Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 3. júna 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočítanie dane – Úprava odpočítanej dane – Konkurzné konanie – Vnútroštátna právna úprava, ktorá predpokladá automatické odmietnutie odpočítania DPH vzťahujúcej sa na zdaniteľné plnenia uskutočnené pred začatím tohto konania“

Vo veci C-182/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel Suceava (Odvolací súd Suceava, Rumunsko) z 30. marca 2020 a doručený Súdnemu dvoru 23. apríla 2020, ktorý súvisí s konaním:

BE,

DT

proti

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

Accer Ipurl Suceava, ktorý koná ako správca konkurznej podstaty BE,

EP,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory N. Wahl, predsedníčka tretej komory A. Prechal (spravodajkyňa), a sudca F. Biltgen,

generálny advokát: E. Tančev,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– rumunská vláda, v zastúpení: E. Gane, R. I. Hațieganu a A. Wellman, splnomocnené zástupkyne,

– Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a P. Carlin, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: rumunčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu 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 o DPH“) a najmä článkov 184 až 186 tejto smernice.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi BE, spoločnosťou v konkurze, a DT, spoločníkom a konateľom tejto spoločnosti, na jednej strane, a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Krajská správa verejných financií Suceava, Rumunsko), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Iassy, Rumunsko) (ďalej spolu ako „daňové orgány“), ako aj Accer Ipurl Suceava, ktorý koná ako správca konkurznej podstaty BE, a EP na druhej strane, vo veci týkajúcej sa rozhodnutia daňových orgánov prijatého po začatí konkurzného konania na majetok spoločnosti BE, ktorým sa upravujú niektoré odpočty dane z pridanej hodnoty (DPH), ktoré si BE uplatnila pred začatím konkurzného konania.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH sa za transakcie podliehajúce DPH považuje dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

4 Podľa článku 9 ods. 1 tejto smernice:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 Článok 167 tejto smernice stanovuje, že právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

6 Článok 168 tej istej smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

b) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb podľa článku 18 písm. a) a článku 27,

c) DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bod i),

d) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za nadobudnutia v rámci Spoločenstva v súlade s článkami 21 a 22,

e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

7 Článok 184 smernice o DPH stanovuje:

„Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo.“

8 Podľa článku 185 tejto smernice:

„1. Úprava odpočítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.

2. Odchylne od odseku 1 sa úprava odpočítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

9 Článok 186 uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty stanovia pravidlá pre vykonávanie článkov 184 a 185.“

Rumunské právo

10 Článok 11 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o Daňovom zákonníku) (ďalej len „Daňový zákonník“) znie:

„1. Na účely stanovenia výšky dane alebo poplatku v zmysle tohto zákonníka môžu daňové orgány neprihliadať na transakciu, ktorá nemá hospodársky účel, alebo zmeniť kvalifikáciu transakcie tak, aby odrážala jej hospodársky obsah.

…“

11 Článok 148 Daňového zákonníka s názvom „Úprava odpočítateľnej dane pri nadobúdaní iných služieb alebo tovarov, ako je investičný majetok“, stanovuje:

„1. Ak sa neuplatnia pravidlá týkajúce sa dodania tovaru sebe samému alebo poskytovania služieb sebe samému, pôvodné odpočítanie dane sa upraví v nasledujúcich prípadoch:

a) odpočítanie je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, ktoré si bola zdaniteľná osoba oprávnená uplatniť;

b) po podaní daňového priznania na účely DPH sa zmenili faktory, na ktoré sa prihliadalo pri stanovení výšky odpočítateľnej sumy,…;

c) zdaniteľná osoba stratí právo na odpočítanie dane z nedodaného hnuteľného majetku a služieb, ktoré nevyužila, ak nastanú okolnosti, ako napríklad legislatívne zmeny alebo zmena predmetu činnosti, určenie tovarov alebo služieb na účely transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, a následne na uskutočnenie transakcií, pri ktorých nevzniká právo na odpočítanie dane, alebo v prípade tovaru, ktorý je deklarovaný ako chýbajúci.

