

Downloaded via the EU tax law app / web

62020CJ0182

SODBA SODIŠ?A (osmi senat)

z dne 3. junija 2021 (*1)

„Predhodno odlo?anje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka – Popravki odbitkov – Ste?ajni postopek – Nacionalna ureditev, ki dolo?a obvezno zavrnitev odbitkov DDV, ki se nanašajo na obdav?ljive transakcije, opravljene pred za?etkom tega postopka“

V zadevi C?182/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Suceava (pritožbeno sodiš?e iz Suceave, Romunija) z odlo?bo z dne 30. marca 2020, ki je na Sodiš?e prispela 23. aprila 2020, v postopku

BE,

DT

proti

Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava,

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ia?i,

Accer Ipurl Suceava, ste?ajni upravitelj družbe BE,

EP,

SODIŠ?E (osmi senat),

v sestavi N. Wahl, predsednik senata, A. Prechal (poro?evalka), predsednica tretjega senata, in F. Biltgen, sodnik,

generalni pravobranilec E. Tanchev,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložile:

–

za romunsko vlado E. Gane, R. I. Ha?ieganu in A. Wellman, agentke,

–

za Evropsko komisijo A. Armenia in P. Carlin, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno

brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago 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), zlasti členov od 184 do 186 te direktive.

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med BE, podjetjem v stečaju, in DT, družbenikom in direktorjem tega podjetja, na eni strani ter Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (okrožna finančna uprava v Suceavi, Romunija), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (generalna regionalna finančna uprava v Iassyju, Romunija) (v nadaljevanju skupaj: davčni organi), družbo Accer Ipurl Suceava, ki je stečajni upravitelj družbe BE, in EP v zvezi z odločbo davčnih organov, sprejeto po tem, ko je bil zoper družbo BE začet stečajni postopek, s katero so se popravili nekateri odbitki davka na dodano vrednost (DDV), ki jih je družba BE uveljavljala preden je bil zoper njo začet stečajni postopek.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

V členu 2(1)(a) Direktive o DDV so med transakcijami, ki so predmet DDV, navedene dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

4

Člen 9(1) te direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5

Člen 167 te direktive določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

6

Člen 168 iste direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga

je dolžan plažati, naslednje zneske:

(a)

DDV, ki ga je dolžan ali ga je plažal v tej državi žlanici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davžni zavezanec;

(b)

DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot dobave blaga in opravljanje storitev v skladu s žlenoma 18(a) in 27;

(c)

DDV, ki ga je dolžan plažati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s žlenom 2(1)(b)(i);

(d)

DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s žlenoma 21 in 22;

(e)

DDV, ki ga je dolžan ali ga je plažal za uvoženo blago v to državo žlanico.“

7

žlen 184 Direktive o DDV določa:

„Zažetni odbitek se popravi, že je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davžni zavezanec upravižen.“

8

žlen 185 te direktive določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, že se po opravljenem obražunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za doložitve zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, že ostanejo transakcije v celoti ali delno neplažane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uniženja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz žlena 16.

že transakcije v celoti ali delno ostanejo neplažane in v primeru tatvine lahko države žlanice vseeno zahtevajo popravek.“

9

žlen 186 te direktive določa:

„Države žlanice doložijo podrobnosti za uporabo žlenov 184 in 185.“

Romunsko pravo

¶len 11 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davnem zakoniku, v nadaljevanju: davni zakonik) doloa:

„1. Davni organi se lahko pri doloanju zneska davka ali prispevka v smislu tega zakonika odloijo, da ne bodo upoštevali transakcije, ki nima ekonomskega namena, ali transakcijo opredelijo tako, da odraa njeno ekonomsko vsebino.

[...]

