

Predmet C-398/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98. stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

20. kolovoza 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Krajský soud v Brně (Češka Republika)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

29. srpnja 2020.

Tužitelj:

ELVOSPOL, s.r.o.

Tuženik:

Odvolací finanční ředitelství

Predmet glavnog postupka

Predmet glavnog postupka jest tužba koju je podnijelo društvo ELVOSPOL, s.r.o. protiv odluke Odvolací finanční ředitelství (Odjel za žalbe porezne uprave, Češka Republika) kojom se navedenom društvu odbija pravo na smanjenje iznosa dospjelog poreza na dodanu vrijednost za iznos potraživanja koje dužnik u stečaju nije podmirio, zbog činjenice da je dug nastao u razdoblju od šest mjeseci prije nego što je sud donio odluku o stečaju dužnika.

Prethodno pitanje

Protivi li se cilju članka 90. stavaka 1. i 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) odredba nacionalnog prava kojom se utvrđuje uvjet koji onemogućava poreznom obvezniku kod kojeg je nastala obveza plaćanja poreza u vezi s izvršenjem oporezive usluge u korist drugog poreznog obveznika da ispravi iznos dospjelog poreza iz iznosa potraživanja nastalog u razdoblju od šest mjeseci

prije nego što je sud donio odluku o stečaju drugog poreznog obveznika koji je uslugu platio samo djelomično, a ne u cijelosti?

Relevantne odredbe prava Unije

Članak 63., članak 73., članak 90. stavci 1. i 2., članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), u daljnjem tekstu: Direktiva.

Relevantne odredbe nacionalnog prava

Pravo na ispravljanje iznosa poreza u slučaju potraživanja prema dužnicima protiv kojih se vodi stečajni postupak uređeno je člankom 44. Zakona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Zakon br. 235/2004 o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u). Relevantni dijelovi tog članka u predmetnom su razdoblju glasili:

„1. Porezni obveznik kod kojeg je nastala obveza plaćanja poreza u vezi s oporezivom uslugom koju je izvršio u korist drugog poreznog obveznika i čije potraživanje, nastalo najviše šest mjeseci prije nego što je sud donio odluku o stečaju [dužnika] te usluge, još nije prestalo (u daljnjem tekstu: vjerovnik), može ispraviti iznos dospjelog poreza iz iznosa potraživanja [...]¹).

[...]

3. Vjerovnik može zatražiti ispravak iznosa dospjelog poreza najranije u tijeku poreznog razdoblja tijekom kojeg su ispunjeni uvjeti određeni stavkom 1. On ne može napraviti ispravak nakon isteka tri godine od završetka poreznog razdoblja u kojem je izvršena prvotna oporeziva usluga, kao ni u slučaju kada je dužnik prestao biti porezni obveznik.⁽²⁾

[...]

5. Ako je vjerovnik ispravio iznos poreza u skladu sa stavkom 1., dužnik mora umanjiti iznos svojeg pretporeza od iznosa primljene oporezive usluge za iznos poreza koji je vjerovnik ispravio, odnosno u iznosu u kojem je odbio porez od oporezive usluge. [...]

¹ Osobito ako se protiv dužnika vodi stečajni postupak u kojem je sud odlučio o likvidaciji dužnikove imovine, a vjerovnik je u tom postupku stvarno prijavio svoja potraživanja koja su utvrđena i prihvaćena.

² Kao što se navodi u nastavku, uvjet prema kojem vjerovnik ne može ispraviti iznos poreza u slučaju kada je dužnik prestao biti porezni obveznik ne primjenjuje se jer je protivan članku 90. Direktive, u skladu s presudom Suda Europske unije od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

6. Ako je potraživanje za koje je vjerovnik ispravio iznos poreza u skladu sa stavkom 1. nakon toga u cijelosti ili djelomično podmireno, vjerovnik mora obračunati porez na primljenu uplatu na dan na koji je potraživanje u cijelosti ili djelomično podmireno i dostaviti dužniku porezni dokument koji vjerovnik mora izdati [...].”

