

Zadeva C-398/20**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

20. avgust 2020

Predložitevno sodišče:

Krajský soud v Brně (Češka republika)

Datum predložitvene odločbe:

29. julij 2020

Tožeča stranka:

ELVOSPOL, s.r.o.

Tožena stranka:

Odvolací finanční ředitelství

Predmet postopka v glavni stvari

Predmet postopka v glavni stvari je pritožba družbe ELVOSPOL, s.r.o. zoper odločbo Odvolací finanční ředitelství (finančni direktorat za pritožbe, Češka republika), na podlagi katere je bilo navedeni družbi zavrjneno znižanje dolgovanega davka na dodano vrednost za znesek, ki ustreza terjatvi, ki je dolžnik v stečaju ni plačal, ker je terjatev nastala v šestih mesecih pred odločbo sodišča o stečaju dolžnika.

Vprašanje za predhodno odločanje

Ali je v nasprotju z namenom člena 90(1) in (2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), določba nacionalne zakonodaje, v kateri je pogoj, v skladu s katerim zavezanec za davek na dodano vrednost, pri katerem je nastala obveznost za obračun davka v zvezi z izvajanjem obdavčljive storitve za drugega davčnega zavezanca, ne more popraviti zneska davka zapadlega od zneska terjatve, ki je

nastala v šestih mesecih pred odločbo sodišča o stečaju tega drugega davčnega zavezanca, ki je za storitev plačal le delno ali zanjo sploh ni plačal?

Upoštevne določbe prava Unije

Člen 63, člen 73, člen 90(1) in (2), člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), v nadaljevanju: Direktiva.

Nacionalna ureditev

Pravico do popravka zneska davka v primeru terjatev do dolžnikov, v zvezi s katerimi teče stečajni postopek, ureja člen 44 zakon č. 235/2004 Sb., o dani z pridané hodnoty (zakon št. 235/2004 o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV). V ustreznih odlomkih tega odstavka je bilo v obravnavanem obdobju navedeno:

„(1) Zavezanec, ki je moral obračunati davek v zvezi z opravljanjem obdavčljive storitve za drugega zavezanca in katerega terjatve, ki je nastala najpozneje 6 mesecev pred datumom sodne odločbe o stečaju [dolžnika] te storitve, ni ugasnila (v nadaljevanju: upnik), ima pravico popraviti znesek dolgovanega davka od zneska zadevne terjatve [...]¹“

[...] (ni prevedeno)

(3) Upnik lahko znesek davka, ki ga je treba plačati, popravi najprej v davčnem obdobju, v katerem so bili izpolnjeni pogoji, določeni v odstavku 1. Popravka ni mogoče izvesti po treh letih od konca davčnega obdobja, v katerem je bila opravljena prvotna obdavčljiva storitev, niti kadar je dolžnik prenehal biti davčni zavezanec. ⁽²⁾

\ [...]

(5) Če upnik popravi znesek davka v skladu z odstavkom 1, mora dolžnik znesek svojega vstopnega davka za prejeto obdavčljivo storitev zmanjšati za znesek davka, ki ga je upnik popravil, torej za znesek davka, ki ga je odštel od obdavčljive storitve. \ [...] (ni prevedeno)

¹ Zlasti kadar je dolžnik v stečajnem postopku, v katerem je sodišče odločilo o likvidaciji dolžnikovega premoženja, in je upnik v tem postopku uspešno prijavil svoje terjatve, ki so bile ugotovljene in upoštevane.

² Kot je navedeno spodaj, se pogoj, da upnik ni upravičen do popravka zneska davka v primeru, ko je dolžnik prenehal biti zavezanec za davek na dodano vrednost, ne uporablja, ker je v skladu s sodbo Sodišča z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377 v nasprotju s členom 90 Direktive.

