Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

3. června 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpočet – Oprava odpočtů daně – Úpadkové řízení – Vnitrostátní právní úprava, která stanoví automatické odepření odpočtu DPH ze zdanitelných plnění uskutečněných před zahájením tohoto řízení“

Ve věci C-182/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel Suceava (odvolací soud v Sučavě, Rumunsko) ze dne 30. března 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 23. dubna 2020, v řízení

BE,

DT

proti

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

Accer Ipurl Suceava, jednající jakožto insolvenční správce společnosti BE,

EP,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení N. Wahl, předseda senátu, A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně třetího senátu, a F. Biltgen, soudce,

generální advokát: E. Tančev,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za rumunskou vládu E. Gane, R. I. Hațieganu a A. Wellman, jako zmocněnkyněmi,

– za Evropskou komisi A. Armenia a P. Carlin, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: rumunština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), a zejména článků 184 až 186 této směrnice.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi BE, podnikem v úpadku, a DT, společníkem a jednatelem tohoto podniku, na straně jedné a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (okresní správa veřejných financí v Sučavě, Rumunsko), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Jasech, Rumunsko) (dále jen společně „daňové orgány“), jakož i Accer Ipurl Suceava, jednajícím jakožto insolvenční správce společnosti BE, a EP na straně druhé ve věci rozhodnutí daňových orgánů, přijatém v návaznosti na prohlášení úpadku společnosti BE, opravit některé odpočty daně z přidané hodnoty (DPH), které společnost BE provedla před prohlášením svého úpadku.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH zahrnuje mezi plnění, která jsou předmětem DPH, „dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Článek 167 uvedené směrnice stanoví, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

6 Článek 168 téže směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27;

c) DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);

d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22;

e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.“

7 Článek 184 směrnice o DPH stanoví:

„Počáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

8 Článek 185 této směrnice stanoví:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.

2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

9 Článek 186 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.“

Rumunské právo

10 Článek 11 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovém zákoníku) (dále jen „daňový zákoník“) stanoví:

„1. Při stanovení výše daně nebo poplatku ve smyslu tohoto zákoníku mohou daňové orgány nezohlednit plnění, které nemá hospodářský účel, nebo překvalifikovat plnění tak, aby odráželo jeho hospodářský obsah.

[…]“

11 Článek 148 daňového zákoníku, nadepsaný „Oprava odpočitatelné daně při pořízení služeb nebo zboží jiných než investičního majetku“, stanoví:

„1. Jestliže se nepoužijí pravidla týkající se samotného dodání zboží nebo poskytnutí služby, původní odpočet daně se opraví v těchto případech:

a) odpočet daně je vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok;

b) po podání přiznání k DPH došlo ke změně skutečností zohledněných při určení výše odpočitatelné částky, […]

c) osoba povinná k dani ztratí nárok na odpočet daně z nedodané movité věci a nepoužitých služeb v případě takových událostí, jako jsou legislativní změny, změny v předmětu činnosti, určení zboží nebo služeb k plněním, u nichž je dán nárok na odpočet daně, a následně k uskutečnění plnění, u nichž není dán nárok na odpočet daně, či chybějící zboží.

[…]“

12 Článek 149 daňového zákoníku, nadepsaný „Oprava odpočitatelné daně u investičního majetku“, stanoví:

„[…]

2. Jestliže se nepoužijí pravidla týkající se samotného dodání zboží nebo poskytnutí služby, opraví se odpočitatelná daň týkající se investičního majetku v případech uvedených v odst. 4 písm. a) až d) […]

[…]

4. Oprava odpočitatelné daně uvedené v odst. 1) písm. d) se provede:

a) v případě, že investiční majetek je používán osobou povinnou k dani:
   1) zcela nebo zčásti k jiným účelům než k ekonomické činnosti, s výjimkou zboží, jehož pořízení podléhá omezení nároku na odpočet daně ve výši 50 % […];
   2) pro plnění, která nezakládají nárok na odpočet daně;
   3) pro plnění, která zakládají nárok na odpočet daně v jiném rozsahu, než je původní odpočet;

b) v případě, že se změní faktory zohledněné při výpočtu odečtené daně;

c) v případě, že je investiční majetek, u něhož byl nárok na odpočet daně zcela nebo zčásti omezen, předmětem jakéhokoliv plnění, z něhož je daň odpočitatelná. V případě dodání zboží je dodatečná částka daně, která má být odečtena, omezena na částku daně vybrané za dodání dotčeného zboží;

d) v případě, že investiční majetek zanikne […]

