

62020CJ0182

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 3 czerwca 2021 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia – Korekta odliczeń – Postępowanie upadłościowe – Uregulowanie krajowe przewidujące automatyczny odmowę odliczenia VAT w odniesieniu do transakcji podlegających opodatkowaniu poprzedzających wszczęcie tego postępowania

W sprawie C-182/20

mających za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Suceava (sąd apelacyjny w Suczawie, Rumunia) postanowieniem z dnia 30 marca 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 kwietnia 2020 r., w postępowaniu:

BE,

DT

przeciwko

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

Accer Ipurl Suceava, działający w charakterze syndyka masy upadłości BE,

EP,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: N. Wahl, prezes izby, A. Prechal (sprawozdawczyni), prezes trzeciej izby, i F. Biltgen, sędzia,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

—

w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane, R.I. Hațieganu i A. Wellman, w charakterze pełnomocników,

—

w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i P. Carlin, w charakterze pełnomocników,
podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a w szczególności art. 184–186 tej dyrektywy.

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy BE, przedsiębiorstwem postawionym w stan upadłości, oraz DT, wspólnikiem i członkiem zarządu tego przedsiębiorstwa, a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (okręgowym organem administracyjnym ds. finansów publicznych w Suczawie, Rumunia), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (regionalną dyrekcję generalną finansów publicznych w Jassach, Rumunia) (zwanymi dalej łącznie „organami podatkowymi”), a także Accer Ipurl Suceava, działającym jako syndyk masy upadłości BE, oraz EP, w odniesieniu do decyzji organów podatkowych, wydanej po ogłoszeniu upadłości BE, o korekcie niektórych odliczeń podatku od wartości dodanej (VAT) dokonanych przez BE przed ogłoszeniem upadłości.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT zalicza do transakcji podlegających opodatkowaniu VAT odpłatną dostawę towarów dokonywaną na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

4

Zgodnie z brzmieniem art. 9 ust. 1 owej dyrektywy:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5

Artyku? 167 tej dyrektywy stanowi, ?e prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje si? wymagalny.

6

Artyku? 168 owej dyrektywy przewiduje:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a)

VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

b)

VAT nale?nego od transakcji uznanych za dostawę towarów i ?wiadczenie us?ug zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;

c)

VAT nale?nego od wewn?trzwnotowych naby? towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) [ppkt] (i);

d)

VAT nale?nego od transakcji uznanych za wewn?trzwnotowe nabycia towarów zgodnie z art. 21 i 22;

e)

VAT nale?nego lub zap?aconego z tytu?u importu towarów na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego”.

7

Artyku? 184 dyrektywy VAT stanowi:

„Wst?pne odliczenie podlega korekcie, je?eli jego kwota jest wy?sza lub ni?sza od kwoty odliczenia przys?uguj?cej podatnikowi”.

8

Zgodnie z brzmieniem art. 185 owej dyrektywy:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególno?ci, w przypadku gdy po z?o?eniu deklaracji VAT nast?pi zmiana czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia, na przykad w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obni?ek ceny.

2. W drodze odst?pstwa od ust. 1, korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w ca?oci lub cz?ciowo niezap?aconych, w przypadku nale?ycie udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzie?y w?asno?ci oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o ma?ej warto?ci i próbki, o których mowa w art.

16.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całkowicie lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży”.

9

Artykuł 186 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.

Prawo rumuńskie

10

Artykuł 11 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) (zwaney dalej „kodeksem podatkowym”) stanowi:

„1. Przy określaniu kwoty podatku lub opłaty w rozumieniu niniejszego kodeksu organy podatkowe mogą nie uwzględniać transakcji pozbawionej celu gospodarczego lub dokonać zmiany kwalifikacji transakcji w taki sposób, aby odzwierciedlała jej treść gospodarczą.

[...]”.

