

**Sprawa C-429/23****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

11 lipca 2023 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Administratiwen syd Warna (Bułgaria)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

30 czerwca 2023 r.

**Strona skarżąca:**

„NARE-BG” EOOD

**Strona przeciwna:**

Direktor na direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika”  
Warna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za  
prichodite

**Przedmiot postępowania głównego**

Przedmiotem postępowania głównego jest kontrola decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w której organ ds. przychodów odmówił skarżącej w postępowaniu głównym możliwości dokonania korekty za miniony okres i skorzystania z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) w odniesieniu do dostaw otrzymanych przez skarżącą przed zarejestrowaniem się na podstawie Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ZDDS”).

**Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

W niniejszej sprawie – w okresie biegu przewidzianego w Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawie od podatku od wartości dodanej, zwanej

dalej „ZDDS”) 12-miesięcznego terminu na skorzystanie przez skarżącą z prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do dostaw otrzymanych przez nią przed rejestracją na podstawie ZDDS – w Bułgarii przyjęto specjalne przepisy w związku z pandemią COVID-19. Ze względu na trudności, jakie ta pandemia stwarza dla podmiotów gospodarczych, wspomniane przepisy przedłużają terminy deklarowania i zapłaty niektórych podatków, lecz nie przewidują podobnej możliwości deklarowania, płacenia i prawa do odliczenia VAT. Skarżąca twierdzi, że właśnie z powodu choroby wywołanej przez COVID-19 i późniejszej kwarantanny jej księgowego popełniła błąd techniczny, którego korekty odmówiono w zaskarżonej w postępowaniu głównym decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. W związku z powyższym skarżąca nie może w praktyce skorzystać z prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do dostaw, które otrzymała przed zarejestrowaniem się na podstawie ZDDS.

Sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału o ustalenie, czy w tych okolicznościach mające zastosowanie krajowe przepisy i orzecznictwo nie czynią w praktyce niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywanie prawa do odliczenia VAT i czy są one zgodne z art. 184 i 186 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz z zasadami neutralności podatkowej, równoważności i skuteczności.

Poza tym sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału o ustalenie, czy wskazane przepisy dyrektywy VAT zezwalają na odmowę prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do dostaw, które podatnik otrzymał przed zarejestrowaniem się na podstawie ZDDS, jeżeli podmiot ten zadeklarował VAT w odniesieniu do tych dostaw w deklaracji korygującej za okres, który przypada jako ostatni okres podatkowy w ramach określonego w ustawie prekluzyjnego 12-miesięcznego okresu, w którym możliwe jest wykonanie prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do takich dostaw.

Odesłanie prejudycjalne zostało skierowane na podstawie art. 267 TFUE.

### **Pytania prejudycjalne**

- 1) Czy w warunkach wprowadzonych na mocy ustawy środków przeciwepidemicznych, obejmujących nałożenie środków administracyjnych w celu ograniczenia wychodzenia z miejsca zamieszkania, przemieszczania się w miejscowościach, ograniczenia kontaktów z innymi osobami oraz zamykania obiektów handlowych, gdy w związku z tymi środkami przeciwepidemicznymi wydłużono terminy na zadeklarowanie i zapłatę zobowiązań podatkowych wynikających z Zakon za korporatiwnoto podochno oblagane (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „ZKPO”) (regulującej terminy na zadeklarowanie i zapłatę podatków dochodowych określonych w ustawodawstwie krajowym), termin przedawnienia, taki jak rozpatrywany w niniejszym postępowaniu, czyni

w praktyce niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym skorzystanie przez podatnika z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) w okresie obowiązywania środków przeciwepidemicznych, a także czy w tym aspekcie art. 184 w związku z art. 186 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006 r., L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), rozpatrywane w świetle zasady neutralności podatkowej, wprowadzonej dyrektywą VAT, oraz zasad równoważności i skuteczności, opartych na prawie Unii (wyrok z dnia 8 maja 2008 r. wydany w sprawie Ecotrade, C-95/07 i C-96/07), dopuszczają krajowe przepisy i orzecznictwo administracji podatkowej takie jak rozpatrywane w niniejszej sprawie?

