

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 13. júna 2024 (\*)

„Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 64 ods. 1 a 2 – Uplatniteľnosť – Služby správcov konkurznej podstaty a likvidátorov – Plnenia, ktoré sa poskytujú nepretržite – článok 168 písm. a) – Odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe – Výdavky spojené s právom na používanie obchodného mena – Právo na obranu – Právo byť vypočutý“

Vo veci C-696/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž, Rumunsko) z 15. júla 2021 a doručený Súdnemu dvoru 8. novembra 2022, ktorý súvisí s konaním:

**C SPRL**

proti

**Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca,**

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predsedníčka deviatej komory O. Spineanu-Matei, sudcovia J.-C. Bonichot (spravodajca) a S. Rodin,

generálny advokát: N. Emiliou,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- C SPRL, v zastúpení: A. Coroian, A. Madar-Petran a C. A. Păun, avocati,
- rumunská vláda, v zastúpení: R. Antonie, E. Gane a A. Rotăreanu, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

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 článkov 63, 64, 66 a 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2008/117/ES zo 16. decembra 2008 (Ú. v. EÚ L 14, 2009, s. 7) (ďalej len „smernica 2006/112“), ako aj zásady dodržiavania práva na obranu.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou C SPRL na jednej strane a Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj (Okresná správa verejných financií Kluž, Rumunsko) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Kluž-Napoca, Rumunsko) (ďalej spolu len „rumunská daňová správa“) na druhej strane vo veci zákonnosti daňového výmeru, ktorým sa spoločnosť C ukladá doplatok na dani z pridanej hodnoty (DPH) splatnej za služby poskytnuté podnikom, ktoré sú predmetom konkurzného konania.

## Právny rámec

### Právo Únie

3 Odôvodnenie 24 smernice 2006/112 uvádza:

„Ak má zavedenie spoločného systému DPH a neskoršie zmeny a doplnenia nadobudnúť účinnosť súčasne vo všetkých členských štátoch, mali by sa zosúladiť pojmy ‚zdaniteľná udalosť‘ a ‚vznik daňovej povinnosti‘.“

4 Hlava VI tejto smernice týkajúca sa zdaniteľnej udalosti a vzniku daňovej povinnosti obsahuje kapitolu 2, nazvanú „Dodanie tovaru a poskytovanie služieb“, v ktorej sa nachádzajú články 63 až 67 uvedenej smernice.

5 Článok 63 tej istej smernice stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

6 Článok 64 ods. 2 smernice 2006/112, vo svojom pôvodnom znení, bol zmenený smernicou 2008/117, ktorej lehota na prebratie v súlade s článkom 3 ods. 1 tejto smernice uplynula 1. januára 2010. Následne bol do článku 64 ods. 2 smernice 2006/112 vložený prvý pododsek bez toho, aby bol zmenený odsek 1 tohto článku 64.

7 Článok 64 smernice 2006/112 stanovuje:

„1. Ak sa iné dodanie tovaru ako dodanie, ktorého predmetom je nájom tovaru na isté obdobie alebo predaj tovaru s odloženou platbou podľa článku 14 ods. 2 písm. b), alebo poskytnutie služieb vyúťováva postupne alebo platí postupne, toto dodanie alebo poskytnutie sa považuje za ukončené uplynutím obdobia, na ktoré sa toto vyúťovanie alebo platby vzťahujú.

2. ...

Členské štáty môžu ustanoviť, že v určitých prípadoch s výnimkou prípadov uvedených v prvom pododseku sa dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré prebiehajú nepretržite počas určitého obdobia, považujú za uskutočnené najmenej v intervaloch jedného roka.“

8      §lánok 66 smernice 2006/112, vo svojom pôvodnom znení, bol zmenený smernicou 2008/117. Následne bol do §lánku 66 smernice 2006/112 vložený druhý odsek bez toho, aby bol zmenený prvý odsek tohto §lánku.

9      Podľa §lánku 66 tejto smernice:

„Odchyľne od §lánkov 63, 64 a 65 môžu členské štáty stanoviť, že pri niektorých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb daňová povinnosť vzniká v jednom z nasledovných okamihov:

- a)    najneskôr v deň vyhotovenia faktúry;
- b)    najneskôr v deň prijatia platby;
- c)    ak sa faktúra nevyhotoví alebo ak sa vyhotoví neskoro, v stanovenej lehote po dni vzniku zdaniteľnej udalosti.

...“

10     Hlava VII uvedenej smernice s názvom „Základ dane“ obsahuje §lánok 90, ktorý znie:

„1.    V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

2.    V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchyľiť od ustanovenia odseku 1.“

11     Hlava X tej istej smernice týkajúca sa odpočítania dane obsahuje kapitolu 1, nazvanú „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“, v ktorej sa nachádza §lánok 168, ktorý 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,

...“

### **Rumunské právo**

12     Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, ktorým sa prijal Daňový zákonník) z 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti sporu vo veci samej (ďalej len „Daňový zákonník“) obsahuje §lánok 134a s názvom „Zdaniteľná udalosť pri dodaní tovaru a poskytovaní služieb“, ktorý stanovuje:

„1.    Zdaniteľná udalosť nastáva v prípade dodania tovaru alebo v prípade poskytnutia služieb, okrem výnimiek stanovených v tejto kapitole.

...

7.    Poskytovanie služieb, z ktorých vyplývajú postupné vyúčtovania alebo platby, ako sú

stavebné a montážne služby, poradenské služby, výskum, expertíza a iné podobné služby, sa považujú za uskutočnené v deň vydania správy o priebehu, správy o prácach alebo iných podobných dokumentov umožňujúcich určiť poskytnuté služby alebo prípadne, v závislosti od zmluvných ustanovení, v deň ich prijatia príjemcami.

8. V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré sa uskutočňujú nepretržite, okrem tých, ktoré sú uvedené v odseku 7, ako sú dodávky zemného plynu, vody, telefónne služby, dodávky elektriny a iné podobné služby, sa dodanie alebo poskytnutie považuje za uskutočnené v deň stanovený v zmluve na účely platby za dodaný tovar alebo poskytnuté služby alebo v deň vyhotovenia faktúry, pričom obdobie vyúčtovania nemôže presiahnuť jeden rok.

...“

13 Podľa článku 145 uvedeného zákonníka s názvom „Pôsobnosť práva na odpôčítanie“:

„...“

2. Každá zdaniteľná osoba má právo odpôčítať daň týkajúcu sa nákupov použitých na účely nasledujúcich plnení:

a) zdaniteľné plnenia...“

14 Článok 4 Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (zákon č. 85/2006 o konkurznom konaní) z 5. apríla 2006 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 359 z 21. apríla 2006) znie:

„1. Všetky výdavky súvisiace s konaním podľa tohto zákona vrátane výdavkov na doručovanie, zvolanie schôdze veriteľov a oznamovanie procesných písomností správcovi konkurznej podstaty a/alebo likvidátorom sa hradia z majetku úpadcu.

...