(6) Če bo terjatev, glede katere je upnik popravil znesek davka v skladu z odstavkom 1, nato v celoti ali delno plačana, mora upnik obračunati davek od prejetega plačila na dan, ko je bila terjatev v celoti ali delno plačana, in dolžniku dostaviti davčno listino, ki bi jo moral upnik izdati \ [...] .“

Kratek opis dejanskega stanja in poteka postopka

- 1 Družba ELVOSPOL, s.r.o. (v nadaljevanju: tožeča stranka) je v svojih davčnih obračunih za davčno obdobje maj 2015 v skladu s členom 44(1) zakona o DDV popravila znesek davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ker družba MPS Mont a.s. tožeči stranki ni plačala računa za dobavo blaga, v katerem je bil naveden datum obdavčljive storitve 29. november 2013 (v nadaljevanju: sporni popravek davka).
- 2 Stečajno sodišče je 19. maja 2014 odločilo o stečaju družbe MPS Mont a.s.
- 3 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (finančni urad za južnomoravsko pokrajino, Češka republika, v nadaljevanju: davčni organ) je 14. decembra 2015 pozval tožečo stranko, naj odpravi dvome glede pravilnosti in popolnosti zneskov, navedenih v spornem popravku davka. V dopisu z dne 6. januarja 2016 je tožeča stranka izpodbijala razlago člena 44(1) zakona o DDV, ki jo je podal davčni organ, in navedla, da so bili po njenem mnenju izpolnjeni pogoji za izvedbo spornega popravka davka, predpisani v tej določbi. Davčni organ pa je – potem ko je ugotovil, da razlaga člena 44(1) zakona o DDV, ki jo je podala tožeča stranka, ni pravilna – zavrnil sporni popravek davka in z odločbo z dne 22. februarja 2016 tožeči stranki določil dodatni DDV v višini 160.896 CZK za davčno obdobje maj 2015.
- 4 Tožeča stranka se je zoper to odločbo pritožila pri Odvolací finanční ředitelství (finančni direktorat za pritožbe), ki je z odločbo z dne 2. maja 2018 potrdil zavrnitev spornega popravka davka zaradi starosti zadevne terjatve, tj. ker je nastala v obdobju šestih mesecev pred odločbo stečajnega sodišča o stečaju MPS Mont a.s. (v nadaljevanju: pogoj starosti terjatve).
- 5 Niti davčni organ niti Odvolací finanční ředitelství (finančni direktorat za pritožbe) pa v svojih odločitvah nista izpodbijala dejstva, da družba MPS Mont a.s. tožeči stranki niti delno ni plačala za obdavčljivo storitev. Neizpolnitev starostnega pogoja terjatve je bila torej edini razlog za določitev dodatnega zneska davka in zavrnitev zadevnega popravka davka.
- 6 Tožeča stranka je odločbo Odvolací finanční ředitelství (finančni direktorat za pritožbe) izpodbijala s tožbo na Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu, Češka republika), v kateri je še naprej trdila, da je izpolnila zakonske pogoje za zadevni popravek davka in da je pogoj starosti terjatve v nasprotju s členom 90 Direktive.