- 2) Czy przy wskazanej w Zakon za danyk wyrchu dobawenata [stojnost] (ustawie o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ZDDS”) możliwości dokonania korekty danych zadeklarowanych w deklaracji podatkowej złożonej na podstawie ZDDS, w stanie faktycznym niniejszej sprawy, dopuszczalne jest, w świetle art. 184 w związku z art. 186 dyrektywy VAT, orzecznictwo organu podatkowego, zgodnie z którym odmawia się podatnikowi prawa do odliczenia VAT, ponieważ VAT został zadeklarowany w deklaracji korygującej złożonej w celu skorygowania danych za ostatni okres podatkowy w ramach wprowadzonego (dwunastomiesięcznego) terminu przedawnienia prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do dostaw otrzymanych przez podatnika przed dniem jego rejestracji na podstawie ZDDS – pod warunkiem że transakcje te nie zostały zatajone, dane dotyczące ich realizacji zostały odnotowane w księgach rachunkowych strony skarżącej, administracja podatkowa dysponowała niezbędnymi informacjami oraz nie istnieją dane wskazujące na wyrządzenie szkody w budżecie?

### **Przepisy i orzecznictwo Unii Europejskiej**

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej: art. 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, art. 250–252, art. 273;

Wyrok z dnia 7 lipca 2022 r., Staatssecretaris van Financiën (Wygaśnięcie prawa do odliczenia), C-194/21, ECLI:EU:C:2022:535, zwany dalej „wyrokiem Staatssecretaris van Financiën”;

Wyrok z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267, zwany dalej „wyrokiem Ecotrade”;

Wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458, zwany dalej „wyrokiem EMS-Bulgaria Transport”;

Wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454, zwany dalej „wyrokiem Salomie i Oltean”.

## **Przepisy prawa krajowego**

Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost: art. 74, 75, 125, 126;

Zakon za merkite i dejstwijata po wreme na izwynrednoto położenie, objaweno s reszenie na Narodnoto sybranie ot 13 mart 2020 g., i za preodoljawane na posledicite zwana dalej: „Zakon za merkite i dejstwijata po wreme na izwynrednoto położenie, objaweno s reszenie na Narodnoto sybranie ot 13.03.2020 g. i za preodoljawane na posledicite” (ustawa o środkach i działaniach w czasie stanu wyjątkowego, ogłoszonego w uchwale zgromadzenia narodowego z dnia 13 marca 2020 r., i o przewyżczeniu jego skutków) [tytuł ustawy został uzupełniony, ze skutkiem od dnia 14 maja 2020 r., zaś poprzedni tytuł brzmiał „Zakon za merkite i dejstwijata po wreme na izwynrednoto położenie, objaweno s reszenie na Narodnoto sybranie ot 13 mart 2020 g.” (ustawa o środkach i działaniach w czasie stanu wyjątkowego, ogłoszonego w uchwale zgromadzenia narodowego z dnia 13 marca 2020 r.)]: §§ 25, 27, 28, 29, 49 przepisów przejściowych i końcowych do tej ustawy;

Zakon za korporatiwnoto podochno oblagane: art. 92, 93, art. 219 ust. 1, 4, 5.