11

Artykuł 148 kodeksu podatkowego, zatytułowany „Korekta podatku podlegającego odliczeniu w związku z nabyciem usług lub towarów innych niż dobra inwestycyjne”, stanowi:

„1. W zakresie, w jakim przepisy dotyczące dostawy lub świadczenia na własną rzecz nie mają zastosowania, wstępne odliczenie podlega korekcie w następujących przypadkach:

a)

kwota odliczenia jest wyższa lub niższa od przysługującej podatnikowi;

b)

zmiany czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia nastąpiły po złożeniu deklaracji VAT [...];

c)

podatnik traci prawo do odliczenia podatku od niedostarczonych rzeczy ruchomych i niewykorzystanych usług w przypadku zaistnienia takich zdarzeń jak: zmiany przepisów prawa lub przedmiotu działalności przedsiębiorstwa, przypisanie towarów lub usług do transakcji uprawniających do odliczenia, a następnie do dokonania transakcji nieuprawniających do odliczenia, lub uznanie towarów za zaginione.

[...]”.

12

Zgodnie z art. 149 kodeksu podatkowego, zatytułowanym „Korekta podatku podlegającego odliczeniu w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych”:

„[...]

2. Jeżeli przepisy dotyczące dostawy lub świadczenia na własną rzecz nie mają zastosowania, podlegający odliczeniu podatek od dóbr inwestycyjnych podlega korekcie w przypadkach, o których mowa w ust. 4 lit. a)–d) [...].

[...]

4. Korekty podatku podlegającego odliczeniu, o której mowa w ust. 1 lit. d), dokonuje się:

a)

w wypadku gdy dobra inwestycyjne są wykorzystywane przez podatnika:

1)

w całości lub w części, do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem towarów, których nabycie podlega ograniczeniu do 50% prawa do odliczenia [...];

2)

do transakcji nieuprawniających do odliczenia;

3)

do transakcji uprawniających do odliczenia innego niż wspomniane odliczenie;

b)

w przypadku gdy dokonano zmian czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia;

c)

w przypadku gdy dobro inwestycyjne, w odniesieniu do którego prawo do odliczenia zostało w całości lub w części ograniczone, stanowi przedmiot takiej transakcji, dla której podatek podlega odliczeniu. W przypadku dostawy towarów dodatkowa kwota podatku podlegającego odliczeniu jest ograniczona do kwoty podatku pobranego w związku z dostawą danego towaru;

d)

gdy dobro inwestycyjne przestaje istnieć [...]

[...]”.

13

Artykuł 3 Legge nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (ustawy nr 85/2006 o postępowaniu upadłościowym) (zwanej dalej „ustawą o postępowaniu upadłościowym”) stanowi:

„[...]

23. »Postępowanie upadłościowe« oznacza grupowe i równorzędne postępowanie w sprawie

upadłości, które znajduje zastosowanie do dłużnika w celu likwidacji jego majątku na zaspokojenie zobowiązań, po którym następuje wykreślenie dłużnika z rejestru, do którego jest on wpisany.

[...]”.

14

Zgodnie z art. 47 ustawy o postępowaniu upadłościowym:

„[...]

7. Od chwili ogłoszenia upadłości dłużnik może prowadzić jedynie działalność niezbędną do przeprowadzenia czynności likwidacyjnych [...]”.

15

Artykuł 116 ustawy o postępowaniu upadłościowym stanowi:

„1. Likwidacja dóbr wchodzących w skład majątku dłużnika jest dokonywana przez syndyka pod kontrolą sądziego komisarza. W celu maksymalnego zwiększenia wartości majątku dłużnika syndyk podejmie wszelkie kroki w celu wprowadzenia go do obrotu w odpowiedniej formie, przy czym koszty reklamy ponoszone są z majątku dłużnika.

2. Likwidacja rozpoczyna się niezwłocznie po zakończeniu inwentaryzacji przez syndyka i zwołaniu operatu szacunkowego. Dobra mogą być sprzedawane łącznie, jako całość w stanie sprawnym, lub pojedynczo. Metoda sprzedaży aktywów, czyli sprzedaż w drodze publicznej licytacji, bezpośrednich negocjacji, czy też połączenia obu tych metod, jest zatwierdzana przez zgromadzenie wierzycieli na wniosek syndyka. Syndyk przedstawia również na ogólnym zgromadzeniu wierzycieli rozliczenie sprzedaży odpowiadające wybranym przez niego metodom sprzedaży.