4. V prípade nedostatku prostriedkov na úhradu úpadcu sa použije likvidačný fond...“

15 Článok 11 ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„Hlavné právomoci konkurzného súdu podľa tohto zákona sú:

...

c) odôvodnené vymenovanie v uznesení o začatí konania predbežného správcu konkurznej podstaty..., a to spomedzi spôsobilých konkurzných správcov, ktorí na tieto účely založili do spisu ponuku svojich služieb; určenie odmeny takéhoto správcu podľa kritérií stanovených v zákone o organizácii činnosti konkurzných správcov, ako aj jeho úloh na dané obdobie. Konkurzný súd určí predbežného správcu konkurznej podstaty alebo predbežného likvidátora, o ktorého požiadal veriteľ, ktorý podal návrh na začatie konania, alebo úpadcu, ak je navrhovateľom. ...;

d) potvrdenie, formou uznesenia, správcu konkurznej podstaty alebo likvidátora vymenovaného zhromaždením veriteľov alebo veriteľom, ktorý vlastní viac ako 50 % hodnoty pohľadávok, ako aj dohodnutú odmenu. ...“

16 Článok 21 ods. 1 a 1a uvedeného zákona stanovuje:

„1. Správca konkurznej podstaty predkladá každý mesiac správu s opisom spôsobu, akým si plnil svoje úlohy, ako aj dokladom o nákladoch vynaložených na riadenie konania alebo iných nákladoch vynaložených z likvidného majetku úpadcu. Správa je vložená do spisu vo veci a výpis

z nej sa uverejní v *Buletinul Procedurilor de Insolven??* [(BPI) vestník konkurzného konania]. Každých 120 dní konkurzný súd stanoví lehotu na pokračovanie v konaní, po uplynutí ktorej správca konkurznej podstaty stru?ne uvedie opatrenia, ktoré boli medzi?asom vykonané a ktoré sú uvedené v správach o ?innosti.

1a. V správe uvedenej v odseku 1 sa uvedie aj odmena správcu konkurznej podstaty alebo likvidátora s uvedením spôsobu jej výpo?tu.“

17 ?lánok 24 toho istého zákona uvádza:

„1. Pri rozhodnutí o vyhlásení konkurzu konkurzný súd vymenuje likvidátora, pri?om sa zodpovedajúcim spôsobom uplatnia ustanovenia ?lánkov 19, 21, 22 a 23 a ?lánku 102 ods. 5.

2. Výkon funkcie správcu konkurznej podstaty zaniká v okamihu, ke? konkurzný súd vymedzí úlohy likvidátora.

3. Predtým vymenovaný správca konkurznej podstaty môže by? tiež vymenovaný za likvidátora.“

18 Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal? (nariadenie vlády ?. 92/2003 o Da?ovom poriadku) z 24. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, ?as? I, ?. 941 z 29. decembra 2003), v znení ú?innom v ?ase skutkových okolností sporu vo veci samej (?alej len „Da?ový poriadok“), vo svojom ?lánku 213 nazvanom „Odvolacie konanie“ stanovoval:

„1. Príslušný orgán pri rozhodovaní o odvolaní preskúma skutkové a právne dôvody, z ktorých vychádza da?ový správny akt. Odvolanie je potrebné preskúma? s oh?adom na tvrdenia ú?astníkov konania, ustanovenia zákona, na ktoré sa odvolávajú, a dokumenty založené v spise. O odvolaní sa rozhodne v ?om vymedzenom rozsahu.

2. Orgán poverený odvolacím konaním môže požiada? o stanovisko špecializované riadite?stvá ministerstva alebo iné inštitúcie a orgány.

3. Rozhodnutie o odvolaní nemôže ma? za následok zhoršenie situácie osoby, ktorá ho podala, po jeho podaní.

4. Osoba, ktorá podala odvolanie, ved?ajší ú?astníci konania alebo ich zástupcovia môžu na podporu svojho návrhu poda? nové dôkazy. V takom prípade bude ma? da?ový orgán, ktorý vydal napadnutý da?ový správny akt, alebo orgán, ktorý vykonal jeho preskúmanie, možnos? vyjadri? sa k týmto novým skuto?nostiam.

5. Orgán poverený odvolacím konaním najprv rozhodne o procesných a hmotnoprávnych námietkach, a ak sa zistí, že sú dôvodné, vec sa neskúma z vecného h?adiska.“

19 ?lánok 38 Ordonan?a de urgen?? nr. 86/2006 privind organizarea activit??ii practicienilor în insolven?? (mimoriadne nariadenie vlády ?. 86/2006 o organizácii ?innosti konkurzných správcov) z 8. novembra 2006 (*Monitorul Oficial al României*, ?as? I, ?. 944 z 22. novembra 2006) stanovuje:

„1. Konkurzní správcovia majú nárok na odmenu za vykonávanú ?innos? vo forme pevne stanovených odmien, odmien za výsledok alebo kombinácie týchto druhov odmien.

...

4. Predbežnú odmenu za obdobie pozorovania ur?í konkurzný súd pri za?atí konkurzného konania na základe kritérií uvedených v odseku 2. Možno ju zmeni? rozhodnutím schôdze

verite?ov, ktorí sú povinní prihlada? na ustanovenia odseku 2.

5. Úhradu odmien konkurzných správcov, správcov konkurznej podstaty alebo likvidátorov alebo trov konania sa vykoná z fondu zriadeného podľa ?lánku 4 zákona ?. 85/2006...”

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

20 C, spoločnosť založená podľa rumunského práva, združuje správcov konkurznej podstaty a likvidátorov, nazývaných podľa rumunského práva „konkurzní správcovia“. Poskytuje služby podnikom, ktoré sú predmetom konkurzného konania. Je nesporné, že tieto služby podliehajú DPH.

21 V da?ovom výmere z 13. augusta 2015, ktorý bol ?iasto?ne potvrdený rozhodnutím z 10. mája 2016, prijatým v odpovedi na odvolanie podané spoločnosťou C, rumunská da?ová správa konštatovala nezrovnalosti, najmä pokia? ide o vznik da?ovej povinnosti. C podala na Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž, Rumunsko), ktorý je vnútroštátnym súdom predkladajúcim návrh na za?atie prejudiciálneho konania, žalobu, v ktorej navrhovala odklad výkonu rozhodnutia z 10. mája 2016.

22 Vnútroštátny súd sa domnieva, že táto žaloba nasto?uje tri otázky týkajúce sa výkladu smernice 2006/112.

23 Pokia? ide v prvom rade o služby, ktoré C poskytla spoločnosti SM SRL v období od 17. marca 2011 do 31. augusta 2011, tento súd konštatuje, že C vystavila k tomuto poslednému uvedenému dátumu faktúru.

24 Na ú?ely posúdenia zákonnosti tohto prístupu treba ur?i?, ?i sa na predmetné služby vz?ahuje ?lánok 64 ods. 2 smernice 2006/112, ktorý bol do rumunského práva prebratý ?lánkom 134a ods. 8 Da?ového zákonníka.

25 Podľa tohto posledného uvedeného ustanovenia môžu zdanite?né osoby stanovi?, že vyú?tovanie ich plnení bude trva? najviac jeden rok, ak ide o „služby, ktoré prebiehajú nepretržite“. Pôsobnosť uvedeného ustanovenia je vymedzená demonštratívnym zoznamom služieb.

26 Ak by sa ukázalo, že na služby poskytnuté spoločnosti SM sa vz?ahuje ?lánok 134a ods. 8 Da?ového zákonníka, rumunská da?ová správa sa nesprávne domnievala, že zdanite?ná udalos? a vznik da?ovej povinnosti nastali v ?ase poskytnutia týchto služieb spoločnosťou C a že v dôsledku toho bola C povinná vystavi? faktúry najneskôr v pätnásty de? mesiaca nasledujúceho po uvedenom poskytnutí.

27 Vnútroštátny súd uvádza, že zo znaleckého posudku vypracovaného v rámci prejednávane? sporu vyplýva, že predmetné služby prebiehali skuto?ne nepretržite. Vzh?adom na to nie je vylú?ené, že tieto služby viedli k postupnému vyú?tovaniu alebo platbám.