## **Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania**

- 1 Przedmiotem kontroli w postępowaniu przed sądem odsyłającym jest decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 24 stycznia 2022 r., wydana przez organ ds. przychodów przy Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite (terytorialnej dyrekcji krajowej agencji ds. przychodów skarbowych) w mieście Warna.
- 2 Zakres postępowania kontrolnego, jeśli chodzi o rodzaj obowiązku i okres, jest następujący: VAT za okres od dnia 1 lipca 2021 r. do dnia 31 lipca 2021 r. oraz VAT za okres od dnia 1 października 2020 r. do dnia 30 czerwca 2021 r.
- 3 Przy wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego organ ds. przychodów stwierdził naruszenia przez skarżącą popełnione przy stosowaniu przepisów ZDDS w zakresie kwot podlegających zaliczeniu lub zwrotowi.
- 4 Kwoty te wyszczególniono w formie tabeli, wraz ze wskazaniem numeru faktury, daty, dostawcy, przedmiotu, podstawy opodatkowania i kwoty VAT. Opisano 71 faktur wystawionych w okresie 2017–2019. Okres ten przypada przed datą rejestracji spółki na podstawie ZDDS. Łączna kwota podstaw opodatkowania wynikająca z 71 opisanych faktur wynosi 587 293,93 BGN, a łączna kwota podatku VAT wynosi 117 458,80 BGN. Nie jest sporne, że dostawy zostały dokonane. Nie jest również sporne, że VAT został zapłacony przez dostawców.
- 5 Ustalono, że spółka została zarejestrowana na podstawie ZDDS w dniu 25 listopada 2019 r.

- 6 Za okres od dnia 25 listopada 2019 r. do dnia 30 września 2020 r. skarżąca złożyła deklarację VAT na kwotę 0 BGN.
- 7 W dniu 10 grudnia 2020 r. skarżąca złożyła deklarację VAT za okres podatkowy listopad 2020 r., w której wskazała dostawy z pełnym prawem do odliczenia w wysokości 50 627 BGN i podatek VAT w wysokości 10 125,40 BGN (co daje podatek VAT do zwrotu w wysokości 10 125,40 BGN), a w dniu 14 stycznia 2021 r. złożyła deklarację za grudzień 2020 r., w której wskazała dostawy z pełnym prawem do odliczenia w wysokości 587 293,93 BGN i podatek VAT w wysokości 117 458,80 BGN (co daje podatek VAT do zwrotu w wysokości 117 458,80 BGN).
- 8 W dniu 15 stycznia 2021 r. skarżąca skierowała do organu ds. przychodów pismo, w którym poinformowała go, na podstawie art. 126 ust. 3 ZDDS, że popełniła następujące błędy techniczne w ewidencjach VAT w odniesieniu do okresów podatkowych listopad 2020 r. i grudzień 2020 r.: błędnie ujęła w rejestrze zakupów i w deklaracji za grudzień 2020 r. faktury, które powinna była ująć w ewidencji VAT za listopad 2020 r. Jako przyczynę tych błędów skarżąca wskazała chorobę księgowego spowodowaną COVID-19, wraz z dalszą kwarantanną, w wyniku której praca została przekazana zastępującemu go współpracownikowi.
- 9 Termin na skorzystanie z prawa do odliczenia w odniesieniu do wspomnianych dostaw wynosił 12 miesięcy i upłynął w listopadzie 2020 r., przy czym prawo do odliczenia musiało zostać wykonane poprzez złożenie deklaracji najpóźniej w dniu 14 grudnia 2020 r. W deklaracji za listopad 2020 r. prawo do odliczenia w odniesieniu do tych dostaw nie zostało wykonane.
- 10 Organ ds. przychodów odmówił prawa do odliczenia w odniesieniu do opisanych faktur, na podstawie art. 72 ust. 1 ZDDS, który stanowi, że podmiot zarejestrowany na podstawie ZDDS jest uprawniony do wykonania prawa do odliczenia za okres podatkowy, w którym powstało to prawo, lub w jednym z kolejnych 12 okresów podatkowych.
- 11 Organ ds. przychodów wskazał, że zgodnie z art. 75 ust. 1 i 2 ZDDS prawo do odliczenia podatku w odniesieniu do aktywów i usług istniejących przed rejestracją podatnika powstaje w dniu jego rejestracji na podstawie ZDDS i jest wykonywane w okresie podatkowym, w którym powstało to prawo, lub w jednym z kolejnych dwunastu okresów podatkowych. Mając na uwadze powyższe, organ ds. przychodów stwierdził, że w odniesieniu do okresu podatkowego grudzień 2020 r. upłynął termin przedawnienia wykonania prawa do odliczenia w zakresie faktur opisanych w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, a prawo do odliczenia podatku VAT wygasło.
- 12 Poza tym organ ds. przychodów wskazuje, że kontrolowany podmiot wykonał prawo do odliczenia w pełni podatku VAT z naruszeniem art. 72 ZDDS,