…“

12 Podľa článku 149 Daňového zákonníka s názvom „Úprava odpočítateľnej dane v prípade investičného majetku“:

„…

2. Ak sa nepoužijú pravidlá upravujúce dodanie tovaru sebe samému alebo poskytnutie služieb sebe samému, odpočítateľná daň týkajúca sa investičného majetku sa upraví v prípadoch uvedených v odseku 4 písm. a) až d)…

4. Úprava odpočítateľnej dane stanovená v odseku 1 písm. d) sa vykoná:

a) ak zdaniteľná osoba používa investičný majetok:
   l) v celom rozsahu alebo sčasti na iné účely ako výkon ekonomických činností okrem tovarov, ktorých nadobudnutie je obmedzené v rozsahu 50 % práva na odpočítanie…;
   (2) na transakcie, ktoré nezakladajú právo na odpočítanie dane;
   (3) na transakcie, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane v inom rozsahu, než pôvodne uplatnené odpočítanie dane;

b) ak sa zmenia faktory, na ktoré sa prihliadalo pri výpočte odpočítanej dane;

c) ak je investičný majetok, v súvislosti s ktorým sa právo na odpočítanie dane obmedzilo v celom rozsahu alebo sčasti, predmetom akejkoľvek transakcie ktorá umožňuje odpočítanie dane. V prípade dodania tovarov sa dodatočná suma dane, ktorá sa má odpočítať, obmedzí na sumu dane vybranej za dodanie predmetného tovaru;

d) ak zanikne investičný majetok…

…“

13 Článok 3 Legea č. 85/2006 privind procedura insolvenței (zákon č. 85/2006 o insolvenčnom konaní) (ďalej len „insolvenčný zákon“) stanovuje:

„…

23. konkurzným konaním sa rozumie kolektívne a rovnocenné konkurzné konanie, ktorému sa podrobí dlžník na účely likvidácie jeho aktív s cieľom splatiť jeho dlhy, po ktorom nasleduje výmaz dlžníka z registra, v ktorom je zapísaný,

…“

14 Podľa článku 47 insolvenčného zákona:

„…

7. Odo dňa vyhlásenia konkurzu môže dlžník vykonávať iba činnosti nevyhnutné na účely transakcií vo veci likvidácie.“

15 Článok 116 insolvenčného zákona stanovuje:

„1. Likvidáciu majetku, ktorý je súčasťou majetku dlžníka, vykonáva správca konkurznej podstaty pod dohľadom dozorného súdu. Na účely maximalizácie hodnoty aktív dlžníka uskutoční správca v primeranej forme všetky potrebné kroky pre predaj týchto aktív, pričom náklady na zverejnenie sa uhradia z aktív dlžníka.

2. Likvidácia sa začne okamžite po spísaní zoznamu majetku likvidátorom a predložení hodnotiacej správy. Majetok sa môže predávať v jednotlivých blokoch, ako funkčný celok alebo samostatne. Spôsob predaja majetku, t. j. predaj na verejnej dražbe, priamy predaj alebo kombináciu oboch spôsobov, schváli schôdza veriteľov na návrh správcu konkurznej podstaty. Správca konkurznej podstaty tiež predloží schôdzi veriteľov vyúčtovanie z predaja zodpovedajúce spôsobu predaja, ktorý si zvolil.

…“

16 Článok 123 insolvenčného zákona stanovuje:

„V prípade vyhlásenia konkurzu sa pohľadávky uhradia v nasledujúcom poradí:

(1) dane, kolky a všetky ostatné výdavky súvisiace s konaním podľa tohto zákona,…

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

17 BE, ktorej spoločníkom a konateľom je DT, je spoločnosť, ktorá vykonávala ekonomickú činnosť v zmysle smernice o DPH. Rozsudkom z 10. februára 2015 Tribunalul Suceava (Vyšší súd Suceava, Rumunsko) rozhodol o začatí konkurzného konania proti BE.