28 V druhom rade vnútroštátny súd uvádza, že za služby poskytnuté v období od novembra 2010 do októbra 2011 C vystavila 3. októbra 2011 faktúru a 1. novembra 2011 dostala príslušnú DPH, keď jej bola zaplatená odmena. Tento prístup bol odôvodnený okolnosťou, že platba podliehala podmienke spo?ívajúcej v disponovaní hotovos?ou príjmom týchto služieb.

29 Rumunská da?ová správa sa domnievala, že takáto podmienka neumož?uje oddeli? zdanite?nú udalos? a vznik da?ovej povinnosti na DPH, pri?om treba spresni?, že C poskytovala služby odo d?a svojho vymenovania za správcu konkurznej podstaty alebo likvidátora.

30 C sa naopak opiera o rozsudok z 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment

Company (C-463/14, EU:C:2015:542, bod 35), keď tvrdí, že „platba“ je charakterizovaná priamou súvislosťou medzi transakciou a protihodnotou. Pred predmetnou platbou teda nedošlo ani k výmene vzájomných plnení, ani k zdaniteľnej transakcii.

31 Vnútroštátny súd sa pýta na zlučiteľnosť stanoviska rumunskej daňovej správy s článkami 63, 64 a 66 smernice 2006/112.

32 V treťom a poslednom rade na základe dohody o spolupráci uzavretej 8. decembra 2009 DDKK (advokátska kancelária založená podľa občianskeho práva) poskytla spoločnosti C finančnú pomoc a udelila jej právo používať jej meno a logo.

33 Podľa rumunskej daňovej správy bola táto dohoda súčasťou marketingovej stratégie zameranej na prilákanie zákazníkov v rámci začatia činnosti spoločnosti C ako správca konkurznej podstaty alebo likvidátor podnikov v stave platobnej neschopnosti. Tento úrad však odmietol odpísanie DPH uvedenej na faktúrach vystavených DDKK na základe tejto zmluvy z dôvodu, že C nepreukázala, že služby poskytnuté DDKK boli použité na účely jej zdaniteľných plnení.

34 Vnútroštátny súd sa domnieva, že na to, aby C mohol uplatniť svoje právo na odpísanie dane podľa článku 145 ods. 2 písm. a) Daňového zákonníka, musí preukázať existenciu „priamej a bezprostrednej súvislosti“ medzi nadobudnutiami, ktoré uskutočnila na vstupe, a transakciami, ktoré uskutočnila na výstupe. Rozsudok z 25. novembra 2021, Amper Metal (C-334/20, EU:C:2021:961), poskytuje v tejto súvislosti indície, ale neumožňuje určiť požadovaný úroveň dokazovania. V prejednávanej veci C predložila dohodu o spolupráci, ktorú uzavrela DDKK, a faktúry, ktoré táto vystavila, rumunskej daňovej správe. Okrem toho C poukázala na zvýšenie svojho obratu a sumy svojich zdaniteľných transakcií.

35 Okrem toho vnútroštátny súd uvádza, že okrem troch otázok týkajúcich sa výkladu smernice 2006/112 prejednávaný spor nastojuje otázku týkajúcu sa práva na obranu.

36 V rámci konania o odvolaní proti daňovému výmeru z 13. augusta 2015 totiž rumunská daňová správa uviedla nové skutkové a právne tvrdenia. C tvrdí, že nemala možnosť zaujať stanovisko k týmto tvrdeniam v rozpore s právom na obranu a v rozpore s článkom 213 Daňového poriadku, ktorý obmedzuje preskúmanie vykonané v rámci odvolania na skutkové a právne dôvody zohľadnené pri vydaní napadnutého aktu.

37 Vnútroštátny súd pripomína, že v bode 79 rozsudku z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041), Súdny dvor rozhodol, že porušenie práva na obranu, najmä práva byť vypočutý, vedie k zrušeniu rozhodnutia prijatého na konci predmetného správneho konania len vtedy, ak by bez tejto vady mohlo toto konanie dospieť k inému výsledku. Z bodu 73 tohto rozsudku vyplýva, že k porušeniu práva na obranu nedochádza ani vtedy, ak je výkon platobného výmeru prerušený až do jeho prípadnej zmeny.

38 V prejednávanej veci boli C priznané predbežné opatrenia, a to odkladu vykonateľnosti platobného výmeru z 13. augusta 2015 až do prijatia rozhodnutia vo veci samej vnútroštátnym súdom. Okrem toho v rámci sporu, ktorý tento súd prejednáva, C spochybnila nové tvrdenia, ktoré rumunská daňová správa uviedla počas odvolacieho konania.

39 Za týchto podmienok Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bránia články 63, 64 a 66 smernice [2006/112] praxi daňového orgánu v správnom konaní,

o akú ide v prejednávanej veci, na základe ktorej sa uložili dodatočné daňové povinnosti zdaniteľnej osobe – profesijnej spoločnosti s ručením obmedzeným (SPRL), prostredníctvom ktorej môžu svoje povolanie vykonávať konkurzní správcovia – spočívajúcej v určení, v rámci konkurzných konaní, zdaniteľnej udalosti a vzniku daňovej povinnosti na DPH v okamihu poskytnutia služieb, zatiaľ čo odmenu konkurzného správcu stanovil konkurzný súd alebo zhromaždenie veriteľov, z čoho vyplýva povinnosť zdaniteľnej osoby vyhotoviť faktúry najneskôr do pätnásteho dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom nastala zdaniteľná udalosť týkajúca sa DPH?

2. Bránia články 63, 64 a 66 smernice 2006/112/ES praxi daňového orgánu v správnom konaní, o akú ide v prejednávanej veci a ktorá spočíva v uložení dodatočných daňových povinností zdaniteľnej osobe – profesijnej spoločnosti s ručením obmedzeným (SPRL), prostredníctvom ktorej môžu svoje povolanie vykonávať konkurzní správcovia – z dôvodu, že vyhotovila faktúry a vybrala DPH až v deň prijatia platieb za služby poskytnuté v rámci konkurzného konania, hoci zaplatenie odmeny konkurzného správcu podlieha podľa rozhodnutia zhromaždenia veriteľov dostupnosti finančných prostriedkov na účtoch úpadcov?

3. Je v prípade zmluvy o spolupráci viacerých značiek (co branding) medzi advokátskou kanceláriou a zdaniteľnou osobou na účely priznania práva na odpočítanie dane postačujúcou skutočnosť, že zdaniteľná osoba pri dokazovaní existencie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi nadobudnutím tovaru alebo služieb uskutočneným zdaniteľnou osobou na vstupe a transakciami na výstupe preukáže zvýšenie obratu alebo hodnoty daňových transakcií po uzatvorení dohody, bez ďalšej podpornej dokumentácie? V prípade kladnej odpovede, aké sú kritériá, ktoré treba zohľadniť pri určení skutočného rozsahu práva na odpočítanie dane?

4. Má sa všeobecná zásada práva Európskej únie týkajúca sa rešpektovania práva na obranu vykladať v tom zmysle, že ak sa počas vnútroštátneho správneho konania vo veci odvolania proti rozhodnutiu o vyrubení dodatočnej DPH vyhovie novým skutkovým a právnym tvrdeniam v porovnaní s tvrdeniami uvedenými v protokole o daňovej kontrole, z ktorého napadnuté odvolanie vychádza, pričom na účely ochrany zdaniteľnej osoby sa vydalo predbežné opatrenie spočívajúce v odklade výkonu pohľadávky až do rozhodnutia súdu vo veci samej, súd konajúci vo veci samej môže vychádzať z predpokladu, že k porušeniu uvedenej zásady nedošlo, a to bez preskúmania skutočností, či by dané konanie mohlo viesť k inému výsledku bez takejto vady?“

## **O návrhu na skrátené konanie**

40 Vnútroštátny súd navrhol, aby Súdny dvor prejednal túto vec v skrátenom súdnom konaní podľa článku 105 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, pričom uviedol, že spor vo veci samej prejednáva od roku 2016.