Sažeti prikaz činjeničnog stanja i tijeka postupka

- 1 Društvo ELVOSPOL, s.r.o. (u daljnjem tekstu: tužitelj) u svojim je poreznim prijavama za porezno razdoblje za svibanj 2015. ispravilo iznos poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) u skladu s člankom 44. stavkom 1. Zakona o PDV-u jer društvo MPS Mont a.s. tužitelju nije platilo račun za isporuku robe na kojem je kao datum oporezive usluge naveden 29. studenoga 2013. (u daljnjem tekstu: sporni ispravak poreza).
- 2 Stečajni sud donio je 19. svibnja 2014. odluku o stečaju društva MPS Mont a.s.
- 3 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (Porezni ured pokrajine Južna Moravska, Češka Republika, u daljnjem tekstu: porezno tijelo) pozvao je 14. prosinca 2015. tužitelja da otkloni dvojbe u pogledu pravilnosti i potpunosti iznosa navedenih u spornom ispravku poreza. Dopisom od 6. siječnja 2016. tužitelj je osporavao način na koji je porezno tijelo tumačilo članak 44. stavak 1. Zakona o PDV-u te je istaknuo da smatra da su ispunjeni uvjeti za ispravak poreza utvrđeni tom odredbom. Međutim, porezno tijelo zaključilo je da tumačenje članka 44. stavka 1. Zakona o PDV-u koje je iznio tužitelj nije pravilno, odbilo je prihvatiti sporni ispravak poreza te je odlukom od 22. veljače 2016. tužitelju utvrdilo dodatan PDV u iznosu od 160 896 čeških kruna za porezno razdoblje za svibanj 2015.
- 4 Tužitelj je protiv te odluke podnio žalbu Odjelu za žalbe porezne uprave koji je odlukom od 2. svibnja 2018. potvrdio odbijanje prihvaćanja spornog ispravka poreza zbog starosti navedenog potraživanja, odnosno zbog toga što je nastalo u razdoblju od šest mjeseci prije nego što je stečajni sud donio odluku o stečaju društva MPS Mont a.s. (u daljnjem tekstu: uvjet starosti potraživanja).
- 5 Pritom ni porezno tijelo ni Odjel za žalbe porezne uprave u svojim odlukama nisu doveli u pitanje okolnost da društvo MPS Mont a.s. tužitelju ni djelomično nije platilo oporezivu uslugu. Stoga je neispunjavanje uvjeta starosti potraživanja bio jedini razlog zbog kojeg je utvrđen dodatni iznos poreza i odbijen sporni ispravak poreza.
- 6 Tužitelj je protiv navedene odluke Odjela za žalbe porezne uprave podnijelo tužbu Krajskom sudu u Brně (Okružni sud u Brnu, Češka Republika) u kojoj i dalje tvrdi da je ispunio zakonske uvjete za sporni ispravak poreza te da je uvjet starosti potraživanja protivan članku 90. Direktive.