a wysokość odliczenia podatku VAT za miesiąc grudzień 2020 r. powinna być skorygowana poprzez jej obniżenie w odniesieniu do wspomnianych faktur.

- 13 W konsekwencji w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 24 stycznia 2022 r. odmówiono skarżącej prawa do odliczenia podatku VAT w odniesieniu do 71 faktur od zarejestrowanych na podstawie ZDDS dostawców za okres 2017–2019 r., o łącznej kwocie podstaw opodatkowania 587 293,93 BGN i łącznej kwocie VAT 117 458,80 BGN.
- 14 W dniu 13 marca 2020 r. w uchwale Narodnego sybranie (zgromadzenia narodowego) Republiki Bułgarii ogłoszono stan wyjątkowy na terytorium kraju w związku z pandemią COVID-19, w okresie od dnia 13 marca 2020 r. do dnia 13 kwietnia 2020 r. Następnie przyjęto Zakon za merkite i dejstwijata po wreme na izwynrednoto położenie, objaweno s reszenie na Narodnoto sybranie ot 13.03.2020 g. i za preodoljawane na posledicite. W szeregu decyzji Ministerskija sywet (rady ministrów) i rozporządzeń Ministyr na zdraweopazwaneto (ministra zdrowia) przez cały 2020 r. wprowadzono środki przeciwepidemiczne w kraju, zaś okres obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego był sukcesywnie przedłużany do dnia 30 kwietnia 2021 r.

#### **Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym**

- 15 Skarżąca jest zdania, że spór opisany we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie bezspornych okoliczności faktycznych sprawy ma charakter czysto prawny. Jej zdaniem zadane pytania prejudycjalne dotyczą przepisów dyrektywy VAT, w szczególności art. 179 ust. 1, art. 180 i 273, a także zasad neutralności podatkowej, skuteczności i równoważności, które zostały przeanalizowane w wyroku Ecotrade i w wyroku EMS-Bulgaria Transport.
- 16 Skarżąca uważa, że wyrok Staatssecretaris van Financiën, na który powołuje się strona przeciwna, nie ma zastosowania.
- 17 Strona przeciwna twierdzi, że skarżąca skorzystała z prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do 71 faktur będących przedmiotem niniejszej sprawy z naruszeniem art. 75 ust. 2 ZDDS. Faktury te dotyczą usług i zaliczek, które skarżąca otrzymała przed zarejestrowaniem się na podstawie ZDDS i które istniały w dniu tej rejestracji, lecz które zadeklarowała ona w deklaracji VAT z opóźnieniem – ujęła je w rejestrze swoich zakupów za okres podatkowy grudzień 2020 r., zamiast ujęcia ich najpóźniej za okres podatkowy listopad 2020 r. Przyczyną tego opóźnienia, zdaniem skarżącej, jest to, że przez pewien okres w grudniu 2020 r. jej odpowiedzialny za nie księgowy był chory na COVID-19.
- 18 W świetle tych okoliczności strona przeciwna jest zdania, że spór prawny przed sądem odsyłającym ogranicza się do stosowania art. 75 ust. 2 w związku z art. 75 ust. 1 ZDDS, a nie do warunków korygowania błędów popełnionych w deklaracjach składanych na podstawie art. 125 ZDDS, ponieważ za okres od

dnia 25 listopada 2019 r. do dnia 30 września 2020 r. strona skarżąca składała zerowe deklaracje na podstawie ZDDS, a za okres podatkowy październik 2020 r. i za okres podatkowy listopad 2020 r. rozpatrywanych faktur nie wpisano w jej rejestrze zakupów na podstawie art. 124 ZDDS.