[...]”.

16

Artykuł 123 ustawy o postępowaniu upadłościowym przewiduje:

„W przypadku upadłości wierzytelności są zaspokajane w następującej kolejności:

1)

podatki, opłaty skarbowe i inne wydatki związane z postępowaniem ustanowionym niniejszą ustawą [...];

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

17

BE, w której DT ma status wspólnika i członka zarządu, jest spółką, która prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy VAT. Wyrokiem z dnia 10 lutego 2015 r. Tribunalul Suceava (sąd okręgowy w Suczawie, Rumunia) postanowił o otwarciu postępowania upadłościowego wobec BE.

18

Po ogłoszeniu upadłości BE została poddana kontroli podatkowej, która zakończyła się wydaniem decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego z dnia 26 listopada 2015 r. Decyzja ta nakłada na BE między innymi obowiązek zapłaty kwoty 646259 lei rumuńskich (RON) (około 132000 EUR) tytułem korekty odliczeń VAT dokonanych przez BE za okres od dnia 20 maja 2013 r. do dnia 13 lutego 2014 r., w którym prowadziła ona działalność gospodarczą i była zarejestrowana jako podatnik VAT. Kwota ta składa się z kwoty 535409 RON (około 109000 EUR) tytułem odliczeń dotyczących towarów i materiałów w wysokości 55134 RON (około 11400 EUR) tytułem odliczeń dotyczących dóbr inwestycyjnych i 55716 RON (około 11600 EUR) tytułem odliczeń dotyczących umowy najmu nieruchomości.

19

Decyzję z dnia 22 stycznia 2018 r. wniesione przez BE i DT odwołanie od wskazanej decyzji podatkowej zostało oddalone, ponieważ organy podatkowe uznały, że BE zaprzestała prowadzenia działalności gospodarczej w chwili ogłoszenia upadłości. Organy te stwierdziły w tym względzie, że takie ogłoszenie upadłości wymaga przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego i sprzedaży dóbr w celu spłaty długów, a transakcje przeprowadzone w ramach tego postępowania nie mają same w sobie celu gospodarczego. Zdaniem tych organów okoliczności, że sprzedaż dóbr w ramach postępowania upadłościowego została objęta VAT, jest bez znaczenia.

20

Tribunalul Suceava (sąd okręgowy w Suczawie) uwzględnił wniesioną przez skarżących w postępowaniu głównym skargę na decyzję określej wysokości zobowiązania podatkowego z dnia 26 listopada 2015 r. i decyzję w przedmiocie odwołania z dnia 22 stycznia 2018 r. Wyrokiem z dnia 18 czerwca 2019 r. sąd odsyłający uwzględnił apelację wniesioną przez organy podatkowe od wyroku tego sądu, w związku z czym BE jest nadal zobowiązana do zapłaty kwoty 646259 RON (około 132000 EUR) określonej w tej decyzji podatkowej. Sąd odsyłający potwierdził w tym kontekście przyjętą przez organy podatkowe wykładnię prawa krajowego, zgodnie z którą wszczęcie postępowania upadłościowego samo w sobie należy uznać za przyczynę ustania prawa do odliczenia, ponieważ transakcje dokonane w toku tego postępowania nie mają celu gospodarczego.

21

Skarżący w postępowaniu głównym wniosli do wspomnianego sądu skargę rewizyjną, powołując się na naruszenie dyrektywy VAT.

22

W tym względzie skarżący w postępowaniu głównym utrzymują w szczególności, że zarówno przed ogłoszeniem upadłości BE, jak i w trakcie postępowania upadłościowego przedsiębiorstwo to było prawidłowo zarejestrowane jako podatnik VAT, tak że działalność związana z postępowaniem upadłościowym, to znaczy sprzedaż towarów i nieruchomości oraz

wynajem nieruchomości, pozostała objęta zakresem stosowania VAT, który nadal był pobierany.