¶len 148 davnega zakonika, naslovljen „Popravek odbitnega davka v zvezi s pridobitvijo storitev ali blaga, ki ni investicijsko blago“, doloa:

„1. e se pravila o dobavi samemu sebi ali opravljanju zase ne uporabljajo, se zaetni odbitek popravi v naslednjih primerih:

(a)

odbitek je viši ali nižji od odbitka, do katerega je bil davni zavezanec upravien;

(b)

po vloitvi obrauna DDV se spremenijo dejavniki, na podlagi katerih je bil doloen odbitni znesek [...];

(c)

davni zavezanec izgubi pravico do odbitka davka na nedobavljene premine in neuporabljene storitve v primeru dogodkov, kot so zakonodajne spremembe ali spremembe poslovne dejavnosti, uporabe blaga ali storitev za transakcije, pri katerih je davek odbiten, nato pa za transakcije, pri katerih davek ni odbiten, ali e je blago prijavljeno kot pogrešano.

[...]

¶len 149 davnega zakonika, naslovljen „Popravek odbitnega davka za investicijsko blago“, doloa:

„[...]

2. e se pravila v zvezi z dobavo samemu sebi ali opravljanjem zase ne uporabljajo, se odbitni davek v zvezi z investicijskim blagom popravi v primerih iz odstavka 4, od (a) do (d) [...]

[...]

4. Popravek odbitnega davka iz odstavka 1(d) se izvede:

(a)

Ve davčni zavezanec investicijsko blago uporablja:

1.

v celoti ali delno za druge namene kot za ekonomske dejavnosti, razen za blago, za pridobitev katerega velja omejitev pravice do odbitka na 50 % [...];

2.

za transakcije, v zvezi s katerimi ne nastane pravica do odbitka;

3.

za transakcije, v zvezi s katerimi nastane pravica do odbitka, ki ni enaka začetnemu odbitku;

(b)

Ve se spremenijo dejavniki, uporabljeni pri izračunu odbitega davka;

(c)

Ve je investicijsko blago, za katero je bila pravica do odbitka v celoti ali delno omejena, predmet transakcije, za katero se lahko davek odbije. V primeru dobave blaga se dodatni znesek davka, ki ga je treba odbiti, omeji na znesek davka, pobranega pri dobavi zadevnega blaga;

(d)

investicijsko blago preneha obstajati [...]

[...]“

13

Člen 3 Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (zakon št. 85/2006 o postopku zaradi insolventnosti; v nadaljevanju: zakon o insolventnosti) določa:

„[...]“

23. stečajni postopek je postopek zaradi insolventnosti, ki je kolektiven in temelji na enakopravnosti ter se vodi zoper dolžnika z namenom unovčenja njegovih sredstev zaradi kritja njegovih obveznosti, čemur sledi izbris dolžnika iz registra, v katerega je vpisan;

[...]“

14

Člen 47 zakona o insolventnosti določa:

„[...]“

7. Po začetku stečaja lahko dolžnik opravlja le dejavnosti, ki so potrebne za unovčenje sredstev.“

15

¶len 116 zakona o insolventnosti doloa:

„1. Unovenje premoženja, ki je del sredstev dolžnika, vodi steajni upravitelj pod nadzorom sodiša. Steajni upravitelj za dosego im višje vrednosti dolžnikovih sredstev izvede vse ustrezne postopke za dajanje teh sredstev na trg, pri emer stroške oglaševanja nosi dolžnik.

2. Unovevanje se za ne takoj, ko steajni upravitelj sestavi popis in predloži cenitev. Blago se lahko proda v svežnju, to je kot delujoo celoto, ali po posameznih delih. Na in prodaje premoženja – to je prodajo na javni dražbi, z neposrednimi pogajanji ali kombinacijo obeh na inov – odobri skupšina upnikov na predlog steajnega upravitelja. Steajni upravitelj skupšini upnikov predloži tudi pravilnik o prodaji, ki ustreza postopkom prodaje, ki jih je izbral.

[...]

16

¶len 123 zakona o insolventnosti doloa:

„V primeru steaja se terjatve poplaajo v naslednjem vrstnem redu:

1.

davki, upravne dajatve in drugi izdatki v zvezi s postopkom, za etim na podlagi tega zakona, [...];

[...]