### **Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego**

- 19 Zdaniem sądu odsyłającego spór dotyczy kwestii, czy dopuszczalne jest, by skarżąca – składając deklarację VAT za miesiąc grudzień 2020 r. i notę o dokonanej korekcie za miesiąc listopad 2020 r. – dokonała korekty za okres przeszły (listopad 2020 r.) i wykonała prawo do odliczenia VAT w odniesieniu do dostaw, które otrzymała przed dniem swojej rejestracji na podstawie ZDDS, to jest przed dniem 25 listopada 2019 r., w sytuacji gdy, w rocznym okresie przewidzianym w prawie krajowym w zakresie prawa do odliczenia podatku z tytułu dostaw otrzymanych przez podatników przed datą ich rejestracji na podstawie ZDDS, w Bułgarii wprowadzono na mocy ustawy środki przewidujące dla niektórych podatków terminy na złożenie deklaracji i zapłatę podatku uwzględniające wprowadzoną sytuację epidemiczną, lecz nie przewidziano takiego reżimu prawnego w odniesieniu do deklarowania i zapłaty podatku VAT.
- 20 Sąd odsyłający jest zdania, że w swoim dotychczasowym orzecznictwie Trybunał orzekał w sprawach, w których stan faktyczny i krajowe przepisy podatkowe różniły się od tych, które są przedmiotem niniejszej sprawy, i że w związku z tym wytyczne dotyczące wykładni i stosowania odpowiednich przepisów krajowych transponujących dyrektywę VAT są częściowo nieistotne, co powoduje konieczność skierowania odesłania prejudycjalnego do Trybunału.
- 21 Pierwsze pytanie prejudycjalne zostało zadane przy uwzględnieniu różnic istniejących między okolicznościami niniejszej sprawy a okolicznościami rozpatrywanymi w wyroku EMS-Bulgaria Transport i w wyroku Ecotrade. W tym względzie, odnosząc się do pkt 49 wyroku EMS-Bulgaria Transport oraz do pkt 46 i 48 wyroku Ecotrade, sąd odsyłający zauważył, że w niniejszej sprawie odmienne są przepisy szczególne, w których ze względu na trudności, z jakimi borykają się podmioty gospodarcze w związku z pandemią COVID-19, przewidziano dłuższe terminy na zadeklarowanie i zapłatę podatków należnych na podstawie ZKPO, lecz nie przewidziano podobnej możliwości w zakresie deklarowania, zapłaty i prawa do odliczenia podatku VAT.
- 22 Drugie pytanie prejudycjalne zostało zadane przy uwzględnieniu różnicy istniejącej między okolicznościami sprawy rozpatrywanej w wyroku Staatssecretaris van Financiën a okolicznościami niniejszej sprawy dotyczącymi okresu złożenia deklaracji korygującej. W wyroku Staatssecretaris van Financiën okres ten przypadał na lata 2006–2015, kiedy to wobec podatnika wydano decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego (2015 r.) i, po jej wydaniu, podatnik ten wystąpił o odliczenie podatku VAT zapłaconego za towary przy ich zakupie w 2006 r., podczas gdy w niniejszej sprawie skarżąca sama stwierdziła

istnienie niezgodności w zadeklarowanych danych i w kolejnym okresie podatkowym – po upływie terminu do skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT za miesiąc listopad 2020 r. (lecz w terminie do złożenia deklaracji korygującej, czyli w grudniu 2020 r.) – złożyła deklarację korygującą.

DOKUMENT ROBOCZY