18 Po vyhlásení konkurzu sa BE podrobila daňovej kontrole, ktorá sa skončila vydaním daňového výmeru z 26. novembra 2015. Tento výmer ukladá spoločnosti BE predovšetkým povinnosť zaplatiť sumu 646 259 rumunských lei (RON) (približne 132 000 eur) z dôvodu opravy odpočtov DPH, ktoré si uplatnila za obdobie od 20. mája 2013 do 13. februára 2014, počas ktorého vykonávala ekonomickú činnosť a bola zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH. Táto suma pozostáva z čiastky 535 409 RON (približne 109 000 eur) z titulu odpočtov za tovary a spotrebné tovary, z čiastky 55 134 RON (približne 11 400 eur) zodpovedajúcej odpočtom za investičný majetok a čiastky 55 716 RON (približne 11 600 eur) z titulu odpočtov za zmluvy o nájme nehnuteľného majetku.

19 Rozhodnutím z 22. januára 2018 sa zamietla sťažnosť, ktorú podali BE a DT proti uvedenému daňovému výmeru, pričom daňové orgány zastávali názor, že BE prestala vykonávať ekonomickú činnosť v okamihu vyhlásenia konkurzu. Tieto orgány v tomto ohľade zdôraznili, že takéto začatie konkurzného konania sa spája s likvidáciou a predajom majetku, ktoré sú zamerané na splatenie dlhov, pričom transakcie uskutočnené v rámci tohto konania nemajú samy osebe hospodársky účel. Podľa už uvedených orgánov skutočnosť, že predaj tovaru v rámci konkurzného konania podliehal DPH, nie je relevantná.

20 Tribunalul Suceava (Vyšší súd Suceava) vyhovel žalobe podanej žalobcami vo veci samej proti daňovému výmeru z 26. novembra 2015 a proti rozhodnutiu o sťažnosti z 22. januára 2018. Vnútroštátny súd svojím rozsudkom z 18. júna 2019 vyhovel odvolaniu podanému daňovými orgánmi proti rozsudku tohto súdu v tom zmysle, že potvrdil povinnosť spoločnosti BE zaplatiť sumu 646 259 RON (približne 132 000 eur) určenú v tomto daňovom výmere. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti

potvrdil výklad vnútroštátneho práva daňovými orgánmi, podľa ktorého sa začatie konkurzného konania musí samo osebe považovať za dôvod zániku práva na odpočítanie, keďže transakcie uskutočňované v priebehu tohto konania nemajú hospodársky účel.

21 Žalobcovia vo veci samej podali na uvedený súd návrh na obnovu konania, pričom namietli porušenie smernice o DPH.

22 V tejto súvislosti žalobcovia vo veci samej predovšetkým uvádzajú, že jednak pred vyhlásením konkurzu na BE a jednak v priebehu konkurzného konania bola táto spoločnosť platne zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH, a preto činnosti súvisiace s konkurzným konaním, konkrétne predaj tovarov a nehnuteľností, ako aj prenájom, stále patrili do pôsobnosti DPH, ktorá sa aj naďalej vyberala.

23 Podľa vnútroštátneho súdu je preto otázne, či právo Únie umožňuje, aby sa transakcie uskutočnené v priebehu konkurzného konania automaticky považovali za transakcie, ktoré nemajú hospodársky účel, čo by znamenalo, že po začatí takéhoto konania vznikne hospodárskemu subjektu automaticky povinnosť upraviť v prospech štátu DPH vyberanú z hospodárskych transakcií uskutočnených pred začatím tohto konania, a to aj napriek tomu, že tento hospodársky subjekt si počas konkurzného konania, ktoré sa proti nemu vedie, zachoval s výnimkou krátkeho obdobia troch týždňov, postavenie zdaniteľnej osoby na účely DPH a že predaj majetku v rámci konkurzu podlieha DPH.