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odloanje

17

Družba BE, katere steajni upravitelj je DT, je opravljala ekonomsko dejavnost v smislu Direktive o DDV. Tribunalul Suceava (okrožno sodiše v Suceavi, Romunija) je s sodbo z dne 10. februarja 2015 zoper družbo BE za elo steajni postopek.

18

Po za etku steajnega postopka je bil v družbi BE opravljen davni nadzor, na podlagi katerega je bila sprejeta odmerna odloba z dne 26. novembra 2015. S to odmerno odlobo je bilo družbi BE med drugim naloženo pla ilo 646.259 romunskih levov (RON) (približno 132.000 EUR) iz naslova popravka odbitkov DDV, ki jih je ta družba obra unala v obdobju od 20. maja 2013 do 13. februarja 2014, v katerem je opravljala ekonomsko dejavnost in je bila registrirana kot zavezanka za DDV. Ta znesek je sestavljen iz 535.409 RON (približno 109.000 EUR) iz naslova odbitkov v zvezi z blagom in potrošnimi dobrinami, 55.134 RON (približno 11.400 EUR) iz naslova odbitkov v zvezi z opremo in 55.716 RON (približno 11.600 EUR) iz naslova odbitkov v zvezi s pogodbo o najemu nepremine.

19

S sklepom z dne 22. januarja 2018 je bila pritožba, ki sta jo družba BE in DT vložila zoper to odmerno odlobo, zavrjnena, ker so davni organi menili, da je družba BE v trenutku, ko je bil zoper njo za et steajni postopek, prenehala opravljati ekonomsko dejavnost. Ti organi so v zvezi s tem navedli, da za etek steajnega postopka pomeni unovenje in prodajo premoženja zaradi popla ila dolgov, ne da bi imele transakcije, ki se opravljajo v okviru tega postopka, same po sebi ekonomski namen. Po mnenju teh organov dejstvo, da je bila prodaja blaga v okviru steajnega

postopka predmet DDV, ni upoštevno.

20

Tribunalul Suceava (okrožno sodišče v Suceavi) je ugodilo tožbi, ki sta jo tožeži stranki iz postopka v glavni stvari vložili zoper odmero odlobo z dne 26. novembra 2015 in zoper sklep o zavrnitvi pritožbe z dne 22. januarja 2018. Predložitveno sodišče je s sodbo z dne 18. junija 2019 ugodilo pritožbi davčnih organov zoper sodbo tega sodišča, tako da je družba BE še vedno dolžna plažati znesek 646.259 RON (približno 132.000 EUR), doložen v tej odmerni odloži. Predložitveno sodišče je v tem okviru potrdilo razlago nacionalnega prava, ki so jo uporabili davčni organi, da je treba zažetek stežajnega postopka šteti za razlog za prenehanje pravice do odbitka, ker transakcije, opravljene v tem postopku, nimajo ekonomskega namena.

21

Tožeži stranki v postopku v glavni stvari sta pri navedenem sodišču vložili revizijo, pri žemer sta se sklicevali na kršitev Direktive o DDV.

22

V zvezi s tem tožeži stranki v postopku v glavni stvari zlasti trdita, da je bila družba BE tako pred zažetkom stežajnega postopka kot med stežajnim postopkom registrirana kot zavezanec za DDV, tako da so dejavnosti, ki so povezane s stežajnim postopkom, to je prodaja blaga in nepremišnin ter dajanje v najem nepremišnin, ostale znotraj podrožja uporabe DDV, ki se je še naprej pobiral.

23

Predložitveno sodišče tako meni, da se postavlja vprašanje, ali pravo Unije dopušča, da se transakcije, opravljene med stežajnim postopkom, obvezno štejejo za transakcije, ki nimajo ekonomskega namena, kar bi pomenilo, da mora gospodarski subjekt po zažetku tega postopka v korist države obvezno popraviti DDV, pobran v zvezi z ekonomskimi transakcijami, opravljenimi pred zažetkom tega postopka, in to žeprav je ta subjekt med stežajnim postopkom, ki je bil zažet proti njemu, razen v kratkem obdobju treh tednov, ohranil status zavezanca za DDV in je bila prodaja blaga v okviru stežajnega postopka predmet DDV.

