



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 11. novembra 2021 *

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 90 – Znižanje davčne osnove za DDV – Celotno ali delno neplačilo cene zaradi stečaja dolžnika – Pogoji, določeni v nacionalni ureditvi za popravek izstopnega DDV – Pogoj, v skladu s katerim delno ali v celoti neplačana terjatev ne sme nastati v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja družbe dolžnice – Neskladnost“

V zadevi C-398/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu, Češka republika) z odločbo z dne 29. julija 2020, ki je na Sodišče prispela 20. avgusta 2020, v postopku

ELVOSPOL s.r.o.

proti

Odvolací finanční ředitelství,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi L. Bay Larsen, podpredsednik Sodišča v funkciji predsednika šestega senata, J.-C. Bonichot (poročevalec) in M. Safjan, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za ELVOSPOL s.r.o. T Klíma,
- za Odvolací finanční ředitelství T. Rozehnal, za češko vlado M. Smolek, O. Serdula in J. Vlácil, agenti,
- za špansko vlado S. Jiménez García, agent,

* Jezik postopka: češčina.

– za Evropsko komisijo P. Carlin in M. Salyková, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 90 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 o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med ELVOSPOL s.r.o (v nadaljevanju: ELVOSPOL), družbo češkega prava, in Odvolací finanční ředitelství (davčni direktorat za pritožbe, Češka republika), ker ji je ta zavrnil odobritev popravka zneska davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 63 Direktive o DDV določa:
„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“
- 4 Člen 73 te direktive določa:
„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“
- 5 Člen 90 navedene direktive določa:
„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.
2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“
- 6 Člen 273 Direktive o DDV določa:
„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.
Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Češko pravo

- 7 Člen 44(1) zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zakon št. 235/2004 o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„Davčni zavezanec, ki mora zaradi obdavčljive storitve, opravljene za drugega davčnega zavezanca, prijaviti davek in čigar terjatev, ki je glede te storitve nastala najpozneje 6 mesecev pred izdajo sodne odločbe o razglasitvi stečaja, še ni prenehala (v nadaljevanju: upnik), ima pravico do popravka zneska izstopnega davka na vrednost terjatve, ki je bila ugotovljena, če:

- (a) je davčni zavezanec, proti kateremu ima upnik to terjatev (v nadaljevanju: dolžnik), v stečajnem postopku in je stečajno sodišče razglasilo likvidacijo premoženja dolžnika,
- (b) je upnik zadevno terjatev prijavil najpozneje v roku, določenem z odločbo stečajnega sodišča, je bila ta terjatev ugotovljena in se ta terjatev upošteva v stečajnem postopku,
- (c) upnik in dolžnik ob nastanku terjatve nista in nista bila
 1. osebi, katerih kapital je vezan [...],
 2. osebi, ki sta si blizu, ali
 3. delničarja iste družbe, če gre za davčna zavezanca,
- (d) je upnik dolžniku poslal davčni dokument, določen v členu 46(1).“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 8 Družba ELVOSPOL je 29. novembra 2013 družbi MPS Mont a.s. (v nadaljevanju: Mont) dobavila blago. Češko sodišče je 19. maja 2014 razglasilo stečaj zadnjenavedene družbe in določilo podrobna pravila za njeno likvidacijo.
- 9 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je zato v davčnem obračunu glede DDV za maj 2015 in nato v dodatnem davčnem obračunu izvedla popravek svoje davčne osnove na podlagi člena 44(1) zakona o DDV, pri čemer je trdila, da družba Mont za opravljeno dobavo ni plačala računa.
- 10 Vendar je Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (finančni urad Južnomoravskega okraja, Češka republika) (v nadaljevanju: davčna uprava) menil, da je razlaga člena 44(1) zakona o DDV, ki jo je podala tožeča stranka v postopku v glavni stvari, napačna in da ta nima pravice popraviti svoje davčne osnove. V teh okoliščinah je davčna uprava 22. februarja 2016 sprejela odločbo, s katero je določila znesek DDV, ne da bi upoštevala zahtevek za popravek.
- 11 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je to odločbo izpodbijala pred davčnim direktoratom za pritožbe. Ta direktorat je z odločbo z dne 2. maja 2018 to pritožbo zavrnil, ker je menil, da tožeča stranka v postopku v glavni stvari svoje davčne osnove ne more popraviti na podlagi člena 44(1) zakona o DDV, saj je neplačana terjatev nastala v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja družbe Mont.
- 12 Po mnenju davčnega direktorata za pritožbe namreč člen 44(1) zakona o DDV za izvedbo popravka zneska DDV določa več pogojev, pri čemer je eden od njih ta, da neplačana terjatev ni nastala v šestmesečnem obdobju pred izdajo sodne odločbe o razglasitvi stečaja zadevne družbe

dolžnice. Neplačana terjatev iz postopka v glavni stvari pa naj bi nastala 29. novembra 2013, torej v šestmesečnem obdobju pred sodno odločbo z dne 19. maja 2014, s katero je bil razglašen stečaj družbe Mont.

