrem ze dne 24. ledna 2022 u 71 faktur vystavených dodavateli registrovanými podle ZDDS za období let 2017 až 2019, ve kterých je uveden [celkový] základ daně ve výši 587 293,93 BGN a DPH ve výši celkem 117 458,80 BGN, zamítnut nárok na odpočet daně.
- 14 Dne 13. března 2020 Národní shromáždění Bulharské republiky v souvislosti s pandemií covidu-19 na území státu vyhlásilo na období od 13. března 2020 do 13. dubna 2020 nouzový stav. Následně byl přijat ZMDIPPP. Prostřednictvím rady rozhodnutí Rady ministrů a nařízení ministra zdravotnictví byla v průběhu celého roku 2020 v zemi zavedena protiepidemická opatření a období stavu nouze vyhlášeného v důsledku epidemie bylo postupně prodlouženo až do 30. dubna 2021.

### **Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 15 Žalobkyně zastává názor, že spor popsany v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je vzhledem k nespornému skutkovému stavu čistě právní povahy. Otázky položené v řízení o předběžné otázce se týkají ustanovení směrnice o DPH, zejména čl. 179 odst. 1, článku 180 a článku 273, jakož i zásad daňové neutrality,



efektivitu a rovnocennosti, jak byly pojednány v rozsudcích Ecotrade a EMS-Bulgaria Transport.

- 16 Žalobkyně má za to, že rozsudek Staatssecretaris van Financiën, kterého se dovolává žalovaný, není [v projednávané věci] použitelný.
- 17 Žalovaný tvrdí, že žalobkyně nárok na odpočet daně u 71 sporných faktur uplatnila v rozporu s čl. 75 odst. 2 ZDDS. Tyto faktury se týkaly služeb a záloh, které žalobkyně obdržela před svou registrací podle ZDDS a které v době její registrace již byly realizovány, avšak které ve svém přiznání k DPH vykázala opožděně – do své evidence nákupů je zahrнула za zdaňovací období prosinec 2020 namísto nejpozději za zdaňovací období listopad 2020. Důvodem tohoto zpoždění podle žalobkyně je, že její příslušný účetní v prosinci 2020 na určitou dobu onemocněl covidem-19.
- 18 S ohledem na tyto okolnosti má žalovaný za to, že ve sporu vedeném u předkládajícího soudu jde o uplatnění čl. 75 odst. 2 ZDDS ve spojení s odstavcem 1 tohoto článku, a nikoli o podmínky pro opravu chyb v [již] podaných přiznáních podle článku 125 ZDDS, protože žalobkyně za období od 25. listopadu 2019 do 30. září 2020 nepodala žádné přiznání k DPH, avšak sporné faktury nezanesla do své evidence nákupů za zdaňovací období říjen 2020 a listopad 2020, jak stanoví článek 124 ZDDS.

#### **Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 19 Podle předkládajícího soudu jde o otázku, zda je přípustné, aby žalobkyně – prostřednictvím podání přiznání k DPH za prosinec 2020 a oznámení o opravě za listopad 2020 – provedla opravu za minulé období (listopad 2020) a uplatnila nárok na odpočet daně u dodávek, které obdržela přede dnem své registrace podle ZDDS, tedy před 25. listopadem 2019, a to z důvodu, že v průběhu jednoletého období stanoveného vnitrostátním právem pro uplatnění nároku na odpočet daně u dodávek, které osoby povinné k dani obdržely přede dnem své registrace podle ZDDS, byla v Bulharsku zákonem zavedena opatření, která vzhledem k epidemické situaci stanoví lhůty pro přiznání a zaplacení některých daní, avšak pro přiznání a zaplacení DPH takový režim není stanoven.
- 20 Předkládající soud má za to, že Soudní dvůr ve své dosavadní judikatuře rozhodoval o případech, ve kterých se skutkové okolnosti a vnitrostátní daňová pravidla lišily od skutkových okolností a vnitrostátních daňových pravidel, o které se jedná v projednávané věci, a že pokyny pro výklad a uplatňování příslušných vnitrostátních norem provádějících směrnici o DPH jsou tedy zčásti irelevantní, v důsledku čehož je třeba podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.
- 21 První předběžná otázka vyplývá z odlišnosti okolností projednávané věci a okolností, které byly posuzovány v rozsudcích EMS-Bulgaria Transport a Ecotrade. V tomto ohledu předkládající soud s odkazem na bod 49 rozsudku EMS-Bulgaria Transport a na body 46 a 48 rozsudku Ecotrade uvádí, že odlišnost

projednávané věci spočívá ve zvláštních právních předpisech, které z důvodu obtíží, kterým hospodářské subjekty čelí v souvislosti s pandemií covidu-19, stanoví delší lhůty pro přiznání a zaplacení daní splatných na základě ZKPO, avšak nestanoví obdobnou možnost pro přiznání, zaplacení a nárok na odpočet DPH.

- 22 Druhá předběžná otázka vyplývá z odlišnosti okolností věci, ve které byl vydán rozsudek Staatssecretaris van Financiën, a okolností projednávaného případu, pokud jde o období, v němž bylo podáno opravné prohlášení. V uvedeném rozsudku toto období zahrnovalo roky 2006 až 2015, kdy osoba povinná k dani obdržela dodatečný daňový výměr (2015) a po vydání tohoto výměru požádala o odpočet DPH zaplacené při nákupu zboží v roce 2006, zatímco v projednávaném případě žalobkyně nesrovnalost v údajích vykázaných v přiznání zjistila sama a v následujícím zdaňovacím období po uplynutí lhůty pro uplatnění nároku na odpočet v listopadu 2020 (ale ve lhůtě pro podání opravného přiznání – prosinec 2020) podala opravné přiznání.

PRACOVNÍ DOKUMENT