[…]“

13 Článek 3 Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (zákon č. 85/2006 o insolvenčním řízení) (dále jen „insolvenční zákon“) stanoví:

„[…]

23. ‚Úpadkovým řízením‘ se rozumí kolektivní a rovné insolvenční řízení, které se vztahuje na dlužníka za účelem zpeněžení jeho aktiv k pokrytí jeho pasiv, po němž následuje výmaz dlužníka z rejstříku, v němž je zaregistrován;

[…]“

14 Článek 47 insolvenčního zákona zní takto:

„[…]

7. Od prohlášení úpadku může dlužník vykonávat pouze činnosti nezbytné k provádění likvidace.“

15 Článek 116 insolvenčního zákona stanoví:

„1. Zpeněžení majetku, který je součástí aktiv dlužníka, provádí insolvenční správce pod dohledem insolvenčního soudce. Za účelem maximalizace hodnoty aktiv dlužníka uskuteční insolvenční správce v přiměřené formě veškeré kroky pro prodej těchto aktiv, přičemž náklady na zveřejnění se hradí z aktiv dlužníka.

2. Zpeněžování začíná okamžitě po ukončení soupisu aktiv insolvenčním správcem a předložením hodnotící zprávy. Majetek může být prodáván jako celek, jako funkční celek nebo jednotlivě. Způsob prodeje majetku, a sice prodej ve veřejné dražbě, přímý prodej nebo kombinace obou způsobů, schvaluje schůze věřitelů na návrh insolvenčního správce. Insolvenční správce rovněž předloží schůzi věřitelů vyúčtování z prodeje odpovídající způsobu prodeje, který zvolil.

[…]“

16 Článek 123 insolvenčního zákona stanoví:

„V případě úpadku se pohledávky hradí v následujícím pořadí:

1) daně, kolky a všechny ostatní výdaje související s řízením podle tohoto zákona […]

[…]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

17 BE, jejíž společníkem a jednatelem je DT, je společností, která vykonávala ekonomickou činnost ve smyslu směrnice o DPH. Rozsudkem ze dne 10. února 2015 Tribunalul Suceava (soud prvního stupně v Sučavě, Rumunsko) rozhodl o zahájení úpadkového řízení vůči společnosti BE.

18 Po prohlášení úpadku byla společnost BE podrobena daňové kontrole, která skončila vydáním daňového výměru ze dne 26. listopadu 2015. Tento výměr ukládá společnosti BE zejména povinnost zaplatit částku 646 259 rumunských lei (RON) (přibližně 132 000 eur) z důvodu opravy odpočtů DPH, které provedla za období od 20. května 2013 do 13. února 2014, během něhož vykonávala ekonomickou činnost a byla registrována jako osoba povinná k DPH. Tato částka se skládá z částky 535 409 RON (přibližně 109 000 eur) z titulu odpočtů týkajících se zboží a spotřebního materiálu, 55 134 RON (přibližně 11 400 eur) z titulu odpočtů týkajících se hmotných aktiv a 55 716 RON (přibližně 11 600 eur) z titulu odpočtů týkajících se smlouvy o pronájmu nemovitého majetku.

19 Rozhodnutím ze dne 22. ledna 2018 bylo odvolání podané společností BE a DT proti uvedenému daňovému výměru zamítnuto, neboť daňové orgány konstatovaly, že společnost BE v okamžiku prohlášení úpadku přestala vykonávat ekonomickou činnost. Tyto orgány v tomto ohledu uvedly, že takovéto prohlášení úpadku s sebou nese řízení o likvidaci a prodeji majetku za účelem splacení dluhů, přičemž plnění uskutečněná v rámci tohoto řízení nemají sama o sobě hospodářský účel. Podle uvedených orgánů je irelevantní skutečnost, že prodej majetku v rámci úpadkového řízení podléhal DPH.

