

STEČAJNI DOLŽNIK IN ODBITEK DDV

Pojasnilo DURS, št. 4230-101/2009, 18. 5. 2009

Ob prodaji premoženja stečajni dolžnik kot zavezanec za DDV obračuna DDV v skladu z določbami ZDDV-1 in PZDDV-1. V obdobju od prodaje premoženja do zaključka stečajnega postopka stečajni dolžnik ne opravi več nobene dobave blaga ali storitev, ki bi bila obdavčena z DDV. Edini prihodek v času trajanja stečajnega postopka po prodaji premoženja predstavljajo obresti iz naslova vezanih sredstev, ki so plačilo za oproščeno finančno storitev. Na vprašanje davčnega zavezanca v zvezi s tem odgovarjamo:

Ali ima družba v stečaju v času trajanja stečajnega postopka možnost odbijati DDV po prejetih računih in zahtevati vračilo presežka DDV iz naslova teh računov, kljub temu, da razen prodaje premoženja, ki se običajno izvrši ob začetku stečajnega postopka, ne opravlja drugih obdavčenih transakcij?

Davčni zavezanec, ki je opravljal obdavčeno ekonomsko dejavnost, ima v času trajanja stečajnega postopka načeloma pravico do odbitka DDV tudi v obdobju po prodaji premoženja, ko več ne opravlja obdavčenih transakcij.

Stečajni postopek ureja Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju – ZFPPIPP (Uradni list RS, št. 126/2007). V stečajnem postopku se premoženje stečajnega dolžnika proda z namenom, da se plačajo terjatve upnikov in pokrijejo stroški postopka.

Glede prodaje premoženja v postopku stečaja in likvidacije Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08 in 123/08) določa, da se dobave blaga in storitev, opravljene v postopku likvidacije in v postopku stečaja, štejejo za obdavčljivo dobavo blaga in storitev. To se nanaša tudi na unovčenje stečajne mase (premoženja) stečajnega dolžnika, razen prodaje stečajnega dolžnika kot pravne osebe.

Pravice do odbitka DDV v postopku stečaja pa predpisi s področja DDV na urejajo s posebnimi, temveč le s splošnimi določbami. Na podlagi prvega odstavka 63. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06, 52/07 in 33/09) ima tako davčni zavezanec pravico, da odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij, in nekaterih, z zakonom določenih oproščenih transakcij.

ZDDV-1, niti Direktiva Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva Sveta 112) ne vsebujeta posebnih določil glede pravice do odbitka DDV v postopku stečaja, zato pojasnilo v nadaljevanju opiramo na razlage in odločitve Sodišča Evropskih Skupnosti v nekaterih sodbah.

Kot izhaja iz evropske sodne prakse je pravica do odbitka sestavni del sistema DDV, ki je načeloma ni mogoče omejiti in ki se uporabi za vse davke, ki so bili odmerjeni za vstopne obdavčljive transakcije.¹

Namen sistema odbitkov je namreč podjetnika v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost obdavčitve gospodarskih dejavnosti ne glede na njihov namen ali rezultate.²

Sodišče Evropskih Skupnosti je sodbi v zadevi I/S Fini H, C-32/03, obravnavalo pravico do odbitka DDV v zvezi s plačili določenih stroškov v obdobju likvidacije gostinske dejavnosti. Pri tem je sodišče odgovarjalo na vprašanje, ali se oseba, ki je prenehala opravljati svojo gospodarsko dejavnost, vendar še naprej plačuje najemnino in stroške

lokala, ki se je za to dejavnost uporabljal, zaradi dejstva, ker najemna pogodba ne vsebuje klavzule o odpovedi, šteje za davčnega zavezanca in lahko, posledično, odbije DDV od tako plačanih zneskov.

Sodišče razlaga, da je treba razumeti kot „gospodarske dejavnosti“ tiste dejavnosti, ki se nanašajo zlasti na vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Določba nakazuje na to, da lahko gospodarsko dejavnost sestavlja več zaporednih dejavnosti.

V zvezi z obravnavo zadeve Sodišče navaja nekatere ugotovitve iz sodne prakse in sicer, da pojma gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive ne sestavlja nujno eno samo dejanje, temveč ga lahko sestavlja serija zaporednih dejanj.³

Pripravljalne dejavnosti morajo prav tako šteti za gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive. Kdorkoli izvede pripravljalske dejavnosti, posledično šteje za davčnega zavezanca in ima pravico do odbitka.⁴ To pravico do odbitka DDV davčni zavezanec zadrži, četudi se pozneje na podlagi rezultatov raziskave o donosnosti odloči, da se ne bo prešlo na operativno fazo in da se bo zadevno družbo likvidiralo, tako da predvidena gospodarska dejavnost ne privede do obdavčene dejavnosti.⁵