Pojam uvjeta starosti potraživanja u češkom pravu

- 7 Krajský soud v Brně (Okružni sud u Brnu) smatra da porezni obveznik (vjerovnik) može ispraviti iznos dospjelog poreza iz iznosa potraživanja ako ispuní uvjete utvrđene člankom 44. stavkom 1. Zakona o PDV-u, **ali, čak i ako ispuní ostale uvjete utvrđene Zakonom o PDV-u (vjerovnik) ne može napraviti ispravak u situaciji u kojoj je potraživanje prema poreznom obvezniku koje proizlazi iz oporezive usluge nastalo u razdoblju od šest mjeseci prije nego što je sud donio odluku o stečaju poreznog obveznika (dužnika).**
- 8 Takvo je tumačenje potvrđeno odlukom proširenog vijeća Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud, Češka Republika) od 16. srpnja 2019. (broj akta 3922/2019 Sb. NSS), u kojoj se navodi da odredbu članka 44. stavka 1. Zakona o PDV-u u verziji koja se primjenjuje od 1. travnja 2011. do 28. srpnja 2016. treba tumačiti na način da se [vjerovnikovo] pravo na ispravak iznosa dospjelog poreza odnosi na potraživanja koja su nastala zbog usluga u razdoblju koje završava šest mjeseci prije nego što sud donese odluku o stečaju [dužnika].
- 9 Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) smatrao je da je važan ekonomski argument prema kojem „profesionalni subjekti na određenom tržištu lakše mogu prepoznati znakove nadolazećeg stečaja svojeg poslovnog partnera što je kraće razdoblje prije trenutka kada će doći do stečaja u kojem s njim pregovaraju ili sklapaju transakcije. Suprotno tomu, što je datum pregovaranja ili sklapanja transakcije udaljeniji od datuma stečaja, to je poslovnom partneru budućeg stečajnog dužnika manje očito da potonjem prijeti kriza”.
- 10 U svojoj se odluci Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) pozvao i na Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (Zakon br. 328/1991 o stečaju i stečajnim nagodbama) koji je ranije bio na snazi, na temelju kojeg su određeni pravni poslovi dužnika koji su izvršeni u posljednjih šest mjeseci prije podnošenja zahtjeva za otvaranje stečaja bili ništetni na temelju zakona. Prema mišljenju tog suda: „i na temelju odredbi Zakona o insolventnosti koje su trenutačno na snazi, u situaciji kada prijeti insolventnost postoje razlike između kraćeg razdoblja koje neposredno prethodi pokretanju stečajnog postupka i duljeg razdoblja, obično od nekoliko godina, i to s gledišta zahtjeva koji se obično postavljaju gospodarskim subjektima i ‚lakoće‘ kojom se takve eventualne transakcije u nekoj mjeri i iz nekog razloga mogu poništiti (proglasiti ništetnima). [...]. [Cilj šestomjesečnog razdoblja] trebao je biti da zaštita koja proizlazi iz povlastice utvrđene člankom 44. Zakona o porezu na dodanu vrijednost pripada samo onim poslovnim partnerima dužnika koji su s njim sklapali transakcije najranije šest mjeseci prije nego što je sud donio odluku o njegovu stečaju. Naime, za njih se moglo pretpostaviti da su s budućim stečajnim dužnikom sklapali transakcije u dobroj vjeri u pogledu njegove solventnosti i da u to vrijeme nisu mogli prepoznati da će njihovo potraživanje kasnije postati nenaplativo. Međutim, poslovni partneri koji su sklapali transakcije s budućim stečajnim dužnikom tijekom posljednjih šest mjeseci prije nego što je sud donio odluku o stečaju, trebali su, kao što to pokazuje opće gospodarsko znanje, imati veću mogućnost da predvide stečaj koji

prijeti i stoga nije bilo razloga da im se pruži veća pogodnost u poreznom smislu. To je također povezano s općim povijesnim kontekstom prihvaćanja odredbe koja se ovdje primjenjuje u 2011. godini u obliku produblivanja ekonomske krize koja je uzrokovala gospodarske poteškoće mnogim osobama koje su ranije uspješno poslovale. [...] Stoga je i iz tog razloga bilo logično da radije treba „štititi” one koji su s budućim stečajnim dužnikom poslovali u određenom vremenskom razmaku prije nego što je sud donio odluku o stečaju, nego one koji su sa stečajnim dužnikom sklapali transakcije neposredno prije te odluke”.