20 Tribunalul Suceava (soud prvního stupně v Sučavě) vyhověl žalobě podané navrhovateli v původním řízení proti daňovému výměru ze dne 26. listopadu 2015 a proti rozhodnutí o odvolání ze dne 22. ledna 2018. Předkládající soud rozsudkem ze dne 18. června 2019 vyhověl opravnému prostředku podanému daňovými orgány proti rozsudku tohoto soudu, takže společnost BE je nadále povinna zaplatit částku 646 259 RON (přibližně 132 000 eur) stanovenou v tomto daňovém výměru. Předkládající soud v tomto kontextu potvrdil výklad vnitrostátního práva zastávaný daňovými orgány, podle kterého musí být zahájení úpadkového řízení samo o sobě považováno za důvod zániku nároku na odpočet daně, jelikož plnění uskutečněná v průběhu tohoto řízení nemají hospodářský účel.

21 Navrhovatelé v původním řízení podali k uvedenému soudu návrh na obnovu řízení, v němž uplatnili porušení směrnice o DPH.

22 V této souvislosti navrhovatelé v původním řízení zejména tvrdí, že jak před prohlášením úpadku společnosti BE, tak v průběhu úpadkového řízení byl tento podnik právoplatně registrován jako osoba povinná k DPH, takže činnosti spojené s úpadkovým řízením, a sice prodej zboží a nemovitostí, jakož i pronájem nemovitostí, podléhaly právní úpravě DPH, která byla nadále vybírána.

23 Podle předkládajícího soudu tak vyvstává otázka, zda unijní právo umožňuje, aby plnění uskutečněná v průběhu úpadkového řízení byla automaticky považována za plnění, která nemají hospodářský účel, což by znamenalo, že zahájením tohoto řízení vznikne hospodářskému subjektu automaticky povinnost provést ve prospěch státu opravu DPH vybrané z hospodářských plnění uskutečněných před zahájením tohoto řízení, a to navzdory skutečnosti, že tento subjekt si během úpadkového řízení, které vůči němu bylo zahájeno, zachoval s výjimkou krátkého období tří týdnů postavení osoby povinné k DPH a že prodej majetku v rámci úpadkového řízení podléhal DPH.

24 Mimoto, pokud by Soudní dvůr dospěl k závěru, že taková automatická oprava je legitimní a slučitelná s unijním právem, předkládající soud považuje rovněž za nezbytné objasnit otázku, zda je takový postup přiměřený ve vztahu ke sledovanému cíli.

25 Tento soud dále upřesňuje, že v projednávaném případě je zpeněžení majetku skončeno a že u plnění uskutečněných v jeho průběhu nebyl nakonec přiznán žádný odpočet.

26 Za těchto okolností se Curtea de Apel Suceava (odvolací soud v Sučavě, Rumunsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání směrnice [o DPH] a zásady daňové neutrality, nároku na odpočet DPH a daňové jistoty za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, vnitrostátní právní úpravě, která zahájením úpadkového řízení vůči hospodářskému subjektu automaticky a bez další kontroly ukládá opravu DPH tím, že odepírá odpočet DPH ze zdanitelných plnění uskutečněných před prohlášením úpadku a ukládá povinnost hospodářskému subjektu zaplatit odpočitatelnou DPH? Brání za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, zásada proporcionality takovým ustanovením vnitrostátního práva s ohledem na hospodářské důsledky pro hospodářský subjekt a na to, že taková oprava je konečná?“

K předběžné otázce

27 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 184 až 186 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo vnitrostátní praxi, podle které zahájení úpadkového řízení vůči hospodářskému subjektu, které s sebou nese zpeněžení jeho aktiv ve prospěch jeho věřitelů, automaticky zakládá povinnost tohoto subjektu opravit odpočty DPH, které provedl v souvislosti se zbožím a službami pořízenými před prohlášením jeho úpadku.