Pojem pogoja starosti terjatve v češki zakonodaji

- 7 Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu) meni, da lahko davčni zavezanec (upnik) popravi znesek dolgovanega davka od zneska terjatve, če izpolnjuje pogoje iz člena 44(1) Zakona o DDV, **vendar tudi če so izpolnjeni drugi pogoji, določeni v zakonu o DDV, davčni zavezanec (upnik) ne more narediti popravka, kadar je terjatev do davčnega zavezanca, ki izhaja iz obdavčljive storitve, nastala v obdobju šestih mesecev pred odločitvijo sodišča o stečaju davčnega zavezanca (dolžnika).**
- 8 Takšna razlaga je bila potrjena v odločbi razširjenega senata Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika) z dne 16. julija 2019 (številka zadeve 3922/2019 Sb. NSS), v kateri je navedeno, da je treba določbo člena 44(1) zakona o DDV v različici, ki je veljala od 1. aprila 2011 do 28. julija 2016, razlagati tako, da se [upnikova] pravica do popravka zneska dolgovanega davka od zneska določene terjatve uporablja za terjatve, ki so nastale kot posledica storitve v obdobju, ki se konča šest mesecev pred odločbo sodišča o stečaju \ [dolžnika].
- 9 Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) je našlo tudi pomemben ekonomski argument, da „znajo profesionalni subjekti na določenem trgu toliko lažje prepoznati znake bližajočega se stečaja svojega poslovnega partnerja, čim krajše je obdobje pred nastopom stečaja, v katerem so se z njim pogajali ali sklepali posle. Nasprotno, dlje od datuma stečaja, ko je bil posel izpogajan ali sklenjen, manj je za poslovnega partnerja prihodnjega stečajnega dolžnika vidno, da slednjemu grozi kriza.“
- 10 Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) se je v svojem sklepu sklicevalo tudi na prejšnji zakon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (zakon št. 328/1991 o stečaju in poravnavi), v skladu s katerim so bila določena pravna dejanja dolžnika v zadnjih šestih mesecih pred vložitvijo predloga za stečaj po zakonu nična. Po mnenju tega sodišča: „tudi na podlagi zdaj veljavnih določb zakona o insolventnosti, v primeru grožnje insolventnosti obstajajo razlike med krajšim obdobjem, neposredno pred uvedbo stečajnega postopka, in daljšim, običajno večletnim obdobjem, in to z vidika, kakšne zahteve se običajno nalagajo gospodarskim subjektom, ki sklepajo posle in kako ‚enostavno‘ je mogoče take morebitne transakcije v takšni ali drugačni meri razveljaviti iz takšnih ali drugačnih razlogov (ugotoviti njihovo ničnost). (...). [Cilj šestmesečnega obdobja] je bil zagotoviti, da se zaščita, ki izhaja iz privilegija, določenega v členu 44 zakona o davku na dodano vrednost, prizna le tistim poslovnim partnerjem dolžnika, ki so z njim sklepali posle prej kot v zadnjih šestih mesecih, preden je sodišče odločilo o njegovem stečaju. V zvezi z njimi bi lahko domnevali, da so s prihodnjim stečajnikom sklepali posle v dobri veri glede njegove plačilne sposobnosti in takrat niso mogli prepoznati, da bo njihova terjatev pozneje neizterljiva. Po drugi strani pa bi morali imeti poslovni partnerji, ki so s prihodnjim stečajnikom sklenili posle v zadnjih šestih mesecih, preden je sodišče odločilo o njegovem stečaju – kot to dokazujejo splošna ekonomska spoznanja –

večje možnosti, da opazijo bližajoči se stečaj in zato ni bilo razloga, da bi jim zagotovili večje davčne ugodnosti. To je povezano tudi s splošnimi zgodovinskimi okoliščinami sprejetja ureditve, ki se uporablja za ta primer, v letu 2011, in sicer poglobljajoča se gospodarska kriza, ki je številnim, ki so prej uspešno poslovali, povzročila ekonomske težave. [...] Tudi iz tega razloga je bilo potem logično, da je bolj primerno „zaščititi“ tiste, ki so s prihodnjim stečajnikom poslovali določeno obdobje pred odločbo sodišča o stečaju, kot tiste, ki so s stečajnikom sklenili posle tik pred to odločbo.“