41 Článok 105 ods. 1 rokovacieho poriadku stanovuje, že na návrh vnútroštátneho súdu alebo výnimovo i bez návrhu môže predseda Súdneho dvora, ak si povaha veci vyžaduje jej prejednanie bez zbytočného odkladu, po vypočutí sudcu spravodajcu a generálneho advokáta, rozhodnúť, že prejudiciálne konanie prebehne v skrátenom konaní, odchyľne od ustanovení tohto rokovacieho poriadku.

42 V prejednávanej veci sa nezdá, že by vnútroštátny súd bol povinný rozhodnúť v stanovenej lehote, ani že by žaloba, ktorú C podala na súd v roku 2016, bola urýchlene prejednávaná (pozri v tomto zmysle uznesenie predsedu Súdneho dvora z 1. októbra 2010, N. S. a i., C-411/10 EU:C:2010:575, bod 8).

43 V tejto súvislosti stačí uviesť, že tento súd sa rozhodol predložiť návrh na začatie prejudiciálneho konania Súdnemu dvoru 15. júla 2021. Uvedený súd však tento návrh podal až 8.

novembra 2022.

44 Navyše treba pripomenúť, že požiadavka riešenia sporu prebiehajúceho pred Súdny dvorom v krátkom čase nemôže vyplývať zo samotnej skutočnosti, že vnútroštátny súd je povinný zabezpečiť rýchle vyriešenie sporu (rozsudok z 13. októbra 2022, Gmina Wieliszew, C-698/20, EU:C:2022:787, bod 50).

45 Napokon Súdny dvor už rozhodol, že iba záujem osôb podliehajúcich súdnej právomoci, hoci istotne legitímny, na čo najrýchlejšom určení rozsahu práv, ktoré im vyplývajú z práva Únie, nepredstavuje výnimočnú okolnosť, ktorá by mohla odôvodniť použitie skráteného súdneho konania (uznesenie predsedu Súdneho dvora z 10. januára 2012, Arslan, C-534/11, EU:C:2012:4, bod 13 a citovaná judikatúra).

46 Za týchto podmienok predseda Súdneho dvora rozhodnutím z 21. decembra 2022 po vypočutí sudcu spravodajcu a generálneho advokáta zamietol návrh na prejednanie veci v skrátenom súdnom konaní podľa článku 105 rokovacieho poriadku.

## **O prejudiciálnych otázkach**

### ***O prípustnosti otázok***

47 V prvom rade treba uviesť, že vnútroštátny súd svojou prvou a druhou otázkou žiada Súdny dvor o výklad článkov 63, 64 a 66 smernice 2006/112.

48 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že tento súd sa v skutočnosti nepýta na výklad článku 63 smernice 2006/112 ako takého, ale na pôsobnosť odsekov 1 a 2 článku 64 tejto smernice v spojení s jej článkom 63.

49 V tejto súvislosti z návrhu na začatie prejudiciálneho konania tiež vyplýva, že článok 64 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 v pôvodnom znení bol prebratý do rumunského práva článkom 134a ods. 7 a 8 Daňového zákonníka.

50 Na druhej strane Súdny dvor nie je schopný určiť, či článok 66 prvý odsek tejto smernice, ktorý je fakultatívnym vykonávacím ustanovením, bol v čase skutkových okolností sporu vo veci samej prebratý do rumunského práva. Rumunská vláda vo svojich písomných pripomienkach tvrdí, že to tak nebolo. Navyše informácie, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, mu neumožňujú posúdiť relevantnosť tohto ustanovenia pre vyriešenie sporu vo veci samej.

51 Vzhľadom na to, že návrh na začatie prejudiciálneho konania slúži ako základ pre konanie založené na článku 267 ZFEÚ, vnútroštátny súd je povinný v tomto samotnom návrhu výslovne uviesť skutkový a právny rámec sporu vo veci samej a poskytnúť potrebné vysvetlenia, pokiaľ ide o dôvody výberu ustanovení práva Únie, o ktorých výklad žiada, ako aj súvislosť medzi týmito ustanoveniami a vnútroštátnou právnou úpravou, ktorá sa vzťahuje na spor, ktorý mu bol predložený (rozsudok z 8. júna 2023, Lyonesse Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, bod 26 a citovaná judikatúra).

52 Tieto kumulatívne požiadavky týkajúce sa obsahu návrhu na začatie prejudiciálneho konania sú výslovne uvedené v článku 94 rokovacieho poriadku, ktoré je vnútroštátny súd povinný dôsledne dodržiavať. Okrem toho sú pripomenuté v bodoch 13, 15 a 16 odporúčaní Súdneho dvora Európskej únie pre vnútroštátne súdy pri podávaní návrhov na začatie prejudiciálnych konaní (Ú. v. EÚ C 380, 2019, s. 1) (rozsudok z 8. júna 2023, Lyonesse Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, bod 27 a citovaná judikatúra).

53 Vzhľadom na tieto úvahy treba konštatovať, že prvá a druhá otázka sú neprípustné v

rozsahu, v akom sa týkajú výkladu článku 66 smernice 2006/112.

54 V druhom rade sa tretia otázka týka uplatnenia práva na odpočítanie dane stanoveného v článku 168 písm. a) smernice 2006/112. Vnútroštátny súd sa pýta jednak na dôkazy, ktoré musí zdaniteľná osoba predložiť daňovým orgánom, aby mohla využiť toto právo, a jednak na rozsah tohto práva.

55 Informácie, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, sa však týkajú len prvej časti tretej otázky, takže nemôže vymedziť ani dôvody, ktoré viedli k otázkam vnútroštátneho súdu týkajúcim sa rozsahu práva na odpočítanie dane, ani užitočnosť odpovede v tejto súvislosti. Za týchto podmienok je druhá časť tretej otázky neprípustná.

### **O prvej otázke**

56 Na úvod treba poznamenať, že pokiaľ ide o poskytovanie služieb, o ktoré ide vo veci samej, vnútroštátny súd v podstate uvádza, že správcovia konkurznej podstaty a jej likvidátori zoskupení v rámci spoločnosti C poskytujú služby podnikom, ktoré sú predmetom konkurzných konaní, a to nie jednorazovo, ale nepretržite počas určitého obdobia.

57 V dôsledku toho treba konštatovať, že svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta Súdného dvora, či sa má článok 64 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že do pôsobnosti odsekov 1 a 2 tohto článku patrí poskytovanie služieb nepretržite počas určitého obdobia, akými sú služby poskytované podľa rumunského práva správcami konkurznej podstaty a jej likvidátormi podnikom, ktoré sú predmetom konkurzného konania.

58 V tejto súvislosti treba na jednej strane pripomenúť, že článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať s prihliadnutím na jej článok 63, keďže prvé uvedené ustanovenie je neoddeliteľne spojené s druhým ustanovením [rozsudok z 28. októbra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 34].

59 Podľa tohto článku 63 zdaniteľná osoba nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby. Podľa uvedeného článku 64 ods. 1 ak sa poskytnutie služieb vyúťováva postupne alebo sa za ňu platí postupne, toto poskytnutie služieb sa považuje za uskutočnené v zmysle uvedeného článku 63 uplynutím obdobia, na ktoré sa tieto vyúťovania alebo platby vzťahujú [pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. októbra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 35].