24

Poleg tega predložitveno sodišče meni, da je treba pojasniti – že bi Sodišče menilo, da je tako obvezno popraviljanje legitimno in združljivo s pravom Unije – tudi vprašanje, ali je tak nažin postopanja sorazmeren z zastavljenim ciljem.

25

To sodišče pojasnjuje tudi, da je v obravnavanem primeru unovževanje premoženja konžano in da za transakcije, opravljene v tem okviru, na koncu ni bil odobren noben odbitek.

26

V teh okolišžinah je Curtea de Apel Bucureži (pritožbeno sodišče v Suceavi, Romunija) prekinilo odložanje in Sodišču v predhodno odložanje predložiilo to vprašanje:

„Ali [Direktiva o DDV] ter nažela davžne nevtralnosti, pravice do odbitka DDV in pravne varnosti pri obdavžitvi v okolišžinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki z zažetkom stežajnega postopka gospodarskega subjekta samodejno in brez

dodatnih preverjanj določa popravek DDV z zavrnitvijo odbitka DDV za obdavčljive transakcije, izvedene pred začetkom stečajnega postopka, in naložitvijo plačila odbitnega DDV gospodarskemu subjektu. Ali na temelju sorazmernosti v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, nasprotuje takim predpisom nacionalnega prava, ob upoštevanju ekonomskih posledic za gospodarski subjekt in dokončnosti takega popravka?“

Vprašanje za predhodno odločanje

27

Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene od 184 do 186 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi ali praksi, v skladu s katero začetek stečajnega postopka zoper gospodarski subjekt, ki vključuje unovčenje njegovih sredstev v korist njegovih upnikov, obvezno povzroči nastanek dolžnosti tega subjekta, da popravi odbitke DDV, ki jih je obračunal v zvezi z blagom in storitvami, pridobljenimi pred stečajem.

28

Spomniti je treba, da je pravica do odbitka iz člena 168 Direktive o DDV sestavni del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena (glej v tem smislu sodbo z dne 18. marca 2021, A. (Uveljavljanje pravice do odbitka), C-895/19, EU:C:2021:216, točka 32).

29

Mehanizem popravka odbitkov, določen v členih od 184 do 186 Direktive o DDV, je namreč sestavni del sistema odbitkov DDV, ki ga določa ta direktiva. Njegov namen je izboljšati natančnost odbitkov, da se zagotovi nevtralnost DDV, tako da predhodno izvedene transakcije še naprej omogočajo pravico do odbitka, samo če se uporabljajo za zagotavljanje storitev, ki so obdavčene s tem davkom. Namen tega mehanizma je torej uvedba tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za poznejše obdavčene transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 27. marca 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, točka 27).

30

V skupnem sistemu DDV se lahko namreč odbijejo le vstopni davki, ki so obračunani za blago in storitve, ki jih davčni zavezanci uporabijo za svoje obdavčene transakcije. Odbitek vstopnih davkov je povezan s pobiranjem izstopnih davkov. Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljene za potrebe oproščenih transakcij ali ne sodijo na področje uporabe DDV, se ne more niti pobrati izstopni davek niti odbiti vstopni davek (sodba z dne 9. julija 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, točka 21).

31

V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da so davčni organi izvedli popravke odbitkov DDV, ki jih je družba BE obračunala za blago in storitve, ki jih je pridobila v obdobju od 20. maja 2013 do 13. februarja 2014, pri čemer so se oprli na premiso, da začetek stečajnega postopka proti podjetju, kot je družba BE, nujno pomeni prenehanje njegovih ekonomskih dejavnosti. V zvezi s tem so trdili, da so transakcije, opravljene po začetku stečajnega postopka, namenjene le unovčenju sredstev podjetja v korist njegovih upnikov, tako da te transakcije nimajo ekonomskega namena.

