

**Vec C-398/20**

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

**Dátum podania:**

20. august 2020

**Vnútroštátny súd:**

Krajský soud v Brně

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

29. júl 2020

**Žalobkyňa:**

ELVOSPOL, s.r.o.

**Žalovaný:**

Odvolací finanční ředitelství

---

PRACOVNÝ DOKUMENT

## **Predmet konania vo veci samej**

Predmetom konania vo veci samej je žaloba, ktorú podala ELVOSPOL, s.r.o. proti rozhodnutiu Odvolacího finančného ředitelství, ktorým bolo uvedenej spoločnosti odopreté zníženie dane z pridanej hodnoty na výstupe o sumu zodpovedajúcu neuhradenej pohľadávke za dlžníka v úpadku, a to z dôvodu, že táto pohľadávka vznikla v období šiestich mesiacov pred rozhodnutím súdu o úpadku dlžníka.

## **Prejudiciálna otázka**

Je v rozpore so zmyslom článku 90 ods. 1 a 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) vnútroštátna právna úprava stanovujúca podmienku, ktorá znemožňuje platcovi dane z pridanej hodnoty, ak mu vznikla povinnosť priznať daň pri uskutočnení zdaniteľného plnenia voči inému platcovi, vykonať opravu výšky dane na výstupe z hodnoty pohľadávky vzniknutej v období šiestich mesiacov pred rozhodnutím súdu o úpadku platcu dane, ktorý za plnenie zaplatil len čiastočne alebo vôbec?

## **Relevantné ustanovenia práva Únie**

Články 63 a 73, článok 90 ods. 1 a 2, článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica“).

## **Relevantné vnútroštátne ustanovenia**

Opravu výšky dane v prípade pohľadávok za dlžníkov v insolvenčnom konaní upravuje § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), ktorého príslušné časti zneli v čase skutkových okolností takto:

*„1. Platca, ktorému pri uskutočnení zdaniteľného plnenia voči inému platcovi vznikla povinnosť priznať daň a ktorého pohľadávka, ktorá vznikla najneskôr 6 mesiacov pred rozhodnutím súdu o úpadku z tohto plnenia, doposiaľ nezanikla (ďalej len ‚veriteľ‘), je oprávnený vykonať opravu výšky dane na výstupe z hodnoty zistenej pohľadávky...<sup>1</sup>*

...

<sup>1</sup> Najmä v prípade, že dlžník sa nachádza v insolvenčnom konaní, v ktorom konkurzný súd rozhodol o vyhlásení konkurzu na majetok dlžníka a veriteľ v tomto konaní riadne prihlásil svoje pohľadávky, ktoré boli zistené a prihliada sa na ne.

3. *Opravu výšky dane na výstupe je veriteľ oprávnený vykonať najskôr v zdaňovacom období, v ktorom boli splnené podmienky podľa odseku 1. Opravu nemožno vykonať po uplynutí 3 rokov od konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom sa uskutočnilo pôvodné zdaniteľné plnenie a v prípade, že dlžník prestal byť platcom.[<sup>2</sup>]*

...

5. *Pokiaľ veriteľ vykoná opravu výšky dane podľa odseku 1, dlžník je povinný znížiť svoju daň na vstupe pri prijatom zdaniteľnom plnení o čiastku dane opravenú veriteľom, a to vo výške, v akej uplatnil odpočítanie dane z prijatého zdaniteľného plnenia. ...*

6. *Ak je pohľadávka, v prípade ktorej veriteľ vykoná opravu výšky dane podľa odseku 1, následne úplne alebo čiastočne uspokojená, vzniká veriteľovi povinnosť priznať z prijatej platby daň, a to ku dňu, v ktorom k úplnému alebo čiastočnému uspokojeniu pohľadávky došlo, a doručiť dlžníkovi daňový doklad, ktorý je veriteľ povinný vystaviť...“*