Analiza sodne prakse Sodišča glede člena 90 Direktive

- 11 Po mnenju Sodišča pogojev za odstopanje od člena 90(1) Direktive niso izpolnili na primer: (i) pravna ureditev, ki omogoča znižanje davčne osnove za DDV v primeru delne ali popolne neizpolnitve terjatve samo v primeru denarne terjatve (sodba z dne 3. julija 1997, Goldsmiths, **C-330/95**, ECLI:EU:C:1997:339), (ii) pravna ureditev, ki je pravico do znižanja davčne osnove za DDV pogojevala z neučinkovitostjo stečajnega postopka, medtem ko lahko tak postopek traja tudi več kot deset let (sodba z dne 23. novembra 2017, Enzo Di Maura, **C-246/16**, ECLI:EU:C:2017:887), (iii) pravna ureditev, v skladu s katero davčni zavezanec ni mogel izvesti popravka davčne osnove za DDV v primeru delne ali celotne neizpolnitve terjatve, ki bi jo moral dolžnik plačati v zvezi s pridobitvijo storitve, ki je obdavčena z DDV, če dolžnik ni več zavezanec za DDV (sodba z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ s.r.o., **C-127/18**, ECLI:EU:C:2019:377), kot tudi (iv) pravna ureditev, ki je podlaga za zavrnitev pravice davčnega zavezanca do znižanja DDV v zvezi z neplačano terjatvijo, če ta davčni zavezanec ni prijavil te terjatve v stečajnem postopku zoper svojega dolžnika, razen če davčni zavezanec dokaže, da tudi če bi prijavil terjatev, ta ne bi bila plačana (sodba z dne 11. junija 2020, SCT d.d., **C-146/19**, ECLI:EU:C:2020:464).
- 12 Kot skladna z zahtevami iz člena 90 Direktive pa se šteje pravna ureditev, ki povezuje pravico do znižanja davčne osnove za DDV s tem, da upnik od kupca blaga ali storitve (dolžnika) pridobi potrdilo o sprejetju popravka računa, če pridobitev takega potrdila v razumnem roku za upnika ni nemogoča ali pretežka (sodba z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Poljska, **C-588/10**, ECLI:EU:C:2012:40).
- 13 Po mnenju Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu) iz zgoraj navedenih sodb Sodišča med drugim izhaja, da:
 - člen 90(1) 1 Direktive določa osnovno načelo, da je davčna osnova dejansko prejeta vzajemna dajatev in zato davčni organi ne smejo obračunati DDV, višjega od zneska, ki ga je prejel davčni zavezanec³.

³ Glej točke 17 do 22 sodbe z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

- sprejetje pravice držav članic, da izključijo vsakršno možnost zmanjšanja osnove za DDV, je v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV⁴.
- Člen 90(2) Direktive državam članicam omogoča odstopanje od tega načela, kadar je neizpolnitev vzajemne dajatve težko dokazati ali je le začasna, pri čemer mora biti to odstopanje utemeljeno in sorazmerno⁵.
- Odstopanja, namenjena zagotavljanju učinkovitega pobiranja DDV in preprečevanju davčnih utaj, morajo biti nujno potrebna za doseg tega cilja in ne smejo biti uporabljena tako, da bi to spodkopalo nevtralnost DDV⁶.

Sklepne pripombe

- 14 Po mnenju Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu) se navedena določba nacionalne zakonodaje iz člena 44 zakona o DDV nanaša na položaje, v katerih dolžnik upniku delno ali v celoti ni plačal za obdavčljivo storitev. Gre torej za primer, ko države članice v skladu s členom 90(2) Direktive lahko uvedejo odstopanja od splošne ureditve iz člena 90(1) Direktive.
- 15 Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu) pa dvomi, ali je pogoj starosti terjatve, določen v členu 44(1) zakona o DDV, v skladu s členom 90 Direktive oziroma z njegovim ciljem in zahtevami, ki jih je v zvezi s členom 90 Direktive izoblikovalo Sodišče.
- 16 V primeru, da so izpolnjeni drugi pogoji, določeni v zakonu o DDV, nedopustnost zadevnega popravka davka zaradi neizpolnitve pogoja starosti terjatve po mnenju Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu) povzroči kršitev načela nevtralnosti DDV.
- 17 Nazadnje se po mnenju Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu) obravnavana zadeva razlikuje od vseh drugih primerov, ki so bili doslej predloženi v odločanje Sodišču.

⁴ Glej sodbi z dne 13. marca 2008, *Securenta*, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, in z dne 13. marca 2014, *Malburg*, C-204/13., ECLI:EU:C:2014:147.

⁵ Prav tam.

⁶ Glej točke 25 do 27 sodbe z dne 8. maja 2019, *A-PACK CZ s.r.o.*, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377, in točko 28 sodbe z dne 26. januarja 2012, *Kraft Foods Poljska*, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40.