32

V zvezi s tem je Sodišče presodilo, da Direktiva o DDV sicer določa zelo široko področje uporabe DDV, vendar se ta davek uporablja zgolj za ekonomske dejavnosti. V skladu s členom 2(1)(a) te direktive, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, so namreč plačilo DDV med drugim zavezane dobava blaga in storitev, ki jih davčni zavezanec kot tak za plačilo opravi v državi članici (sodba z dne 17. decembra 2020, Weg Testravesße, C-449/19, EU:C:2020:1038, točki 24 in 25 ter navedena sodna praksa).

33

Iz tega sledi, da če bi se izkazalo, da po začetku stečajnega postopka ni več mogoče opravljati nobene ekonomske dejavnosti, potem od začetka tega postopka prav tako ne bi moglo priti do obdavčljivih transakcij, ki bi omogočile uveljavljanje pravice do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, točka 35), zaradi česar bi bil potreben popravek odbitkov v skladu z nacionalnim pravom, s katerim so bili preneseni členi od 184 do 186 Direktive o DDV.

34

Vendar je predložitveno sodišče navedlo, da dvomi o premisi iz točke 31 te sodbe, v skladu s katero se z začetkom stečajnega postopka zoper gospodarski subjekt njegove ekonomske dejavnosti vedno končajo.

35

Zato je treba preučiti vprašanje, ali se lahko šteje, da je ekonomska dejavnost zaradi začetka stečajnega postopka zoper zadeven gospodarski subjekt prenehala, ker je posledica začetka tega postopka v skladu s pravili nacionalnega prava ta, da se lahko transakcije, opravljene po začetku tega postopka, uporabijo le za unovčenje sredstev tega gospodarskega subjekta v korist njegovih upnikov.

36

V skladu s členom 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV je davčni zavezanec vsaka oseba, ki neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Pojem „ekonomska dejavnost“ je v členu 9(1), drugi pododstavek, te direktive opredeljen kot vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, in zlasti kot izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

37

V skladu z ustaljeno sodno prakso je iz analize teh opredelitev mogoče razbrati obseg področja uporabe pojma „ekonomske dejavnosti“ in objektivnost tega pojma v smislu, da se dejavnost obravnava sama po sebi, neodvisno od njenih namenov ali rezultatov. Dejavnost je tako na splošno opredeljena kot ekonomska, če je trajna in opravljena za plačilo, ki ga prejme tisti, ki je opravil transakcijo (sodba z dne 5. julija 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, točka 22 in navedena sodna praksa).

38

Ker je treba zato dejavnost obravnavati neodvisno od njenih namenov ali rezultatov, zgolj dejstvo, da je v okviru nacionalnega prava določeno, da začetek stečajnega postopka zoper nekega davčnega zavezanca spremeni namene transakcij, ki jih opravlja ta davčni zavezanec, tako da ti nameni ne zajemajo več trajnega poslovanja njegovega podjetja, ampak se nanašajo le na

unov?enje njegovih sredstev z namenom poravnave dolgov, ki mu sledi prenehanje podjetja, samo po sebi ne more vplivati na ekonomsko naravo transakcij, ki se opravijo v okviru tega podjetja.

39

Poleg tega, kot je poudarila Evropska komisija, je to razlago treba sprejeti tudi ob upoštevanju načela dav?ne nevtralnosti, ki nasprotuje zlasti temu, da bi se dve transakciji, ki sta z vidika potrošnika enaki ali podobni in si torej medsebojno konkurirata, z vidika DDV obravnavali različno (glej v tem smislu sodbo z dne 4. marca 2021, Frenetikexito, C?581/19, EU:C:2021:167, to?ka 32).