28 Je třeba připomenout, že nárok na odpočet stanovený v článku 168 směrnice o DPH je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. března 2021, A. (Uplatnění nároku na odpočet), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 32].

29 Mechanismus opravy odpočtů stanovený články 184 až 186 směrnice o DPH je nedílnou součástí režimu odpočtu DPH stanoveného touto směrnicí. Směřuje ke zvýšení přesnosti odpočtů způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále zakládala nárok na odpočet pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani. Tento mechanismus má tudíž za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. března 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, bod 27).

30 Ve společném systému DPH mohou být totiž odečteny pouze daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobami povinnými k dani pro účely jejich zdanitelných plnění. Odpočet daní na vstupu je spojen s výběrem daní na výstupu. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozených od daně nebo nepodléhajících DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpočtu daně na vstupu (rozsudek ze dne 9. července 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, bod 21).

31 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány provedly opravu odpočtů DPH, které společnost BE uplatnila v souvislosti se zbožím a službami pořízenými v období od 20. května 2013 do 13. února 2014, přičemž vycházely z předpokladu, že prohlášení úpadku takového podniku, jako je BE, nutně ukončuje jeho ekonomickou činnost. V tomto ohledu uvedly, že plnění uskutečněná po takovém prohlášení úpadku slouží pouze ke zpeněžení aktiv podniku ve prospěch jeho věřitelů, takže tato aktiva nemají hospodářský účel.

32 V této souvislosti Soudní dvůr rozhodl, že ačkoli směrnice o DPH stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH, vztahuje se tato daň pouze na činnosti, které mají ekonomickou povahu. Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) této směrnice, týkajícího se zdanitelných plnění, je totiž předmětem DPH mimo jiné dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (rozsudek ze dne 17. prosince 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, body 24 a 25, jakož i citovaná judikatura).

33 Z toho vyplývá, že v případě, že se ukáže, že od zahájení úpadkového řízení již není možné uskutečnit žádnou ekonomickou činnost, nemohou již od zahájení tohoto řízení existovat zdanitelná plnění, která by umožňovala uplatnění nároku na odpočet daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, bod 35), což vyžaduje opravu odpočtů v souladu s vnitrostátním právem provádějícím články 184 až 186 směrnice o DPH.

34 Předkládající soud však vyjadřuje své pochybnosti ohledně předpokladu uvedeného v bodě 31 tohoto rozsudku, podle kterého prohlášení úpadku hospodářského subjektu nutně ukončuje jeho ekonomickou činnost.

35 Je tedy třeba se zabývat otázkou, zda lze mít za to, že ekonomická činnost byla ukončena z důvodu prohlášení úpadku dotyčného hospodářského subjektu, jelikož toto prohlášení úpadku má podle pravidel stanovených vnitrostátním právem za následek, že plnění uskutečněná po tomto prohlášení úpadku mohou sloužit pouze ke zpeněžení aktiv tohoto subjektu ve prospěch jeho věřitelů.

36 Článek 9 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH přitom stanoví, že se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel a výsledky této činnosti. Mimoto pojem „ekonomická činnost“ je v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci této směrnice definován jako veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

37 Podle ustálené judikatury je z analýzy těchto definic jasně patrný rozsah působnosti pojmu „ekonomická činnost“, jakož i jeho objektivní povaha, a to v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na svůj účel nebo výsledky. Činnost je tak zpravidla kvalifikována jako ekonomická, pokud má pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu pro toho, kdo ji uskutečňuje (rozsudek ze dne 5. července 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 22 a citovaná judikatura).

38 Vzhledem k tomu, že činnost musí být sama o sobě posuzována bez ohledu na svůj účel nebo výsledky, pouhá skutečnost, že zahájení úpadkového řízení vůči osobě povinné k dani mění podle právní úpravy stanovené v tomto ohledu ve vnitrostátním právu účel plnění této osoby povinné k dani v tom smyslu,

že tento účel již nezahrnuje trvalé provozování jejího podniku, ale týká se pouze jeho likvidace za účelem vyrovnání dluhů, po níž následuje jeho zrušení, nemůže sama o sobě ovlivnit ekonomickou povahu plnění uskutečněných v rámci tohoto podniku.