24 Okrem toho, ak by Súdny dvor dospel k záveru, že takáto automatická úprava je odôvodnená a zlučiteľná s právom Únie, je podľa vnútroštátneho súdu tiež potrebné objasniť otázku, či je takýto postup primeraný vo vzťahu k sledovanému cieľu.

25 Tento súd ďalej spresňuje, že v prejednávanej veci sa likvidácia majetku skončila a že v súvislosti s transakciami uskutočnenými v jej priebehu, sa napokon nepriznalo nijaké právo na odpočítanie.

26 Za týchto podmienok Curtea de Apel Suceava (Odvolací súd Suceava, Rumunsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Bránia smernica [o DPH] a zásada daňovej neutrality, právo na odpočítanie DPH a zásada daňovej istoty za okolností, aké nastali vo veci samej, vnútroštátnej právnej úprave, ktorá pri začatí konkurzného konania voči hospodárskemu subjektu vyžaduje automaticky a bez ďalšieho preskúmania upraviť DPH prostredníctvom zamietnutia odpočítania DPH vzťahujúceho sa na zdaniteľné transakcie predchádzajúce vyhláseniu konkurzu a uložiť dotknutému hospodárskemu subjektu povinnosť zaplatiť odpočítateľnú DPH? Bráni zásada proporcionality, za okolností, aké nastali vo veci samej, uvedeným ustanoveniam vnútroštátneho práva, a to s prihliadnutím na hospodárske dôsledky pre dotknutý hospodársky subjekt a na konečný charakter takejto úpravy?“

O prejudiciálnej otázke

27 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 184 až 186 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej začatie konkurzného konania voči hospodárskemu subjektu, ktoré sa spája s likvidáciou jeho aktív v prospech jeho veriteľov, automaticky zakladá povinnosť tohto subjektu upraviť odpočty DPH, ktoré si uplatnil v súvislosti s tovarmi a službami nadobudnutými pred vyhlásením konkurzu na jeho majetok.

28 Treba pripomenúť, že právo na odpočítanie upravené v článku 168 smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. marca 2021, A. (Výkon práva na odpočítanie dane), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 32].

29 Mechanizmus úpravy odpočtov stanovený v článkoch 184 až 186 smernice o DPH tvorí nedeliteľnú súčasť režimu odpočítania DPH zavedeného touto smernicou. Má za cieľ zvýšiť presnosť odpočítaní spôsobom zaručujúcim neutralitu DPH tak, aby transakcie uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naďalej zakladali právo na odpočítanie len v rozsahu, v akom slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Tento mechanizmus má tak za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na transakcie zdanené na výstupe (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. marca 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, bod 27).

30 V spoločnom systéme DPH možno totiž odpočítať len dane zaplatené na vstupe, ktoré zaťažujú tovar alebo služby, ktoré používajú zdaniteľné osoby na účely svojich zdaniteľných plnení. Odpočítanie daní zaplatených na vstupe je spojené s vybratím daní na výstupe. Ak sa tovar alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nebude možné vybrať daň na výstupe a ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe (rozsudok z 9. júla 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, bod 21).

31 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že daňové orgány pristúpili k úprave odpočtov DPH, ktoré si BE uplatnila v súvislosti s tovarmi a službami nadobudnutými počas obdobia od 20. mája 2013 do 13. februára 2014, pretože vychádzali z predpokladu, že začatie konkurzného konania na majetok spoločnosti, akou je BE, nevyhnutne vedie k ukončeniu výkonu jej ekonomických činností. V tomto ohľade uviedli, že transakcie, ktoré sa uskutočnia po začatí takéhoto konkurzného konania, slúžia výlučne na likvidáciu aktív spoločnosti v prospech jej veriteľov, a preto nesledujú hospodársky cieľ.