23

Zdaniem sądu odsyłającego powstaje zatem pytanie, czy prawo Unii pozwala na automatyczne uznanie transakcji dokonanych w toku postępowania upadłościowego za niemające celu gospodarczego, co oznaczałoby, że wszczęcie tego postępowania zobowiązuje podmiot gospodarczy do automatycznej korekty na rzecz państwa VAT pobieranego od transakcji gospodarczych poprzedzających wszczęcie tego postępowania, i to pomimo faktu, że podmiot ten w trakcie wszczęcia wobec niego postępowania upadłościowego pozostawał podatnikiem do celów VAT, z wyjątkiem krótkiego okresu trzech tygodni, a sprzedaż dóbr w ramach upadłości podlegała opodatkowaniu VAT.

24

Ponadto, gdyby Trybunał uznał, że taka automatyczna korekta jest uzasadniona i zgodna z prawem Unii, sąd odsyłający uważa również za konieczne wyjaśnienie kwestii, czy taki sposób postępowania jest proporcjonalny do zamierzonego celu.

25

Sąd ten wyjaśnia ponadto, że w niniejszym przypadku likwidacja aktywów została zakończona i że w związku z dokonanymi w tym okresie czynnościami ostatecznie nie przyznano żadnego odliczenia.

26

W tych okolicznościach Curtea de Apel Suceava (sąd apelacyjny w Suczawie, Rumunia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy dyrektywa [VAT] i zasady neutralności podatkowej, prawa do odliczenia VAT i pewnośc obywateli podatkowych stoją na przeszkodzie, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, przepisom krajowym, które wraz ze wszczęciem postępowania upadłościowego wobec podmiotu gospodarczego nakładają na niego automatycznie i bez dalszej weryfikacji obowiązek dokonania korekty VAT w drodze odmowy prawa do odliczenia VAT związanego z transakcjami podlegającymi opodatkowaniu poprzedzającymi ogłoszenie upadłości oraz nakazują podmiotowi gospodarczemu zapłacić VAT podlegającego odliczeniu? Czy zasada proporcjonalności stoi na przeszkodzie, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, takim przepisom prawa krajowego, biorąc pod uwagę konsekwencje ekonomiczne dla podmiotu gospodarczego i ostateczny charakter takiej korekty?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

27

Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 184–186 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym lub praktyce krajowej, zgodnie z którymi wszczęcie postępowania upadłościowego wobec podmiotu gospodarczego, wiążąc się z likwidacją jego aktywów na rzecz jego wierzycieli, powoduje automatycznie obowiązek dokonania przez ten podmiot korekty odliczonego VAT zrealizowanych w odniesieniu do towarów i usług nabytych przed ogłoszeniem upadłości.

Należy przypomnieć, że prawo do odliczenia przewidziane w art. 168 dyrektywy VAT stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu [zob. podobnie wyrok z dnia 18 marca 2021 r., A. (Wykonanie prawa do odliczenia), C-895/19, EU:C:2021:216, pkt 32].

Mechanizm korekty odliczeń przewidziany w art. 184–186 dyrektywy VAT sam stanowi integralną część ustanowionego przez tę dyrektywę systemu odliczeń VAT. Ma on na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność VAT, tak aby transakcje dokonane na wcześniejszym etapie nadal uprawniały do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim służyły do realizacji świadczeń objętych takim podatkiem. Mechanizm ów ma zatem na celu ustanowienie przejrzystości i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego VAT a wykorzystaniem danych towarów i usług do podlegających opodatkowaniu transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, pkt 27).

We wspólnym systemie VAT bowiem jedynie podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatników do celów opodatkowanych transakcji podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego jest związane z poborem podatku należnego. Gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania transakcji zwolnionych z podatku lub nieobjętych zakresem stosowania VAT, nie ma miejsca ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego (wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, pkt 21).