V zvezi s prenosom vsestranskega blaga je Sodišče priznalo, da ko davčni zavezanec ne izvede več transakcij po uporabi storitev z namenom uresničitve le-te, morajo stroški teh storitev šteti za neločljivo povezane s skupino gospodarskih dejavnosti njegovega podjetja pred prenosom in da se mu pravica do odbitka mora priznati. Kakršna koli druga razlaga bi privedla do arbitrarnega razlikovanja med, po eni strani, izdatki, plačanimi za potrebe podjetja pred dejansko izrabo le-teh, in tistimi, nastalimi v teku navedene izrabe, in, po drugi strani, izdatki, plačanimi za končanje te izrabe.⁶

Sodišče je odločilo, da je treba transakcije, ki jih je družba Fini H morala še naprej izvajati v obdobju likvidacije njene gostinske dejavnosti, šteti za del gospodarske dejavnosti v smislu člena 4 Šeste direktive. Takšna razlaga izhaja iz samega namena sistema odbitka DDV, ki zagotavlja popolno nevtralnost glede davčnega bremena vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na rezultat teh dejavnosti, pod pogojem da so te načeloma podvržene DDV.

Vendar pa je za priznanje pravice do odbitka vstopnega DDV davčnemu zavezancu in za določitev obsega take pravice nujna neposredna in takojšnja zveza med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki zagotavljajo pravico do odbitka.⁷

Sodišče ugotavlja, da obveznost družbe Fini H, da še naprej plačuje tržno najemnino in stroške za nepremičnino, ki jo je najela za opravljanje gostinske dejavnosti, do običajnega poteka najemne pogodbe, lahko načeloma šteje za neposredno in takojšnjo zvezo z gostinsko dejavnostjo, ker pogodba ne vsebuje določbe o razdrtju. Dejansko, ker je družba Fini H najemno pogodbo sklenila z namenom, da bi lahko razpolagala z lokalom, potrebnim za opravljanje svoje gostinske dejavnosti, in glede na dejstvo, da je bil lokal dejansko namenjen za to dejavnost, je treba priznati, da obveznost, ki jo je imela družba, tj. nadaljevati s plačilom najemnine in drugih stroškov, potem ko je prenehala s to dejavnostjo, izhaja neposredno iz opravljanja te dejavnosti. Pod temi pogoji trajanje obveznosti plačevanja najemnine in stroškov za navedeni lokal ne vpliva na obstoj gospodarske dejavnosti v smislu člena 4(1) Šeste direktive, ker je iztek časa nujno potreben za dokončanje postopka likvidacije. Iz tega sledi, da je davčni zavezanec za plačilo najemnine in stroškov zadevnega lokala za izvajanje gostinske dejavnosti, ki je bilo opravljeno v obdobju, ko se restavracija ni uporabljala, upravičen do odbitka DDV iz istega naslova kot v obdobju od začetka njegove gostinske dejavnosti do datuma, ko je le-ta prenehala obratovati, saj so imeli v celotnem obdobju najemnega razmerja lokali

neposredno in takojšnjo zvezo z gospodarsko dejavnostjo tega davčnega zavezanca in ker ni bilo ugotovljenega goljufivega namena ali namena zlorabe.

Kot navajate, stečajni dolжник po prodaji premoženja ne opravlja več obdavčenih transakcij, prejema pa račune za stroške z obračunanim DDV.

Namen stečajnega postopka je prodaja premoženja stečajnega dolžnika ter poleg plačila terjatev upnikov tudi prenehanje dolžnikovih pravnih razmerij in dolžnika samega. V stečajnem postopku se tako »zaključi« opravljanje ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca.

Na podlagi vsega navedenega menimo, da se lahko aktivnosti, izvedene v obdobju stečajnega postopka po prodaji premoženja, ko stečajni dolжник ne opravlja več obdavčenih transakcij, obravnavajo kot del gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca. V tem smislu ima davčni zavezanec, ki je opravljal obdavčeno ekonomsko dejavnost, načeloma pravico do odbitka DDV tudi v obdobju po prodaji premoženja, ko več ne opravlja obdavčenih transakcij. Ker pa je za priznanje pravice do odbitka vstopnega DDV in za določitev obsega take pravice nujna neposredna in takojšnja zveza med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki zagotavljajo pravico do odbitka, se pravica do odbitka nanaša na stroške, ki običajno nastajajo pri davčnih zavezancih v stečajnem postopku in so nastali v okviru namena stečajnega postopka.

¹ Glej sodbi v zadevi *BP Soupergaz*, C-62/93 in v zadevi *Gabalfriša in drugi*, C-110/98.

² Glej sodbe v zadevi *Rompelman*, 268/83, v zadevi *Ghent Coal Terminal*, C-37/95 in v zadevi *University of Huddersfield*, C-223/03.

³ Glej sodbo v zadevi *Rompelman*, C-268/83.

⁴ Glej sodbi v zadevi *Rompelman*, C-268/83 in v zadevi *INZO*, C-110/94).

⁵ Glej sodbo v zadevi *INZO*, C-110/94.

⁶ Glej sodbi v zadevi *Abbey National*, C-408/98 in v zadevi *Faxworld*, C-137/02.

⁷ Glej sodbo v zadevi *Midland Bank*, C-137/02.