32 Súdny dvor v tomto ohľade rozhodol, že hoci smernica o DPH vymedzuje veľmi širokú pôsobnosť DPH, týka sa iba činností, ktoré majú hospodársky charakter. Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) tejto smernice, ktorý sa týka zdaniteľných transakcií, totiž podlieha DPH predovšetkým dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká (rozsudok zo 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, body 24 a 25, ako aj citovaná judikatúra).

33 Z toho vyplýva, že v prípade, ak by sa dospelo k záveru, že od začatia konkurzného konania viac nemožno vykonávať nijakú ekonomickú činnosť, nebolo by možné od začatia takéhoto konania uskutočňovať ani nijaké zdaniteľné transakcie, ktoré by umožnili výkon práva na odpočet (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. novembra 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, bod 35), čo by viedlo k potrebe vykonať úpravu odpočtov v súlade s ustanoveniami vnútroštátneho práva, ktoré preberajú články 184 až 186 smernice o DPH.

34 Vnútroštátny súd však vyslovuje pochybnosti v súvislosti s predpokladom uvedeným v bode 31 tohto rozsudku, podľa ktorého sa vyhlásenie konkurzu hospodárskeho subjektu nevyhnutne spája s ukončením výkonu jeho ekonomických činností.

35 Je preto potrebné preskúmať otázku, či sa uplatní domnienka o ukončení výkonu ekonomickej činnosti z dôvodu začatia konkurzného konania na majetok dotknutého hospodárskeho subjektu, keďže takéto vyhlásenie konkurzu v zmysle pravidiel upravených vnútroštátnym právom vedie k tomu, že transakcie uskutočnené po vyhlásení konkurzu môžu slúžiť len na likvidáciu aktív tohto subjektu v prospech jeho veriteľov.

36 Podľa článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH sa za zdaniteľnú osobu považuje každá osoba, ktorá nezávisle vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. Pojem „ekonomická činnosť“ je navyše definovaný v článku 9 ods. 1 druhom pododseku smernice o DPH ako pojem, ktorý zahŕňa každú činnosť výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, a predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

37 Podľa ustálenej judikatúry analýza týchto definícií poukazuje na pôsobnosť pojmu „ekonomická činnosť“, ako aj na objektívnu povahu tohto pojmu v tom zmysle, že činnosť sa posudzuje ako taká nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov. Činnosť sa tak vo všeobecnosti považuje za ekonomickú, ak má trvalý charakter a je vykonávaná za odmenu, ktorú poberá osoba uskutočňujúca plnenie (rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 22 a citovaná judikatúra).

38 Z toho vyplýva, že keďže sa činnosť musí posudzovať ako taká a nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov, len samotná skutočnosť, že začatie konkurzného konania na majetok zdaniteľnej osoby podľa pravidiel upravených v tejto súvislosti vnútroštátnymi právnymi predpismi mení účel transakcií tejto zdaniteľnej osoby v tom zmysle, že tieto účely už nezahŕňajú trvalú prevádzku jej podniku, ale zameriavajú sa výlučne na jeho likvidáciu s cieľom splatenia dlhov po jeho zrušení, nemôže sama osebe ovplyvniť hospodársku povahu transakcií uskutočňovaných v rámci tohto podniku.

39 Navyše ako zdôraznila aj Európska komisia, takýto výklad sa musí uplatniť aj s ohľadom na zásadu daňovej neutrality, ktorá bráni najmä tomu, aby sa dve dodania tovarov alebo dve poskytovania služieb, ktoré sú z pohľadu spotrebiteľa zhodné alebo podobné a odpovedajú na rovnaké potreby tohto spotrebiteľa a ktoré sú navzájom v konkurenčnom postavení, posudzovali rozdielne z hľadiska DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. marca 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, bod 32).