39 Mimoto, jak zdůraznila Evropská komise, tento výklad je jediný možný rovněž s ohledem na zásadu daňové neutrality, která brání zejména tomu, aby s dvěma plněními, která jsou z pohledu spotřebitele totožná nebo podobná, a tudíž si navzájem konkurují, bylo z hlediska DPH zacházeno rozdílně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. března 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, bod 32).

40 I když zahájení takového úpadkového řízení, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, obvykle vede k zániku dotyčného podniku, nic to nemění na tom, že dokud tento podnik pokračuje ve své činnosti během úpadkového řízení, konkuruje ostatním osobám povinným k dani uskutečňujícím podobná plnění, takže s dotyčnými plněními musí být pro účely DPH v zásadě zacházeno stejně.

41 Je ostatně patrné, s výhradou ověření předkládajícím soudem, že v projednávaném případě byla společnost BE v průběhu úpadkového řízení nadále registrována jako osoba povinná k dani a že daňové orgány podrobily DPH plnění uskutečněná v rámci tohoto řízení, což spíše potvrzuje, že společnost BE skutečně pokračovala ve své ekonomické činnosti a uskutečňovala zdanitelná plnění i přes prohlášení jejího úpadku.

42 Za takových okolností nelze předpokládat, že zahájení úpadkového řízení přerušilo úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění na výstupu a že dotyčná osoba povinná k dani je povinna zaplatit odečtenou částku DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, bod 46).

43 Konečně na rozdíl od toho, co v podstatě uvedla rumunská vláda, možnost dotyčné osoby povinné k dani v situaci, kdy byla povinna nejprve opravit odpočty DPH zaplacené na vstupu z důvodu prohlášení jejího úpadku, i přes pokračování její ekonomické činnosti, a následně požádat, aby jí byly dotyčné částky vráceny právě z důvodu, že v průběhu úpadkového řízení pokračovala ve své ekonomické činnosti, nemůže zhojit omezení jejího nároku na odpočet, které vyplývá z této povinnosti opravy stanovené vnitrostátním právem.

44 Jak totiž rovněž uvedla Komise, požadavek, aby dotyčný podnik v návaznosti na rozhodnutí o opravě skutečně uhradil údajně splatnou DPH, brání tomuto podniku v odpočtu DPH zaplacené na vstupu, neboť tomuto podniku ukládá povinnost vynaložit finanční prostředky do doby, než mu daňové orgány vrátí bezdůvodně uhrazenou DPH, zatímco jiné hospodářské subjekty, vůči kterým nebyl prohlášen úpadek, mohou tyto prostředky využívat pro své ekonomické činnosti bez povinnosti provést takovou úhradu (obdobně viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, bod 44).

45 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že články 184 až 186 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo vnitrostátní praxi, podle které zahájení úpadkového řízení vůči hospodářskému subjektu, které s sebou nese zpeněžení jeho aktiv ve prospěch jeho věřitelů, automaticky zakládá povinnost tohoto subjektu opravit odpočty DPH, které provedl v souvislosti se zbožím a službami pořízenými před prohlášením jeho úpadku, pokud zahájení takového řízení nebrání tomu, aby uvedený subjekt pokračoval v ekonomické činnosti ve smyslu článku 9 této směrnice, zejména pro účely likvidace dotyčného podniku.

K nákladům řízení

46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Články 184 až 186 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo vnitrostátní praxi, podle které zahájení úpadkového řízení vůči hospodářskému subjektu, které s sebou nese zpeněžení jeho aktiv ve prospěch jeho věřitelů, automaticky zakládá povinnost tohoto subjektu opravit odpočty daně z přidané hodnoty, které provedl v souvislosti se zbožím a službami pořízenými před prohlášením jeho úpadku, pokud zahájení takového řízení nebrání tomu, aby uvedený subjekt pokračoval v ekonomické činnosti ve smyslu článku 9 této směrnice, zejména pro účely likvidace dotyčného podniku.

Podpisy.