- 13 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je zoper odločbo davčnega direktorata za pritožbe vložila tožbo pri Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu, Češka republika), predložitvenem sodišču.
- 14 Navedeno sodišče se sprašuje, ali je nacionalna določba, kakršen je člen 44(1) zakona o DDV, ki za popravek zneska DDV določa pogoj, da neplačana terjatev ni nastala v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja družbe dolžnice, v nasprotju s členom 90 Direktive o DDV.
- 15 Glede tega predložitveno sodišče ob sklicevanju na sodno prakso Sodišča v zvezi s členom 90 Direktive o DDV opozarja, da načelo nevtralnosti pomeni, da je treba podjetje kot pobiralca davka za državo oprostiti dokončne obremenitve z DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, ki so same predmet DDV, in da čeprav države članice lahko odstopijo od možnosti, da v celoti popravijo znesek davčne osnove, ne morejo povsem izključiti možnosti takega popravka, ker bi sicer kršile načelo nevtralnosti.
- 16 Predložitveno sodišče glede na to sodno prakso Sodišča meni, da bi bila nacionalna določba, kakršen je člen 44(1) zakona o DDV, ki za popravek zneska DDV določa pogoj, da neplačana terjatev ni nastala v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja zadevne družbe dolžnice, lahko v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV.
- 17 Predložitveno sodišče dvomi tudi o tem, da za tako nacionalno določbo lahko velja odstopanje, določeno v členu 90(2) Direktive o DDV. Glede tega opozarja, da v skladu s sodno prakso Sodišča ta določba Direktive o DDV temelji na ideji, da je lahko neplačilo protivrednosti v nekaterih okoliščinah in zaradi pravnega položaja v zadevni državi članici težko preveriti ali pa je zgolj začasno. Zato mora biti izvrševanje take možnosti odstopanja utemeljeno z negotovostjo glede plačila protivrednosti in biti sorazmerno s tem ciljem.
- 18 Poleg tega se predložitveno sodišče sprašuje, ali bi bilo nacionalno določbo, kakršen je člen 44(1) zakona o DDV, mogoče utemeljiti s členom 273 Direktive o DDV, ki državam članicam omogoča, da določijo obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj. Predložitveno sodišče opozarja, da morajo biti v skladu s sodno prakso Sodišča ukrepi, ki temeljijo na zadnjenavedeni določbi, omejeni na tisto, kar je nujno potrebno, in se ne smejo uporabiti tako, da bi ogrozili načelo nevtralnosti DDV.
- 19 Predložitveno sodišče poleg tega pojasnjuje, da v skladu s sklepom Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika) z dne 16. julija 2019 člen 44(1) zakona o DDV temelji na ekonomski hipotezi, da bliže ko je obdobje pogajanj in sklenitve transakcije med prodajalcem ali ponudnikom in njegovim trgovskim partnerjem trenutku njegovega stečaja, bolje lahko ta prodajalec ali ponudnik na trgu zazna znake tega stečaja. V skladu s tem sklepom naj namreč prodajalec ali ponudnik, ki je v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja sklenil posel s prihodnjo družbo v stečaju, po splošnem ekonomskem znanju ne bi mogel prezreti skorajšnjega stečaja, tako da mu ne bi bilo upravičeno dati možnosti, da popravi znesek DDV.
- 20 Predložitveno sodišče sicer poudarja, da se te utemeljitve, ki so podlaga za sprejetje člena 44(1) zakona o DDV, ne opirajo na idejo, da je neplačilo protivrednosti težko preveriti ali da je le začasno, vendar meni, da cilj navedenih utemeljitev ni preprečevanje utaj. Predložitveno sodišče

namreč meni, da zgolj opravljanje transakcij, ki so predmet DDV, z gospodarskim subjektom, ki ima lahko znake skorajšnjega stečaja, samo po sebi ne pomeni, da so take transakcije *a priori* nepošteno ali izvedene z namenom pridobitve neupravičene davčne ugodnosti.

