

62020CJ0182

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

3. juuni 2021 (*1)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Mahaarvamisõigus – Mahaarvamise korrigeerimine – Pankrotimenetlus – Liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette, et enne selle menetluse algatamist tehtud maksustatavate tehingutega seotud käibemaksu automaatselt maha arvata ei lubata

Kohtuasjas C-182/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Suceava (Suceava apellatsioonikohus, Rumeenia) 30. märtsi 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. aprillil 2020, menetluses

BE,

DT

versus

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

Accer Ipurl Suceava, BE likvideerija,

EP,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president N. Wahl, kolmanda koja president A. Prechal (ettekandja) ja kohtunik F. Biltgen,

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

—

Rumeenia valitsus, esindajad: E. Gane, R. I. Hațieganu ja A. Wellman,

—

Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja P. Carlin,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi

ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1

Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 184–186 tõlgendamist.

2

Taotlus on esitatud ühelt poolt ettevõtja BE, kelle pankrot on välja kuulutatud, ja DT, kes on selle ettevõtte osanik ja juhataja, ning teiselt poolt Administrația Județeană de Finanțelor Publice Suceava (Suceava maksuameti maakondlik keskus, Rumeenia), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (Iași maksuameti piirkondlik keskus, Rumeenia) (edaspidi mõlemad koos „maksuhaldur“), BE likvideerija Accer Ipurl Suceava ja EP vahelises kohtuvaidluses maksuhalduri otsuse üle, mis on vastu võetud pärast BE pankroti väljakuulutamist ja millega korrigeeritakse käibemaksu mahaarvamisi, mille BE oli teinud enne pankroti väljakuulutamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3

Vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktile a maksustatakse käibemaksuga kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuselase poolt, kes sellena tegutseb.

4

Selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

5

Nimetatud direktiivi artiklis 167 on sätestatud, et mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

6

Sama direktiivi artiklis 168 on sätestatud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a)

käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

b)

artikli 18 punkti a ja artikli 27 kohaselt kaubatarnete ja teenuste osutamisenä käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

c)

artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;

d)

artiklite 21 ja 22 kohaselt kaupade ühendusesisese soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

e)

sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.“

7

Käibemaksudirektiivi artikkel 184 näeb ette:

„Esiõlgset mahaõrvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.“

8

Selle direktiivi artikkel 185 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Mahaõrvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaõrvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.

2. Erandina lõikest 1 ei tehta korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artiklis 16 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.“

9

Direktiivi artiklis 186 on sätestatud:

„Liikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.“

Rumeenia õigus

10

Seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, edaspidi „maksuseadustik“) artiklis 11 on sätestatud:

„1. Maksu suuruse kindlaksmääramisel käesoleva seadustiku tähenduses võib maksuhaldur jätta arvesse võtmata tehingu, millel puudub majanduslik eesmärk, või kvalifitseerida tehingu ümber nii, et see kajastaks tehingu majanduslikku sisu.

[...]“.

11

Maksuseadustiku artiklis 148 „Mahaarvatava maksu korrigeerimine teenuste või sellise kauba soetamisel, mis ei ole kapitalikaup“ on sätestatud:

„1. Kui iseendale tarnimist või iseendale teenuse osutamist käsitlevaid eeskirju ei kohaldata, korrigeeritakse esialgset mahaarvamist järgmistel juhtudel:

a)

mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud;

b)

pärast käibedeklaratsiooni esitamist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid [...];

c)

maksukohustuslane kaotab õiguse arvata maha maksu kätte toimetamata jäänud vallasasjadelt ja kasutamata teenustelt selliste sündmuste korral nagu seadusemuudatused, tegevusala muutmine, kaupade ja teenuste arvamine tehingu hulka, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ning hiljem nende arvamine tehingute hulka, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, ning kauba puudujääk.

[...]“.

12

Maksuseadustiku artikkel 149 „Mahaarvatava maksu korrigeerimine kapitalikaupade puhul“ näeb ette:

„[...]“

2. Kui iseendale tarnimist või iseendale teenuse osutamist käsitlevaid eeskirju ei kohaldata, korrigeeritakse kapitalikaupadega seotud esialgset mahaarvamist lõike 4 punktides a–d nimetatud juhtudel [...]

[...]