60 Zo spoločného uplatnenia týchto dvoch ustanovení vyplýva, že v prípade plnení, ktoré vedú k postupným vyúťovaniam alebo platbám, zdaniteľná osoba nastáva a daňová povinnosť vzniká uplynutím období, na ktoré sa tieto vyúťovania alebo platby vzťahujú [pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. októbra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 36 a citovaná judikatúra].

61 Pokiaľ ide o výraz „poskytnutie služieb [za ktoré sa] platí postupne“, Súdny dvor potvrdil, že sa vzťahuje len na služby, ktorých samotná povaha odôvodňuje platbu v splátkach, teda na tie, ktoré sa poskytujú nie jednorazovo, ale opakovane alebo nepretržite počas určitého obdobia [pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. októbra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, body 37 až 39].

62 Toto konštatovanie sa uplatňuje *mutatis mutandis* na druhý prípad uvedený v článku 64 ods. 1 smernice 2006/112, a to v prípade, že sa „poskytnutie služieb vyúťováva postupne“.

63 Okrem toho použitie článku 64 ods. 1 tejto smernice ako právneho pravidla na určenie

okamihu vzniku daňovej povinnosti je potrebné len vtedy, ak skutočný zápas alebo zápas skutočného uskutočnenia plnení nie sú jednoznačné a môžu viesť k odlišným posúdeniam, čo sa týka prípadu, keď sa z dôvodu svojej pokračujúcej alebo opakovanej povahy uskutočňujú v priebehu jedného alebo viacerých stanovených období [rozsudok z 28. októbra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 45].

64 Naopak v prípade, ak je okamih uskutočnenia plnenia jednoznačný, najmä ak má plnenie jednorazovú povahu a existuje presný okamih umožňujúci preukázať, že jeho uskutočnenie bolo ukončené v súlade so zmluvným vzťahom, ktorý zaväzuje zmluvné strany dotknutého plnenia, článok 64 ods. 1 uvedenej smernice sa nemôže uplatniť bez toho, aby došlo k porušeniu jasného znenia článku 63 tej istej smernice [rozsudok z 28. októbra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 46].

65 Na druhej strane zo znenia článku 64 ods. 2 druhého pododseku smernice 2006/112 jednoznačne vyplýva, že toto ustanovenie sa podobne ako odsek 1 tohto článku 64 týka dodaní tovaru a poskytnutí služieb, ku ktorým dochádza nepretržite počas určitého obdobia.

66 Z toho tiež vyplýva, že článok 64 ods. 2 druhý pododsek tejto smernice stanovuje režim, ktorého uplatnenie je fakultatívne, takže členským štátom prináleží rozhodnúť, či chcú tento režim využiť. Vnútroštátny zákonodarca má v tejto súvislosti určitú mieru voľnej úvahy, keďže toto ustanovenie sa obmedzuje na stanovenie, že jeho uplatnenie môže byť stanovené „v určitých prípadoch“ bez iného spresnenia, než je spresnenie týkajúce sa pokračujúcej povahy plnení, ktoré je uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku.

67 Ako bolo uvedené v bode 49 tohto rozsudku, rumunský zákonodarca sa skutočne rozhodol vykonať uvedené ustanovenie prijatím článku 134a ods. 8 Daňového zákonníka, ktorého pôsobnosť zahŕňa dodania tovaru a poskytovania služieb, ku ktorým dochádza nepretržite, „okrem tých, ktoré sú uvedené v odseku 7“ tohto článku 134a. Uplatnenie článku 134a ods. 8 Daňového zákonníka je preto vylúčené, ak ide o poskytovanie služieb, ktoré sa poskytujú nepretržite a „z ktorých vyplývajú postupné vyúčtovania alebo platby“, takže sa na ne vzťahuje odsek 7 uvedeného článku 134a, čo však prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

68 V dôsledku toho na účely určenia, či sa na plnenia, o ktoré ide vo veci samej, vzťahuje článok 64 ods. 1 alebo článok 64 ods. 2 smernice 2006/112, tak ako boli prebraté v rumunskom práve, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil povahu týchto služieb, t. j. či k nim skutočne dochádza nepretržite počas určitého obdobia, a najmä či z nich vyplývajú postupné vyúčtovania alebo platby.

69 Pre každý prípad treba uviesť, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že pokiaľ ide konkrétne o služby poskytnuté spoločnosti SM, C bola určená súdom za likvidátora tejto spoločnosti a že bola stanovená mesačná odmena vo výške 1 000,00 rumunských lei (RON) (približne 240 eur), ako aj odmena za výsledok vo výške 10 %. Okrem toho rumunská vláda a Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach uviedli, že podľa rumunského práva, konkrétne podľa článku 21 ods. 1 a 1a, ako aj článku 24 zákona č. 85/2006 o konkurznom konaní v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej, správcovia konkurznej podstaty a likvidátori predkladajú mesačné správy o poskytovaných službách a o odmene, na ktorú majú nárok.

70 Vzhľadom na vyššie uvedené sa s výhradou overení, ktoré prislúchajú vnútroštátnemu súdu, zdá, že poskytovanie služieb, o ktoré ide vo veci samej, viedlo k postupnému vyúťtovaniu alebo platbám, a teda že nepatrí do pôsobnosti článku 64 ods. 2 smernice 2006/112, tak ako bol do rumunského práva prebratý článkom 134a ods. 8 Daňového zákonníka, ale článku 64 ods. 1 tejto smernice, ktorý bol prebratý do rumunského práva článkom 134a ods. 7 tohto zákonníka.

71 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 64 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že do pôsobnosti odseku 1 tohto článku patria služby, ktoré počas určitého obdobia nepretržite poskytujú správcovia konkurznej podstaty a likvidátori podľa rumunského práva v prospech podnikov, ktoré sú predmetom konkurzného konania, pokiaľ s výhradou overení, ktoré prislúchajú vnútroštátnemu súdu, tieto plnenia vedú k postupnému vyúťtovaniu alebo postupným platbám.

### **O druhej otázke**

72 Na úvod treba pripomenúť, že z odpovede na prvú otázku vyplýva, že poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej, v zásade patrí do pôsobnosti článku 64 ods. 1 smernice 2006/112.

73 Okrem toho druhú otázku možno vzhľadom na jej znenie chápať tak, že jej cieľom je určiť okamih, v ktorom majú byť faktúry vystavené a vybraná DPH. Z údajov obsiahnutých v návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že táto otázka sa rovnako ako prvá týka určenia okamihu, keď nastane zdaniteľná udalosť na účely DPH a kedy vzniká daňová povinnosť.

74 Preto treba konštatovať, že svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že za predpokladu, že k zaplateniu odmeny za služby patriace do pôsobnosti tohto ustanovenia nemôže dôjsť z dôvodu nedostatku likvidity na účtoch úpadcu, uvedené ustanovenie umožňuje domnievať sa, že DPH sa stane splatnou až v okamihu skutočného prijatia odmeny.

75 Ako bolo pripomenuté v bode 60 tohto rozsudku, z uplatnenia článku 63 v spojení s článkom 64 ods. 1 smernice 2006/112 vyplýva, že v prípade plnení, ktoré vedú k postupnému vyúťtovaniu alebo platbám, zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká uplynutím obdobia, na ktoré sa tieto vyúťtovania alebo platby vzťahujú.