W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że organy podatkowe dokonały korekty odliczeń VAT zrealizowanych przez BE w odniesieniu do towarów i usług nabytych w okresie od dnia 20 maja 2013 r. do dnia 13 lutego 2014 r., wychodząc z założenia, że ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa takiego jak BE musi prowadzić do zakończenia jego działalności gospodarczej. Podniosły one w tym względzie, że transakcje przeprowadzone w następstwie takiego ogłoszenia upadłości służyły wyłączenie likwidacji aktywów przedsiębiorstwa na rzecz jego wierzycieli, tak że nie mają one celu gospodarczego.

W tym względzie Trybunał orzekł, że o ile dyrektywa VAT zakreśla bardzo szeroko zakres zastosowania VAT, o tyle podatkiem tym objęta jest wyłączenie działalności o charakterze gospodarczym. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, dotyczącym opodatkowanych transakcji, VAT podlegają bowiem, między innymi, odpłatne dostawy towarów dokonane na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze (wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, pkt 24, 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

Wynika z tego, że w przypadku gdyby okazało się, że od momentu wszczęcia postępowania upadłościowego nie ma już możliwości prowadzenia żadnej działalności gospodarczej, od chwili wszczęcia postępowania upadłościowego nie można już mówić o transakcjach podlegających opodatkowaniu, które mogłyby pozwolić na skorzystanie z prawa do odliczenia (zob. podobnie

wyroku z dnia 9 listopada 2017 r., Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, pkt 35), co powoduje konieczność korekty odliczeń zgodnie z prawem krajowym transponującym art. 184–186 dyrektywy VAT.

34

Sąd odsyłający wskazuje jednak, że ma wątpliwości co do założeń, o którym mowa w pkt 31 niniejszego wyroku, zgodnie z którym ogłoszenie upadłości podmiotu gospodarczego w sposób konieczny kończy jego działalność gospodarczą.

35

Należy zatem zbadać kwestię, czy działalność gospodarczą można uznać za zakończoną z powodu ogłoszenia upadłości danego podmiotu gospodarczego w zakresie, w jakim owo ogłoszenie upadłości skutkuje, zgodnie z przepisami przewidzianymi w prawie krajowym, tym, że transakcje dokonane po tym ogłoszeniu mogły służyć jedynie likwidacji aktywów tego podmiotu na rzecz jego wierzycieli.

36

Artykuł 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi, że podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Ponadto pojęcie „działalności gospodarczej” zdefiniowane jest w art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, a w szczególności jako obejmujące czynności polegające na wykorzystywaniu majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych celem uzyskania stałego dochodu.

37

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem analiza tych definicji wskazuje na szeroki zakres stosowania pojęcia „działalności gospodarczej” oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów. Działalność kwalifikuje się zatem, co do zasady, jako działalność gospodarczą, jeżeli ma ona charakter trwały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez podmiot dokonujący danej transakcji (wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

38

W konsekwencji, ponieważ działalność należy rozpatrywać samodzielnie, niezależnie od jej celu lub wyników, fakt, że wszczęcie postępowania upadłościowego wobec podatnika zmienia, zgodnie ze szczegółowymi zasadami przewidzianymi w tym względzie w prawie krajowym, cele transakcji tego podatnika w tym znaczeniu, że cele te nie obejmują już trwałego prowadzenia jego przedsiębiorstwa, lecz dotyczą wyłącznie jego likwidacji w celu rozliczenia długów, a następnie jego rozwiązania, nie może sam w sobie wpływać na gospodarczy charakter transakcji dokonanych w ramach tego przedsiębiorstwa.