Analiza sudske prakse Suda Europske unije u pogledu članka 90. Direktive

- 11 Prema mišljenju Suda Europske unije, uvjete za uvođenje odstupanja od članka 90. stavka 1. Direktive nisu ispunili, na primjer: i. pravni propis kojim se omogućuje smanjenje iznosa oporezivog PDV-om u slučaju djelomičnog ili potpunog nepodmirenja potraživanja samo ako je riječ o novčanom potraživanju (presuda od 3. srpnja 1997., Goldsmiths, **C-330/95**, ECLI:EU:C:1997:339), ii. pravni propis kojim se pravo na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om uvjetuje neuspješnim stečajnim postupkom, a takav postupak može trajati i dulje od deset godina (presuda od 23. studenoga 2017., Enzo Di Maura, **C-246/16**, ECLI:EU:C:2017:887), iii. pravni propis kojim se određuje da porezni obveznik ne može ispraviti iznos oporeziv PDV-om u slučaju djelomičnog ili potpunog nepodmirenja potraživanja koje je dužnik trebao podmiriti u vezi s primanjem usluge koja se oporezuje PDV-om, ako taj dužnik nije porezni obveznik PDV-a (presuda od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ s.r.o., **C-127/18**, ECLI:EU:C:2019:377), kao i iv. pravni propis koji predstavlja osnovu za odbijanje priznavanja prava poreznog obveznika na smanjenje PDV-a u vezi s nepodmirenim potraživanjem ako je taj porezni obveznik propustio prijaviti to potraživanje u stečajnom postupku koji se vodi protiv njegova dužnika, osim ako dokaže da, čak i da je prijavio potraživanje, potraživanje ne bi bilo podmireno (presuda od 11. lipnja 2020., SCT d.d., **C-146/19**, ECLI:EU:C:2020:464).
- 12 S druge strane, usklađenim sa zahtjevima iz članka 90. Direktive smatra se pravni propis koji povezuje pravo na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om s tim da vjerovnik od stjecatelja robe ili usluga (dužnika) dobije potvrdu primitka ispravka računa, ako dobivanje takve potvrde u razumnom roku nije nemoguće ili pretjerano otežano za vjerovnika (presuda od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska, **C-588/10**, ECLI:EU:C:2012:40).
- 13 Krajský soud v Brně (Okružni sud u Brnu) smatra da iz prethodno navedenih presuda Suda Europske unije proizlazi, među ostalim, da:
 - se člankom 90. stavkom 1. Direktive izražava temeljno načelo prema kojem oporezivi iznos predstavlja plaćanje koje je stvarno zaprimljeno,

što ima za posljedicu da porezna tijela ne mogu naplatiti iznos PDV-a koji prekoračuje porez koji je zaprimio porezni obveznik³;

- je prihvaćanje prava država članica da isključe svaku mogućnost smanjenja iznosa oporezivog PDV-om protivno načelu neutralnosti PDV-a⁴;
- se člankom 90. stavkom 2. Direktive dopušta državama članicama odstupanje od tog načela ako je okolnost da uzajamna činidba nije ispunjena teško dokazati ili je samo privremena, a pritom to odstupanje mora biti opravdano i proporcionalno⁵;
- odstupanja usmjerena na pravilnu naplatu PDV-a i sprečavanje utaje poreza moraju biti nužna za postizanje tog cilja i ne mogu se koristiti na način koji bi dovodio u pitanje neutralnost PDV-a⁶.

Završne napomene

- 14 Krajský soud v Brně (Okružni sud u Brnu) smatra da se navedena odredba nacionalnog prava iz članka 44. Zakona o PDV-u odnosi na situaciju u kojoj dužnik vjerovniku djelomično ili u potpunosti nije platio oporezivu uslugu. Stoga je ovdje riječ o slučaju u kojem države članice, u skladu s člankom 90. stavkom 2. Direktive, mogu uvesti odstupanje od općeg uređenja iz članka 90. stavka 1. Direktive.
- 15 Međutim, Krajský soud v Brně (Okružni sud u Brnu) dvoji o tome je li uvjet starosti potraživanja utvrđen člankom 44. stavkom 1. Zakona o PDV-u u skladu s člankom 90. Direktive, eventualno s njegovim ciljem i uvjetima koje je u pogledu članka 90. Direktive utvrdio Sud Europske unije.
- 16 Krajský soud v Brně (Okružni sud u Brnu) smatra da, u situaciji u kojoj su ostali uvjeti utvrđeni Zakonom o PDV-u ispunjeni, neprihvatanje spornog ispravka poreza koje proizlazi iz neispunjavanja uvjeta starosti potraživanja dovodi do povrede načela neutralnosti PDV-a.
- 17 Naposljetku, Krajský soud v Brně (Okružni sud u Brnu) smatra da je ovaj predmet drukčiji od svih drugih predmeta koji su do sada upućeni Sudu Europske unije.

³ Vidjeti točke 17. do 22. presude od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

⁴ Vidjeti presudu od 13. ožujka 2008., Securenta, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, i od 13. ožujka 2014., Malburg, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147.

⁵ Vidjeti prethodnu bilješku.

⁶ Vidjeti točke 25. do 27. presude od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377 i točku 28. presude od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40.