76 Takto určený okamih podľa článku 64 ods. 1 smernice 2006/112 je záväzný pre zdaniteľné osoby.

77 V súlade s článkom 63 smernice 2006/112 v spojení s jej odôvodnením 24 totiž vznik DPH a vznik daňovej povinnosti na DPH nie sú prvkami, ktorými môžu zmluvné strany voľne disponovať. Naopak, normotvorca Únie sa snažil čo najviac harmonizovať deň vzniku daňovej povinnosti vo všetkých členských štátoch, aby sa zabezpečil jednotný výber tejto dane [rozsudok z 28. októbra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 47].

78 Článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 teda neumožňuje podmieniť vznik dane a daňovej povinnosti podmienkou skutočného prijatia odmeny splatnej za služby poskytnuté počas daného obdobia. Naopak, po uplynutí tohto obdobia, teda v deň, keď je za normálnych okolností splatná odmena, sa daň stáva nemenne splatnou, hoci táto platba nebola prijatá z akéhokoľvek dôvodu, a to aj z dôvodu nedostatku hotovosti na účte úpadcu.

79 Tento výklad článku 64 ods. 1 smernice 2006/112 potvrdzuje aj systematika smernice.

80 Smernica 2006/112 totiž nevyžaduje, aby sa DPH mohla stať splatnou najneskôr pri vyhotovení faktúry alebo prijatí platby ceny. Ide však iba o možnosť, ktorú môžu členské štáty

podľa článku 66 prvého odseku písm. a) a b) tejto smernice uplatní len pre určité plnenia alebo určité kategórie zdaniteľných osôb odchylnu od článkov 63 až 65 uvedenej smernice [pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. októbra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 49].

81 Okrem toho treba pripomenúť, že situácie, v ktorých príjemca dodania tovaru alebo poskytnutia služieb nezaplatí alebo zaplatí len čiastočne pohľadávku, ktorú má napriek tomu zaplatiť na základe zmluvy uzavretej s dodávateľom alebo poskytovateľom služieb, sa riadia osobitným ustanovením smernice 2006/112, a to jej článkom 90 ods. 1, ktorý stanovuje zníženie základu dane najmä v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia do okamihu uskutočnenia transakcie [pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. októbra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, body 57 a 60].

82 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že za predpokladu, že k zaplateniu odmeny za služby patriace do pôsobnosti tohto ustanovenia nemôže dôjsť z dôvodu nedostatku likvidity na účtoch dlžníka, uvedené ustanovenie neumožňuje domnievať sa, že daňová povinnosť na DPH vzniká až v okamihu skutočného prijatia odmeny.

### **O tretej otázke**

83 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 168 písm. a) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že na účely preukázania existencie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe na jednej strane a transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie na druhej strane stačí, aby zdaniteľná osoba okrem zmluvy, na ktorej sa zakladá transakcia na vstupe, a s ňou súvisiacich faktúr, predložila dôkazy, ktoré preukazujú zvýšenie obratu alebo objemu zdaniteľných transakcií údajne splatných v súvislosti s touto transakciou na vstupe.

84 V zmysle článku 168 písm. a) smernice 2006/112 v rozsahu, v akom sa tovar a služby použijú na účely zdaniteľných transakcií, má zdaniteľná osoba právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný inou zdaniteľnou osobou, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.

85 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe. Systém odpočítaní dane má totiž za cieľ úplne zbaviť podnikateľa záťaže spočívajúcej v DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH tak zaručuje úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH. Ak zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká osoba v čase nadobudnutia tovaru alebo služby, použije tento tovar alebo službu na účely svojich zdaniteľných transakcií, má právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej za uvedený tovar alebo službu (rozsudok z 25. novembra 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, bod 23 a citovaná judikatúra).

86 V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že na to, aby sa zdaniteľnej osobe priznalo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, je v zásade nevyhnutné, aby existovala priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou transakciou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných

transakcií na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 45 a citovaná judikatúra].

87 Právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 46 a citovaná judikatúra].

88 V jednom alebo druhom prípade je nevyhnutné, aby náklady na tovar alebo služby na vstupe boli zahrnuté do ceny konkrétnych transakcií na výstupe alebo do ceny tovarov alebo služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 47 a citovaná judikatúra].

89 Okrem toho Súdny dvor spresnil, že existenciu súvislosti medzi transakciami treba posúdiť vzhľadom na jej objektívny obsah. Daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom prináleží prihliadať na všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, a zohľadniť iba tie transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby. V tomto zmysle bolo rozhodnuté, že treba zohľadniť skutočné používanie tovarov a služieb nadobudnutých na vstupe zdaniteľnou osobou a výlučný dôvod tohto nadobudnutia, pričom toto nadobudnutie treba považovať za kritérium na určenie objektívneho obsahu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 28, a z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 49 a citovanú judikatúru].

90 Preto ak je preukázané, že transakcia nebola uskutočnená na účely zdaniteľných činností zdaniteľnej osoby, túto transakciu nemožno považovať za bezprostredne a priamo súvisiacu s týmito činnosťami v zmysle judikatúry Súdneho dvora, aj keby táto transakcia vzhľadom na svoj objektívny obsah podliehala zdaneniu DPH (rozsudok z 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, bod 37 a citovaná judikatúra).

91 V prípade, ak sa vynaložené náklady týkajú tiež činnosti oslobodenej od dane alebo nepodnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby, DPH zaplatenú z týchto výdavkov bude možné odpočítať len čiastočne (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 30 a citovanú judikatúru).

92 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že C poskytla rumunskej daňovej správe dokumenty preukazujúce zvýšenie jej obratu alebo objemu svojich zdaniteľných transakcií.

93 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa však treba domnievať, že takéto okolnosti samy osebe neumožňujú rumunskej daňovej správe preukázať existenciu súvislosti medzi službami poskytovanými spoločnosťou C na základe zmluvy o spolupráci uzavretej s DDKK a transakciami poskytovanými spoločnosťou C na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane.

94 Toto konštatovanie potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora, z ktorej vyplýva, že článok 168 písm. a) smernice 2006/112 nijako nepodriať výkon práva na odpočítanie kritériu, ktoré sa týka zvýšenia obratu zdaniteľnej osoby, ani všeobecnejšie kritériu ekonomickej rentability transakcie

uskutočnenej na vstupe. V rámci tohto posúdenia skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 85 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade samotné podliehajú DPH. Preto, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho neviedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. novembra 2021, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, body 30 a 35).

95 Naopak, zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že v prejednávanej veci existujú ďalšie skutočnosti, ktoré môžu preukázať požadovanú súvislosť medzi predmetnými transakciami uskutočnenými spoločnosťou C a jej zdaniteľnou činnosťou v zmysle judikatúry citovanej v bode 89 tohto rozsudku, ktoré sa týkajú skutočného používania tovarov a služieb nadobudnutých spoločnosťou C na základe zmluvy o spolupráci uzavretej s DDKK, ako aj dôvodu tohto nadobudnutia.

96 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že podľa článku 11 ods. 1 písm. c) a d) zákona č. 85/2006 o konkurznom konaní na účely ponúkania svojich služieb v rámci daného konkurzného konania dotknutí správcovia konkurznej podstaty a likvidátori predkladajú ponuky v tomto zmysle a v zásade prináleží veriteľom podniku, ktorého sa toto konanie týka, aby určili jedného z nich. Vzhľadom na tento právny kontext sa rumunská daňová správa už vyjadrila k dôvodu predmetnej transakcie, pričom konštatovala, že dohoda o spolupráci medzi C a DDKK bola súčasťou marketingovej stratégie zameranej na prilákanie zákazníkov v rámci začatia činnosti spoločnosti C ako správca konkurznej podstaty alebo likvidátor podnikov v stave platobnej neschopnosti.