### **Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej**

- 1 ELVOSPOL, s.r.o. (ďalej len „žalobkyňa“) vo svojich daňových priznaniach za zdaňovacie obdobie mesiaca máj 2015 opravila výšku dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) podľa § 44 ods. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), pretože jej MPS Mont a.s. neuhradila faktúru za dodanie tovaru s dátumom uskutočnenia zdaniteľného plnenia 29.11.2013 (ďalej len „sporná oprava dane“).
- 2 Dňa 19.5.2014 konkurzný súd rozhodol o úpadku spoločnosti MPS Mont a.s.
- 3 Dňa 14.12.2015 Finanční úrad pro Jihomoravský kraj (ďalej len „správca dane“) vyzval žalobkyňu, aby odstránila pochybnosti o správnosti a úplnosti hodnôt v rámci spornej opravy dane. Žalobkyňa vo svojom vyjadrení zo 6.1.2016 spochybnila výklad § 44 ods. 1 zákona o DPH podaný správcem dane, pričom uviedla, že podmienky pre spornú opravu dane stanovené v uvedenom ustanovení sú podľa jej názoru splnené. Správca dane dospel naopak k záveru, že výklad § 44 ods. 1 zákona o DPH zastávaný žalobkyňou je nesprávny, odmietol spornú opravu dane a rozhodnutím z 22.2.2016 žalobkyňi dodatočne vyrubil DPH vo výške 160 896 Kč za zdaňovacie obdobie mesiaca máj 2015.
- 4 Proti tomuto rozhodnutiu žalobkyňa podala odvolanie na Odvolací finanční ředitelství, ktoré rozhodnutím z 2.5.2018 potvrdilo odmietnutie spornej opravy

<sup>2</sup> Ako je uvedené nižšie, podmienka, že opravu dane ďalej nemožno vykonať v prípade, že dlžník prestal byť platcom DPH, je neaplikovateľná pre rozpor s článkom 90 smernice, konštatovaný Súdny dvorom v rozsudku z 8. mája 2019 vo veci A-PACK CZ, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

dane z dôvodu veku predmetnej pohľadávky, teda z dôvodu jej vzniku v období šiestich mesiacov pred rozhodnutím konkurzného súdu o úpadku spoločnosti MPS Mont a.s. (ďalej len „podmienka veku pohľadávky“).

- 5 Správca dane ani Odvolací finanční ředitelství pritom vo svojich rozhodnutiach nespochybnili skutočnosť, že by MPS Mont a.s. za poskytnuté zdaniteľné plnenie žalobkyni nezaplatila, a to ani čiastočne. Nesplnenie podmienky veku pohľadávky tak bolo jediným dôvodom dodatočného vyrubenia dane a odopretia spornej opravy dane.
- 6 Žalobkyňa napadla uvedené rozhodnutie Odvolacího finančního ředitelství na Krajském soudu v Brně (Česká republika) žalobou, v ktorej naďalej tvrdila, že zákonné podmienky pre spornú opravu dane splnila a že podmienka veku pohľadávky je v rozpore s článkom 90 smernice.