40 Aj keď totiž začatie konkurzného konania, o aké ide vo veci samej, spravidla vedie k zániku dotknutého podniku, nič to nemení na tom, že kým tento podnik pokračuje vo svojej činnosti počas konkurzného konania, je v konkurenčnom vzťahu s inými zdaniteľnými osobami poskytujúcimi podobné plnenia, a preto sa s dotknutými plneniami na účely DPH musí v zásade zaobchádzať rovnako.

41 Okrem toho sa s výhradou posúdenia vnútroštátnym súdom zdá, že v prejednávanej veci bola BE v priebehu konkurzného konania nepretržite zapísaná ako zdaniteľná osoba a že daňové orgány uplatnili DPH na transakcie, ktoré sa uskutočnili v rámci tohto konania, čo pravdepodobne potvrdzuje záver, že BE skutočne aj naďalej vykonávala svoju ekonomickú činnosť a uskutočňovala zdaniteľné transakcie aj napriek vyhláseniu konkurzu na jej majetok.

42 Za týchto okolností sa nemožno domnievať, že začatie konkurzného konania prerušilo úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním dotknutých tovarov alebo služieb na plnenia zdanené na výstupe a že dotknutá zdaniteľná osoba je povinná zaplatiť odpočítanú DPH (pozri analogicky rozsudok z 9. novembra 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, bod 46).

43 Napokon na rozdiel od toho, čo v podstate uviedla rumunská vláda, možnosť dotknutej zdaniteľnej osoby v situácii, keď bola povinná najskôr upraviť odpočet DPH vykonaný na vstupe z dôvodu vyhlásenia konkurzu na jej majetok aj napriek tomu, že pokračovala vo výkone svojej hospodárskej činnosti a následne požiadať, aby jej dotknuté sumy boli vrátené práve z dôvodu, že počas konkurzného konania skutočne aj naďalej vykonávala svoju ekonomickú činnosť, nemôže odôvodniť obmedzenie jej práva na odpočítanie, ktoré vyplýva z takejto povinnej úpravy stanovenej vnútroštátnym právom.

44 V súlade s názorom Komisie totiž požadovať od dotknutého podniku, aby po rozhodnutí o úprave dane skutočne zaplatil údajne splatnú DPH, predstavuje pre takýto podnik prekážku odpočítania DPH zaplatenej na vstupe, keďže núti uvedený podnik, aby vynaložil finančné prostriedky, až kým mu daňové orgány nevrátia DPH zaplatenú bez právneho dôvodu, zatiaľ čo iné hospodárske subjekty, na ktorých majetok nebolo vyhlásené konkurzné konanie, môžu využívať takéto finančné prostriedky na výkon ich ekonomickej činnosti bez toho, aby boli nútené uskutočniť takúto platbu (pozri analogicky rozsudok z 9. novembra 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, bod 44).

45 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položenú otázku odpovedať tak, že články 184 až 186 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej začatie konkurzného konania voči hospodárskemu subjektu, ktoré sa spája s likvidáciou jeho aktív v prospech jeho veriteľov, automaticky zakladá povinnosť tohto subjektu upraviť odpočty DPH, ktoré uskutočnil v súvislosti s tovarom a službami nadobudnutými pred vyhlásením konkurzu, ak začatie takéhoto konania nebráni výkonu ekonomickej činnosti takýmto hospodárskym subjektom v zmysle článku 9 tejto smernice, a to najmä na účel likvidácie dotknutého podniku.

O trovách

46 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

Články 184 až 186 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej začatie konkurzného konania voči hospodárskemu subjektu, ktoré sa spája s likvidáciou jeho aktív v prospech jeho veriteľov, automaticky zakladá povinnosť tohto subjektu upraviť odpočty DPH, ktoré uskutočnil v súvislosti s tovarom a službami nadobudnutými pred vyhlásením konkurzu, ak začatie takéhoto konania nebráni výkonu ekonomickej činnosti takýmto hospodárskym subjektom v zmysle článku 9 tejto smernice, a to najmä na účel likvidácie dotknutého podniku.

Podpisy