97 Okrem toho sa zdá byť relevantné uviesť, pokiaľ ide o skutočné vykonanie tejto dohody o spolupráci, že C pred vnútroštátnym súdom uviedla, že dokumenty, ktoré predložila tretím osobám, majú obchodné meno DDKK.

98 Vnútroštátnemu súdu však prináleží posúdiť pravdivosť vyššie uvedených okolností a zohľadniť ich spolu so všetkými ostatnými okolnosťami, za ktorých došlo k predmetným plneniam na výstupe uskutočneným spoločnosťou C, s cieľom posúdiť, či v prejednávanej veci existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi plneniami na vstupe a plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie.

99 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 168 písm. a) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na preukázanie existencie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe na jednej strane a transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane na druhej strane treba určiť objektívny obsah týchto transakcií, čo predpokladá zohľadnenie všetkých okolností, za ktorých došlo k uvedeným transakciám, a to najmä skutočného používania tovarov a služieb nadobudnutých zdaniteľnou osobou na vstupe, ako aj výlučného dôvodu tohto nadobudnutia, pričom zvýšenie obratu alebo zvýšenie objemu zdaniteľných transakcií nie sú v tejto súvislosti relevantnými skutočnosťami.

#### **O štvrtej otázke**

100 Na úvod treba pripomenúť, že na vnútroštátny súd bola podaná žaloba proti správne rozhodnutiu prijatému v reakcii na odvolanie a že tento vnútroštátny súd sa domnieva, že toto rozhodnutie bolo prijaté v rozpore so zásadou dodržiavania práva na obranu.

101 V tejto súvislosti z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v prejednávanej veci rumunská daňová správa vydala daňový výmer, v ktorom konštatovala nezrovnalosti, najmä pokiaľ ide o okamih vzniku daňovej povinnosti na DPH, ktorý určila C. Toto oznámenie bolo čiastočne potvrdené na záver konania o odvolaní, na základe nových skutkových a právnych okolností, a bez toho, aby bola C vyzvaná, aby zaujala stanovisko k týmto skutočnostiam.

102 Vnútroštátny súd sa domnieva, že toto porušenie práva na obranu nie je nevyhnutne rozhodujúce pre rozhodnutie o opravnom prostriedku. Viedlo by to totiž k zrušeniu rozhodnutia prijatého v odpovedi na odvolanie C len vtedy, ak by sa ukázalo, že v prípade neexistencie tohto porušenia by odvolacie konanie mohlo viesť k inému výsledku. Vnútroštátny súd sa však pýta, či môže zamietnuť žalobu, ktorá mu bola predložená, bez toho, aby vykonal takúto analýzu z dôvodu, že na žiadosť spoločnosti C bol výkon platobného výmeru z 13. augusta 2015 pozastavený.

103 V dôsledku toho treba konštatovať, že svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má všeobecná zásada práva Únie týkajúca sa dodržiavania práva na obranu vykladať v tom zmysle, že v rámci správneho konania o odvolaní proti daňovému výmeru určujúcemu DPH, keď príslušný orgán prijme rozhodnutie založené na nových skutkových a právnych okolnostiach, ku ktorým sa dotknutá osoba nemohla vyjadriť, sa vyžaduje, aby toto rozhodnutie bolo zrušené, hoci na žiadosť dotknutej osoby k odkladu výkonu tohto daňového výmeru dôjde súbežne so žalobou podanou proti tomuto rozhodnutiu na súd.

104 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že dodržiavanie práva na obranu predstavuje základnú zásadu práva Únie, ktorej neoddeliteľnou súčasťou je právo byť vypočutý v každom konaní (rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 28, ako aj citovaná judikatúra).

105 Podľa tejto zásady, ktorá sa uplatní vtedy, ak má správny orgán v úmysle prijať voči osobe rozhodnutie, ktoré nepriaznivo zasahuje do jej postavenia, sa musí osobám, ktorých záujmy toto rozhodnutie významnou mierou ovplyvňuje, umožniť, aby mohli účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať pri svojom rozhodnutí (rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 30, ako aj citovaná judikatúra).

106 Túto povinnosť majú správne orgány členských štátov, keď prijímajú rozhodnutia, ktoré patria do pôsobnosti práva Únie, hoci uplatniteľná právna úprava takúto formálnu požiadavku výslovne nestanovuje (rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 31, ako aj citovaná judikatúra).

107 V prejednávanej veci ide o takýto prípad. Všeobecná zásada dodržiavania práva na obranu sa totiž uplatňuje za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, za akých musí členský štát, aby vyhovel povinnosti vyplývajúcej z uplatňovania práva Únie, podľa ktorej musí prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, ktoré sú vhodné na zabezpečenie toho, že splatná DPH sa bude na jeho území vyberať v plnej výške, ako aj aby bojoval proti podvodom, podriadiť zdaniteľnú osobu daňovej kontrole (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 40).

108 Účelom pravidla, podľa ktorého sa príjemcovi rozhodnutia, ktoré nepriaznivo zasahuje do

jeho právneho postavenia, musí umožniť, aby pred prijatím rozhodnutia predložil pripomienky, je to, aby príslušný orgán rovnako účelne prihliadol na všetky relevantné skutočnosti. Aby sa zaručila účinná ochrana dotknutej osoby alebo dotknutého podniku, je účelom uvedeného pravidla predovšetkým to, aby tieto subjekty mohli opraviť chybu alebo uviesť také skutočnosti týkajúce sa ich osobného stavu, ktoré môžu ovplyvniť prijatie rozhodnutia, jeho neprijatie, alebo to, aby malo taký alebo iný obsah (rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 38, ako aj citovaná judikatúra).

109 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy a skutkové okolnosti zhrnuté v bode 101 tohto rozsudku sa možno domnievať, že v prejednávanej veci právo spoločnosti C byť vypočutá pred prijatím aktu, ktorý jej spôsobuje ujmu, rumunská daňová správa mohla porušiť, čo musí preukázať vnútroštátny súd.

110 Tak by to však nebolo v prípade, ak by nemožnosť spoločnosti C uplatniť svoje stanovisko vo vzťahu k novým skutkovým a právnym okolnostiam zohľadneným v rámci odvolacieho konania nebola výsledkom pochybenia zo strany tohto správneho orgánu, ale uplatnením procesného pravidla sledujúceho uznaný cieľ všeobecného záujmu, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

111 Podľa ustálenej judikatúry totiž základné práva, medzi ktoré patrí dodržiavanie práva na obranu, nie sú absolútnymi právami, ale môžu obsahovať obmedzenia pod podmienkou, že tieto obmedzenia skutočne zodpovedajú cieľom všeobecného záujmu, ktoré predmetné opatrenie sleduje, a z hľadiska sledovaného cieľa nepredstavujú neprimeraný a neprípustný zásah do samotnej podstaty takto zaručených práv (rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 42, ako aj citovaná judikatúra).

112 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že dodatočné vypočutie v rámci opravného prostriedku podaného proti nepriaznivému rozhodnutiu môže byť za určitých podmienok schopné zabezpečiť dodržanie práva byť vypočutý (rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 55, ako aj citovaná judikatúra).