39

Ponadto, jak podkreśliła Komisja Europejska, wykładnia ta narzuca się również w świetle zasady neutralności podatkowej, która sprzeciwia się w szczególności temu, aby dwie transakcje identyczne lub podobne z punktu widzenia konsumenta, które są wobec siebie konkurencyjne, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 4 marca 2021 r.,

40

Nawet bowiem jeżeli wszczęcie postępowania upadłościowego, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, oznacza zwykle zniknięcie danego przedsiębiorstwa, nie zmienia to faktu, że dopóki przedsiębiorstwo to kontynuuje działalność w trakcie postępowania upadłościowego, konkuruje ono z innymi podatnikami świadczącymi usługi podobne do jego własnych, w związku z czym dane usługi powinny być co do zasady traktowane w ten sam sposób do celów VAT.

41

Wydaje się zresztą, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, że w niniejszej sprawie BE nadal w toku postępowania upadłościowego była zarejestrowana jako podatnik, a organy podatkowe opodatkowały VAT transakcje, które zostały dokonane w ramach tego postępowania, co potwierdza, że BE rzeczywiście kontynuowała działalność gospodarczą i dokonywała transakcji opodatkowanych mimo ogłoszenia upadłości.

42

W tych okolicznościach nie można zakładać, że wszczęcie postępowania upadłościowego przerwało ciągły i bezpośredni związek między prawem do odliczenia naliczonego VAT a wykorzystaniem odnośnych towarów lub usług dla celów transakcji objętych podatkiem należnym oraz że dany podatnik jest zobowiązany do uiszczenia kwoty odliczonego VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, pkt 46).

43

Wreszcie, wbrew temu, co zasadniczo podniósł rząd rumuński, w sytuacji gdy dany podatnik był zobowiązany najpierw do dokonania korekty odliczeń VAT naliczonego ze względu na ogłoszenie upadłości, pomimo kontynuowania działalności gospodarczej, możliwość zdania nastąpi od niego, aby dane kwoty zostały mu zwrócone w całości ze względu na to, że w toku postępowania upadłościowego kontynuował on swoją działalność gospodarczą, nie może zrekompensować ograniczenia jego prawa do odliczenia wynikającego z tego obowiązku korekty ustanowionego przez prawo krajowe.

44

Wymaganie bowiem – na co wskazała również Komisja – od danego przedsiębiorstwa, w następstwie decyzji w sprawie korekty, faktycznej zapłaty jakoby należnego VAT stanowi dla tego przedsiębiorstwa przeszkodą w odliczeniu naliczonego VAT z racji tego, iż zmusza je do zaangażowania środków do czasu zwrotu przez organy podatkowe nienależnego zapłaconego VAT, podczas gdy inne podmioty, które nie zostały postawione w stan upadłości, mogą wykorzystać te środki do celów swej działalności gospodarczej bez konieczności dokonania takiej zapłaty (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, pkt 44).

45

W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 184–186 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym lub praktyce krajowej, zgodnie z którymi wszczęcie postępowania upadłościowego wobec podmiotu gospodarczego, wiąże się z likwidacją jego aktywów na rzecz jego wierzycieli,

powoduje automatycznie obowiązek dokonania przez ten podmiot korekty odliczeń VAT zrealizowanych w odniesieniu do towarów i usług nabytych przed ogłoszeniem upadłości, jeżeli wszczęcie takiego postępowania nie może przeszkodzić kontynuacji działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy w rozumieniu art. 9 tej dyrektywy, w szczególności w celu likwidacji danego przedsiębiorstwa.

W przedmiocie kosztów

46

Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 184–186 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym lub praktyce krajowej, zgodnie z którymi wszczęcie postępowania upadłościowego wobec podmiotu gospodarczego, wiążące się z likwidacją jego aktywów na rzecz jego wierzycieli, powoduje automatycznie obowiązek dokonania przez ten podmiot korekty odliczeń podatku od wartości dodanej zrealizowanych w odniesieniu do towarów i usług nabytych przed ogłoszeniem upadłości, jeżeli wszczęcie takiego postępowania nie może przeszkodzić kontynuacji działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy w rozumieniu art. 9 tej dyrektywy, w szczególności w celu likwidacji danego przedsiębiorstwa.

Podpisy

(*1) Język postępowania: rumuński.