### Koncepcia podmienky veku pohľadávky v českom práve

- 7 Krajský soud v Brně uvádza, že pokiaľ platca dane (veriteľ) splní podmienky uvedené v § 44 ods. 1 zákona o DPH, môže vykonať opravu výšky dane na výstupe z hodnoty pohľadávky, **ale ani pri splnení ostatných podmienok podľa zákona o DPH nemôže platca dane (veriteľ) takto postupovať v prípade, že pohľadávka zo zdaniteľného plnenia voči platcovi dane vznikla v období šiestich mesiacov pred rozhodnutím súdu o úpadku platcu dane (dlžníka).**
- 8 Tento výklad bol potvrdený uznesením rozšíreného senátu Nejvyššího správního soudu zo 16.7.2019 (č. 3922/2019 Sb. NSS), podľa ktorého je nutné ustanovenie § 44 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom od 1.4.2011 do 28.7.2016 vykladať tak, že oprávnenie vykonať opravu výšky dane na výstupe z hodnoty zistenej pohľadávky sa vzťahuje na pohľadávky, ktoré vznikli z tohto plnenia v období končiacom šesť mesiacov pred rozhodnutím súdu o úpadku.
- 9 Nejvyšší správní soud považoval za relevantné tiež tvrdenie vychádzajúce z ekonomického predpokladu, že „*profesionáli sú na trhu schopní spozorovať signály prichádzajúceho úpadku svojho obchodného partnera tým skôr, čím kratšiu dobu pred okamihom, keď k úpadku v budúcnosti dôjde, s ním rokujú o transakcii alebo ju uzatvárajú. Naopak, čím skôr pred úpadkom k rokovaniu o transakcii alebo jej uzavretiu došlo, tým menej spravidla mohlo byť obchodnému partnerovi budúceho úpadcu zrejmé, že hrozí problém*“.
- 10 Nejvyšší správní soud v uvedenom uznesení tiež odkázal na skorší zákon č. 328/1991 Sb., o konkurse a vyrovnaní, v ktorom sa určité právne úkony dlžníka vykonané v posledných šiestich mesiacoch pred podaním návrhu na vyhlásenie konkurzu vyhlasovali *ex lege* za neúčinné. Podľa uvedeného súdu „*v situácii smerujúcej k insolvenčii sa medzi kratším obdobím bezprostredne predchádzajúcim zahájeniu insolvenčného konania a dlhším, spravidla niekoľkoročným obdobím pred ním rozlišuje z hľadiska toho, aké nároky sa obvykle kladú na trhové subjekty uzatvárajúce transakcie a ako „jednoducho*“

možno prípadne takéto transakcie v rôznej miere alebo z rôznych dôvodov anulovať (vysloviť ich neúčinnosť) aj podľa súčasnej úpravy v insolvenčnom zákone. ... [Účelom šesťmesačnej doby] malo byť chrániť zvýhodnením podľa § 44 zákona o dani z pridanej hodnoty len tých obchodných partnerov dlžníka, ktorí s ním obchodovali skôr než v posledných šiestich mesiacoch pred rozhodnutím súdu o úpadku. O nich totiž bolo možné predpokladať, že s neskorším úpadcom obchodovali v dobrej viere v jeho primeranú solventnosť a nemohli v tej dobe rozpoznať, že neskôr sa ich pohľadávka stane nevymožiteľnou. Naopak obchodní partneri, ktorí s neskorším úpadcom obchodovali až v posledných šiestich mesiacoch pred rozhodnutím súdu o úpadku, mali mať podľa všeobecných ekonomických poznatkov väčšiu šancu hroziaci úpadok rozpoznať, a preto nebol dôvod im poskytnúť zvýšený daňový komfort. S tým súvisí aj celkový historický kontext prijatia uplatniteľnej právnej úpravy v roku 2011 – bola ním vrcholiaca hospodárska kríza, ktorá uvrhla do ekonomických problémov rad predtým prosperujúcich podnikajúcich osôb. ... Aj v tomto ohľade bolo teda logické „chrániť“ skôr tých, ktorí neskorším úpadcom dodávali s určitým časovým odstupom pred rozhodnutím súdu o úpadku, než tých, ktorí s úpadcom obchodovali bezprostredne pred týmto rozhodnutím.“