113 Konkrétne vzhľadom na všeobecný záujem Únie na vymožení vlastných príjmov v čo najkratšom čase, čo znamená, že treba, aby daňové kontroly mohli byť vykonané rýchlo a účinne, obmedzenie práva byť vypočutý pred prijatím rozhodnutia spôsobujúceho ujmu, akým je výzva na zaplatenie, môže byť odôvodnené, ak na jednej strane pri podaní opravného prostriedku proti tomuto rozhodnutiu môže dotknutá osoba skutočne navrhnúť prijatie predbežných opatrení, ktoré vedú k odkladu vykonateľnosti predmetného rozhodnutia, a na druhej strane jej tento opravný prostriedok umožňuje účinne vyjadriť svoje stanovisko (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, body 54, 66, 67, ako aj 71).

114 Judikatúra pripomenutá v bodoch 111 až 113 tohto rozsudku sa týka možnosti odôvodniť obmedzenie práva byť vypočutý, ktoré je stanovené vnútroštátnym právom. Vzhľadom na právne a skutkové okolnosti uvedené vnútroštátnym súdom sa však v prejednávanej veci nezdá, že by išlo o otázku takéhoto obmedzenia, čo však prináleží stanoviť vnútroštátnemu súdu.

115 Nič v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, totiž neumožňuje domnievať sa, že by článok 213 Daňového poriadku, ktorý podľa informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom upravuje odvolacie konanie, stanovoval akékoľvek obmedzenie práva odvolať sa byť vypočutý v prípade, že rumunská daňová správa zamýšľa založiť svoje rozhodnutie na nových skutkových a právnych okolnostiach, ku ktorým sa dotknutá osoba nemohla vyjadriť. Naopak, zo štvrtej otázky a s ňou súvisiacich úvah vyplýva, že vnútroštátny súd dospel k záveru, že nevypočutie C pred prijatím

rozhodnutia o jeho odvolaní skutočne predstavuje „vadu“, ktorou mohlo byť porušené právo byť vypočutý.

116 Ako však správne uviedol vnútroštátny súd, každé porušenie práva na obranu počas správneho konania nemusí nevyhnutne viesť k zrušeniu rozhodnutia prijatého na jeho konci.

117 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že ak právo Únie nestanovuje ani podmienky, za ktorých sa musí zabezpečiť dodržiavanie práva na obranu, ani dôsledky porušenia tohto práva, tieto podmienky a dôsledky sa určujú podľa vnútroštátneho práva, pokiaľ opatrenia prijaté v tomto zmysle sú rovnakej povahy ako tie, ktoré sa vzťahujú na jednotlivcov v porovnateľných situáciách podľa vnútroštátneho práva (zásada ekvivalencie), a nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (zásada efektivity) (rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 75, ako aj citovaná judikatúra).

118 Toto riešenie je uplatniteľné v oblasti DPH, keďže smernica 2006/112 neobsahuje ustanovenia týkajúce sa postupov preskúmania, ktoré by mali členské štáty prebrať (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 76).

119 Hoci je pritom možné, že členské štáty umožňujú výkon práva na obranu rovnakými spôsobmi, ako je to v prípade úpravy situácií podľa vnútroštátneho práva, tieto spôsoby musia byť v súlade s právom Únie a predovšetkým nesmú byť v rozpore s potrebným účinkom smernice 2006/112 (pozri analogicky rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 77).

120 Povinnosť uložená vnútroštátnemu súdu zabezpečiť plný účinok práva Únie nemá vždy za dôsledok zrušenie napadnutého rozhodnutia, ak toto rozhodnutie bolo prijaté v rozpore s právom na obranu. Takéto porušenie, najmä práva byť vypočutý, vedie totiž k zrušeniu rozhodnutia vydaného na konci predmetného správneho konania iba vtedy, ak by bez tejto vady mohlo toto konanie dospieť k inému výsledku [pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, body 78 a 79; z 20. decembra 2017, Prequ' Italia, C-276/16, EU:C:2017:1010, bod 62, ako aj zo 4. júna 2020, C. F. (Daňová kontrola), C-430/19, EU:C:2020:429, bod 35]. Naopak okolnosť, že došlo k pozastaveniu výkonu aktu, ktorého zrušenie sa navrhuje súbežne s opravným prostriedkom podaným proti tomuto aktu, nie je relevantná.

121 Za týchto podmienok prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil, do akej miery by odvolacie konanie mohlo viesť k inému výsledku, ak by C bola v priebehu tohto konania vypočutá.

122 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na štvrtú otázku odpovedať tak, že všeobecná zásada práva Únie spočívajúca v dodržiavaní práva na obranu sa má vykladať v tom zmysle, že v rámci správneho konania o odvolaní proti daňovému výmeru určujúcemu DPH, keď príslušný orgán prijme rozhodnutie založené na nových skutkových a právnych okolnostiach, ku ktorým sa dotknutá osoba nemohla vyjadriť, vyžaduje sa, aby rozhodnutie prijaté na konci tohto konania bolo zrušené, ak by bez tejto vady mohlo uvedené konanie viesť k inému výsledku, hoci na žiadosť dotknutej osoby sa odložil výkon tohto daňového výmeru súbežne so žalobou podanou proti tomuto rozhodnutiu na súd.

## O trovách

123 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 Súdný dvor (deviata komora) rozhodol takto:

1. Článok 64 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2008/117/ES zo 16. decembra 2008,

sa má vykladať v tom zmysle, že:

do pôsobnosti odseku 1 tohto článku patria služby, ktoré počas určitého obdobia nepretržite poskytujú správcovia konkurznej podstaty a likvidátori podľa rumunského práva v prospech podnikov, ktoré sú predmetom konkurzného konania, pokiaľ s výhradou overení, ktoré prislúchajú vnútroštátnemu súdu, tieto plnenia vedú k postupnému vyúčtovaniu alebo postupným platbám.

2. Článok 64 ods. 1 smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2008/117,

sa má vykladať v tom zmysle, že:

za predpokladu, že k zaplateniu odmeny za služby patriace do pôsobnosti tohto ustanovenia nemôže dôjsť z dôvodu nedostatku likvidity na účtoch dlžníka, uvedené ustanovenie neumožňuje domnievať sa, že daňová povinnosť na daň z pridanej hodnoty vzniká až v okamihu skutočného prijatia odmeny.

3. Článok 168 písm. a) smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2008/117,

sa má vykladať v tom zmysle, že:

na preukázanie existencie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe na jednej strane a transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane na druhej strane treba určiť objektívny obsah týchto transakcií, čo predpokladá zohľadnenie všetkých okolností, za ktorých došlo k uvedeným transakciám, a to najmä skutočného používania tovarov a služieb nadobudnutých zdaniteľnou osobou na vstupe, ako aj výlučného dôvodu tohto nadobudnutia, pričom zvýšenie obratu alebo zvýšenie objemu zdaniteľných transakcií nie sú v tejto súvislosti relevantnými skutočnosťami.

4. Všeobecná zásada práva Únie spočívajúca v dodržiavaní práva na obranu

sa má vykladať v tom zmysle, že:

v rámci správneho konania o odvolaní proti daňovému výmeru určenému daň z pridanej hodnoty, keď príslušný orgán prijme rozhodnutie založené na nových skutkových a právnych okolnostiach, ku ktorým sa dotknutá osoba nemohla vyjadriť, vyžaduje sa, aby rozhodnutie prijaté na konci tohto konania bolo zrušené, ak by bez tejto vady mohlo uvedené konanie viesť k inému výsledku, hoci na žiadosť dotknutej osoby sa odložil výkon tohto daňového výmeru súbežne so žalobou podanou proti tomuto rozhodnutiu na súd.

Podpisy

\* Jazyk konania: rumunčina.