40

?prav za?etek ste?ajnega postopka, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, obi?ajno povzro?i prenehanje zadevnega podjetja, pa to ne spremeni dejstva, da to podjetje, dokler med ste?ajnim postopkom nadaljuje svojo dejavnost, konkurira drugim dav?nim zavezancem, ki opravljajo storitve, podobne njegovim, tako da je treba te storitve za namene DDV na?eloma obravnavati enako.

41

Poleg tega je treba ugotoviti – kar mora preveriti še predložitveno sodiš?e – da je bila v obravnavanem primeru družba BE med ste?ajnim postopkom še naprej registrirana kot dav?na zavezanica in da so dav?ni organi z DDV obdav?ili transakcije, ki so bile opravljene v okviru tega postopka, kar na?eloma potrjuje, da je družba BE dejansko nadaljevala svojo ekonomsko dejavnost in da je kljub ste?aju opravljala obdav?ljive transakcije.

42

V teh okoliš?inah ni mogo?e šteti, da je za?etek ste?ajnega postopka prekinil tesno in neposredno povezavo med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga ali storitev za obdav?ene izstopne transakcije in da mora zadevni dav?ni zavezanec pla?ati znesek odbitega DDV (glej po analogiji sodbo z dne 9. novembra 2017, Wind Inovation 1, C?552/16, EU:C:2017:849, to?ka 46).

43

Nazadnje, v nasprotju s tem, kar je v bistvu navedla romunska vlada, možnost, da lahko dav?ni zavezanec v položaju, v katerem je moral najprej zaradi za?etka ste?ajnega postopka kljub nadaljevanju opravljanja ekonomske dejavnosti popraviti obra?unane odbitke vstopnega DDV, po tem zaprosi za vra?ilo zadevnih zneskov ravno iz razloga, da je med ste?ajnim postopkom še naprej opravljal svojo ekonomsko dejavnost, ne more odpraviti omejitve njegove pravice do odbitka, ki izhaja iz te obveznosti izvedbe popravka, ki jo dolo?a nacionalno pravo.

44

Kot je poudarila tudi Komisija, namre? to, da se od zadevnega podjetja po sprejetju odlo?be o popravku zahteva dejansko pla?ilo domnevno dolgovanega DDV, to podjetje ovira pri odbitku vstopnega DDV, saj to podjetje prisili, da se odre?e sredstvom, dokler mu dav?ni organi ne vrnejo neupravi?eno pla?anega DDV, medtem ko lahko drugi subjekti, ki niso v ste?aju, sredstva uporabljajo za svoje ekonomske dejavnosti, ne da bi bili zavezani k takemu pla?ilu (glej po analogiji sodbo z dne 9. novembra 2017, Wind Inovation 1, C?552/16, EU:C:2017:849, to?ka 44).

Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člene od 184 do 186 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi ali praksi, v skladu s katero začetek stečajnega postopka zoper gospodarski subjekt, ki vključuje unovčenje njegovih sredstev v korist njegovih upnikov, obvezno povzroči nastanek dolžnosti tega subjekta, da popravi odbitke DDV, ki jih je obračunal v zvezi z blagom in storitvami, pridobljenimi pred stečajem, če začetek takega postopka ne preprečuje tega, da bi se ekonomska dejavnost tega gospodarskega subjekta v smislu člena 9 te direktive nadaljevala, med drugim zaradi prenehanja zadevnega podjetja.

Stroški

Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člene od 184 do 186 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi ali praksi, v skladu s katero začetek stečajnega postopka zoper gospodarski subjekt, ki vključuje unovčenje njegovih sredstev v korist njegovih upnikov, obvezno povzroči nastanek dolžnosti tega subjekta, da popravi odbitke davka na dodano vrednost, ki jih je obračunal v zvezi z blagom in storitvami, pridobljenimi pred stečajem, če začetek takega postopka ne preprečuje tega, da bi se ekonomska dejavnost tega gospodarskega subjekta v smislu člena 9 te direktive nadaljevala, med drugim zaradi prenehanja zadevnega podjetja.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: romunščina.