### **Analýza judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa článku 90 smernice**

- 11 Podmienky odchýlenia sa od článku 90 ods. 1 smernice nesplnila podľa Súdneho dvora napríklad (i) právna úprava, ktorá umožňovala zníženie základu DPH v prípade čiastočného alebo úplného neuhradenia pohľadávky len v prípade, že ide o peňažnú pohľadávku (rozsudok z 3. júla 1997, *Goldsmiths*, **C-330/95**, ECLI:EU:C:1997:339), (ii) právna úprava, ktorá podmieňovala zníženie základu DPH neúspešnosťou konkurzného konania, pokiaľ takéto konanie môže trvať viac ako desať rokov (rozsudok z 23. novembra 2017, *Enzo Di Maura*, **C-246/16**, ECLI:EU:C:2017:887), (iii) právna úprava, ktorá stanovila, že platca dane nemôže vykonať opravu základu DPH v prípade celkového alebo čiastočného nezaplatenia sumy, ktorú mal dlžník zaplatiť z titulu plnenia podliehajúceho DPH, pokiaľ už tento dlžník nie je platcom DPH (rozsudok z 8. mája 2019, *A-PACK CZ s.r.o.*, **C-127/18**, ECLI:EU:C:2019:377), alebo (iv) právna úprava, na základe ktorej sa odmieta nárok zdaniteľnej osoby na zníženie DPH súvisiace s nevymáhateľnou pohľadávkou, pokiaľ táto zdaniteľná osoba opomenula prihlásiť túto pohľadávku v konkurznom konaní zahájenom proti jej dlžníkovi, hoci táto zdaniteľná osoba preukáže, že aj keby uvedenú pohľadávku prihlásila, nevymohla by ju (rozsudok z 11. júna 2020, *SCT d.d.*, **C-146/19**, ECLI:EU:C:2020:464).
- 12 Požiadavkám článku 90 smernice naopak vyhovela právna úprava, ktorá viazala zníženie základu DPH na skutočnosť, že veriteľ dostane od príjemcu tovaru alebo služieb (dlžníka) potvrdenie o prijatí opravnej faktúry, ak nie je získanie takéhoto potvrdenia v primeranej lehote pre veriteľa nemožné alebo nadmerne ťažké (rozsudok z 26. januára 2012, *Kraft Foods Polska*, **C-588/10**, ECLI:EU:C:2012:40).

- 13 Podľa Krajského soudu z vyššie uvedených rozsudkov Súdneho dvora okrem iného vyplýva, že:
- článok 90 ods. 1 smernice je vyjadrením základnej zásady, podľa ktorej je základ dane tvorený skutočne prijatým protiplnením a ktorej dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vybrať sumu DPH prevyšujúcu sumu, ktorú dostala zdaniteľná osoba,<sup>3</sup>
  - pripustenie možnosti členských štátov vylúčiť akékoľvek zníženie základu DPH je v rozpore so zásadou neutrality DPH,<sup>4</sup>
  - článok 90 ods. 2 smernice umožňuje členským štátom odchyliť sa od tohto pravidla, pokiaľ nezaplatenie protihodnoty môže byť ťažko overiteľné alebo len dočasné, pričom táto odchýlka musí byť odôvodnená a primeraná,<sup>5</sup>
  - odchýlka sledujúca správny výber DPH a predchádzanie daňovým únikom musí byť striktné nevyhnutná na dosiahnutie tohto cieľa a nemôže sa používať spôsobom, ktorý by spochybnil dodržanie neutrality DPH.<sup>6</sup>

### Záverčné úvahy

- 14 Citovaná vnútroštátna právna úprava v § 44 zákona o DPH je podľa Krajského soudu v Brně zameraná na situácie, keď dlžník za poskytnuté zdaniteľné plnenie veriteľovi nezaplatí čiastočne alebo vôbec. Ide teda o prípad, keď sa členské štáty môžu podľa článku 90 ods. 2 smernice odchyliť od všeobecnej úpravy v článku 90 ods. 1 smernice.
- 15 Krajský soud v Brně má však pochybnosti o tom, či je podmienka veku pohľadávky obsiahnutá v § 44 ods. 1 zákona o DPH v súlade s článkom 90 smernice, resp. s jeho účelom a požiadavkami judikatúry Súdneho dvora týkajúcimi sa článku 90 smernice.
- 16 V situácii, keď ostatné zákonom o DPH stanovené podmienky boli splnené, vedie podľa názoru Krajského soudu v Brně nemožnosť spornej opravy dane z dôvodu podmienky veku pohľadávky k narušeniu zásady daňovej neutrality.

<sup>3</sup> Pozri body 17 až 22 rozsudku z 8. mája 2019, A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

<sup>4</sup> Pozri rozsudky z 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, z 13. marca 2014, Malburg, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147.

<sup>5</sup> Tamtiež.

<sup>6</sup> Pozri body 25 až 27 rozsudku z 8. mája 2019, A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377 a bod 28 rozsudku z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40.

- 17 Napokon prejednávaný prípad je podľa názoru Krajského soudu v Brně odlišný od všetkých prípadov, ktoré Súdny dvor doposiaľ riešil.

PRACOVNÝ DOKUMENT