- 21 Tako po mnenju predložitvenega sodišča nacionalne določbe, kakršen je člen 44(1) zakona o DDV, ki za popravek zneska DDV določa pogoj, da neplačana terjatev ni nastala v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja družbe dolžnice, ni mogoče utemeljiti niti s členom 90(2) niti s členom 273 Direktive o DDV.
- 22 V teh okoliščinah je Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je nacionalna ureditev, ki določa pogoj, v skladu s katerim zavezanec za [plačilo DDV], pri katerem je nastala obveznost za obračun davka v zvezi z izvajanjem obdavčljive storitve za drugega davčnega zavezanca, ne more popraviti zneska izstopnega davka na vrednost terjatve, ki je nastala v šestmesečnem obdobju pred izdajo sodne odločbe o razglasitvi stečaja davčnega zavezanca, ki je za storitev plačal le delno ali zanj sploh ni plačal, v nasprotju z namenom člena 90(1) in (2) Direktive [o DDV]?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 23 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 90 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, ki za popravek zneska DDV določa pogoj, da delno ali v celoti neplačana terjatev ni nastala v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja družbe dolžnice.
- 24 Glede tega člen 90(1) Direktive 2006/112 določa, da se pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.
- 25 V skladu s sodno prakso Sodišča ta določba države članice zavezuje, da znižajo davčno osnovo za DDV in torej znesek DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič, ko davčni zavezanec po transakciji ni prejel dela ali celotnega plačila. Navedena določba je izraz temeljnega načela Direktive o DDV, v skladu s katerim davčno osnovo tvori dejansko prejeta plačila in katerega posledica je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (sodba z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove), C-335/19, EU:C:2020:829, točka 21 in navedena sodna praksa).
- 26 Člen 90(2) Direktive o DDV določa, da lahko države članice v primeru celotnega ali delnega neplačila odstopijo od obveznosti znižanja davčne osnove za DDV, določene v členu 90(1) te direktive.
- 27 Sodišče je pojasnilo, da ta možnost odstopanja, ki je strogo omejena na primere celotnega ali delnega neplačila, temelji na ideji, da je v nekaterih okoliščinah in zaradi obstoječega pravnega položaja v zadevni državi članici težko preveriti, ali protivrednost ni bila plačana ali da je neplačilo le začasno (sodba z dne 11. junija 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, točka 23 in navedena sodna praksa).

- 28 Iz tega sledi, da mora biti izvrševanje take možnosti odstopanja utemeljeno, zato da ukrepi, ki jih sprejmejo države članice za njeno izvajanje, ne izničijo cilja davčne harmonizacije, ki se uresničuje z Direktivo o DDV, in da se v okviru te možnosti tem državam ne more dovoliti, da v primeru neplačila preprosto izključijo znižanje davčne osnove za DDV (sodba z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove), C-335/19, EU:C:2020:829, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 29 Glede tega je Sodišče razsodilo, da je navedena možnost odstopanja namenjena le temu, da državam članicam omogoči boj proti negotovosti, povezani z izterjavo dolgovanih zneskov (sodba z dne 11. junija 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, točka 24 in navedena sodna praksa).
- 30 V skladu z načelom davčne nevtralnosti se lahko to negotovost izterjave dolgovanih zneskov upošteva tako, da se davčnemu zavezancu pravica do znižanja davčne osnove odvzame do takrat, dokler terjatev ne postane neizterljiva. Lahko pa se upošteva tudi tako, da se znižanje odobri, če davčni zavezanec izkaže razumno verjetnost, da dolg ne bo plačan, brez poseganja v možnost, da se davčna osnova, če bi bil dolg vseeno plačan, ponovno poveča (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, točka 62 in navedena sodna praksa).
- 31 Nasprotno, priznanje možnosti državam članicam, da izključijo vsakršno znižanje davčne osnove za DDV, bi bilo v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, iz katerega zlasti izhaja, da je treba podjetje kot pobiralca davka za državo v celoti razbremeniti davka, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, ki so same predmet DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, točka 25 in navedena sodna praksa).
- 32 Sodišče je v zvezi s tem razsodilo, da položaja, za katerega je značilno dokončno zmanjšanje obveznosti dolžnika do njegovih upnikov, ni mogoče opredeliti kot „neplačilo“ v smislu člena 90(2) Direktive o DDV. V takem primeru mora država članica dovoliti zmanjšanje davčne osnove za DDV, če lahko davčni zavezanec dokaže, da je terjatev, ki jo ima do svojega dolžnika, dokončno neizterljiva (glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, točki 26 in 27 ter navedena sodna praksa).
- 33 V obravnavanem primeru se postavlja vprašanje nanaša na neplačane terjatve, ki so nastale v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja zadevne družbe dolžnice, za katere ni dokazano, da bi jih bilo treba šteti za „dokončno neizterljive“ v smislu sodne prakse, navedene v točkah 30 in 32 te sodbe.
- 34 Iz predložitvene odločbe je namreč razvidno, da je taka opredelitev odvisna od obravnave teh terjatev v okviru stečajnega postopka. Torej obstaja negotovost, povezana z izterjavo terjatev, nastalih v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja zadevne družbe dolžnice, kar je negotovost, ki temelji na načinu, kako bodo te terjatve obravnavane v okviru navedenega stečajnega postopka.
- 35 Vendar splošnega pogoja, v skladu s katerim za popravek davčne osnove za DDV neplačane terjatve ne smejo nastati v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja družbe dolžnice, ob neobstoju kakršnega koli objektivnega elementa v zvezi z okvirom, v katerega spadajo terjatve, ni mogoče šteti, da je namenjen boju proti negotovosti, povezani z izterjavo teh terjatev.
- 36 Ta pogoj namreč ni povezan z načinom, kako bodo zadevne terjatve dejansko obravnavane v okviru stečajnega postopka, saj ne upošteva dejstva, da se bodo nekatere terjatve lahko po koncu tega postopka morda izterjale.

- 37 Nasprotno, posledica takega pogoja je, da se dokončno izključi vsako znižanje davčne osnove za DDV v primeru neplačanih terjatev, nastalih v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja zadevne družbe dolžnice, tudi če te terjatve na koncu stečajnega postopka postanejo dokončno neizterljive, saj bi bila taka samodejnost zavrnitve pravice do znižanja v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, ker davčna osnova ne bi bila sestavljena iz plačila, ki ga dejansko prejme davčni zavezanec upnik, ki bi torej moral nositi breme davka namesto potrošnika.
- 38 Iz vseh teh razlogov ni mogoče šteti, da se z nacionalno določbo, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, izvršuje možnost, določena v členu 90(2) Direktive o DDV.
- 39 Poleg tega trditve češke vlade, da je namen take določbe izvajanje člena 273 Direktive o DDV, ni mogoče sprejeti.
- 40 Glede tega je treba opozoriti, da čeprav lahko države članice na podlagi člena 273 Direktive o DDV sprejmejo ukrepe, katerih učinek je omejitev pravice do znižanja davčne osnove, določene v členu 90(1) Direktive o DDV, morajo biti ti ukrepi namenjeni zagotovitvi pravilnega pobiranja DDV in preprečevanju utaj.
- 41 Poleg tega lahko v skladu s sodno prakso Sodišča taki ukrepi načeloma določajo odstopanja od pravil o davčni osnovi le v mejah, nujno potrebnih za doseg tega posebnega cilja. Po mnenju Sodišča morajo namreč na cilje in načela Direktive o DDV vplivati čim manj in se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV (sodba z dne 6. decembra 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 33 in navedena sodna praksa).
- 42 Za izključitev vsakršne možnosti popravka davčne osnove, ki ustreza terjatvi, ki je nastala v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja zadevne družbe dolžnice, pa ni mogoče šteti, da omogoča preprečitev davčne utaje in da je sorazmerna s takim ciljem.
- 43 Po eni strani namreč – kot poudarja predložitveno sodišče – na podlagi dejstva, da je neplačana terjatev nastala v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja družbe dolžnice, ob neobstoju kakršnega koli dodatnega elementa ni mogoče veljavno domnevati, da sta upnik in dolжник delovala z namenom utaje ali izogibanja plačilu davka.
- 44 Po drugi strani, dejstvo, da se v takem primeru izključi vsaka možnost znižanja davčne osnove in da se upniku, kot je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, po potrebi naloži breme zneska DDV, ki ga v okviru svojih gospodarskih dejavnosti ni prejel, presega meje, ki so nujno potrebne za doseg ciljev, določenih v členu 273 Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV– Znižanje davčne osnove), C-335/19, EU:C:2020:829, točka 45 in navedena sodna praksa).
- 45 Poleg tega ni mogoče trditi, da je namen nacionalne določbe, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, zagotoviti pravilno pobiranje DDV.
- 46 Nasprotno, posledica uporabe te določbe je sistematično zavračanje pravice do znižanja davčne osnove v primeru neplačanih terjatev, nastalih v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja zadevne družbe dolžnice, medtem ko bi lahko nekatere od teh terjatev po koncu stečajnega postopka postale dokončno neizterljive, zaradi česar bi bila ogrožena nevtralnost DDV.

- 47 Zato je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 90 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, ki za popravek zneska DDV določa pogoj, da delno ali v celoti neplačana terjatev ni nastala v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja družbe dolžnice, čeprav ta pogoj ne dopušča izključitve, da lahko ta terjatev nazadnje postane dokončno neizterljiva.

Stroški

- 48 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Člen 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, ki za popravek zneska davka na dodano vrednost določa pogoj, da delno ali v celoti neplačana terjatev ni nastala v šestmesečnem obdobju pred razglasitvijo stečaja družbe dolžnice, čeprav ta pogoj ne dopušča izključitve, da lahko ta terjatev nazadnje postane dokončno neizterljiva.

Podpisi