4. Mahaarvatavat maksu korrigeeritakse lõike 1 punkti d kohaselt:

a)

kui maksukohustuslane kasutab kapitalikaupa:

1)

täielikult või osaliselt muudel eesmärkidel kui majandustegevuseks, välja arvatud kaubad, mille soetamisel on mahaarvamisõigusele seatud 50% piirang [...];

2)

tehingute tarvis, mis ei too kaasa käibemaksu mahaarvamise õigust;

3)

tehingute tarvis, mis toovad kaasa käibemaksu mahaarvamise õiguse esialgsest mahaarvamisest erinevas määras;

b)

kui mahaarvatud maksu arvutamisel kasutatud tegurid on muutunud;

c)

kui kapitalikaupa, mille puhul on mahaarvamisõigus täielikult või osaliselt piiratud, kasutatakse mis tahes tehingus, mille puhul võib maksu maha arvata. Kaubatarne puhul on täiendav mahaarvatav käibemaksusumma piiratud asjaomaselt kaubatarnelt kogutud maksusummaga;

d)

kui kapitalikaup lakkab olemast [...]

[...]“.

13

Seaduse nr 85/2006 maksejõuetusmenetluse kohta (Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței) (edaspidi „maksejõuetuse seadus“) artiklis 3 on sätestatud:

„[...]“

23) pankrotimenetlus on kollektiivne ja võrdõiguslik maksejõuetusmenetlus, mida kohaldatakse võlgniku suhtes tema vara müügiks tema kohustuste katteks, millele järgneb võlgniku kustutamine registrist, kus ta on registreeritud;

[...]“.

Maksejõuetuse seaduse artiklis 47 on sätestatud:

„[...]“

7. Alates pankroti väljakuulutamisest võib võlgnik tegeleda üksnes müügitehingute läbiviimiseks vajaliku tegevusega.“

Maksejõuetuse seaduse artiklis 116 on sätestatud:

„1. Võlgniku vara hulka kuuluvate asjade müügi viib läbi pankrotihaldur pankrotikohtuniku kontrolli all. Võlgniku varade väärtuse suurendamiseks teeb pankrotihaldur sobival viisil kõiki vara turuleviimise toiminguid, kusjuures reklaamikulud kantakse võlgniku vara arvelt.

2. Müük algab kohe pärast inventuuri lõpetamist pankrotihalduri poolt ja hindamisaruande esitamist. Vara võib müüa kogumis, töökorras tervikuna või eraldi. Võlausaldajate üldkoosolek kiidab pankrotihalduri ettepanekul heaks vara müümise meetodi, nimelt müügi avalikul enampakkumisel, otseläbirääkimistega või mõlema kombinatsiooni. Pankrotihaldur esitab võlausaldajate üldkoosolekule ka müügieeskirjad, mis vastavad tema valitud müügitingimustele.

[...]“.

Maksejõuetuse seaduse artiklis 123 on ette nähtud:

„Pankroti korral rahuldatakse nõuded järgmises järjekorras:

1)

maksud, lõivud ja muud käesoleva seadusega kehtestatud menetlusega seotud kulud, [...];

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

BE, mille osanik ja juhataja on DT, on äriühing, kes tegeles majandustegevusega käibemaksudirektiivi tähenduses. Tribunalul Suceava (Suceava esimese astme kohus, Rumeenia) kuulutas 10. veebruari 2015. aasta otsusega alustatuks BE pankrotimenetluse.

Pärast pankroti väljakuulutamist viidi BE suhtes läbi maksukontroll, mis lõppes 26. novembri 2015. aasta maksuotsuse vastuvõtmisega. Selle otsuse kohaselt on BE kohustatud tasuma muu hulgas 646259 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 132000 eurot) seoses selle käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisega, mille ta oli maha arvanud ajavahemikul 20. maist 2013 kuni 13. veebruarini 2014, mil ta tegeles majandustegevusega ja oli registreeritud käibemaksukohustuslasena. See summa koosneb 535409 leust (ligikaudu 109000 eurot), mis tuleneb kaupade ja tarbekaupadega seotud mahaarvamistest, 55134 leust (ligikaudu 11400 eurot), mis tuleneb kapitalikaupadega

seotud mahaarvamistest, ja 55716 leust (ligikaudu 11600 eurot), mis tuleneb kinnisasja üürilepinguga seotud mahaarvamistest.

19

BE ja DT vaie maksuotsuse peale jäeti 22. jaanuari 2018. aasta otsusega rahuldamata, kuna maksuhaldur leidis, et BE lõpetas majandustegevuse pankroti väljakuulutamise hetkest. Maksuhaldur märkis sellega seoses, et kuna pankroti väljakuulutamine toob kaasa likvideerimismenetluse ja vara müügi võlgade tagasimaksmiseks, ei ole selle menetluse raames tehtud tehingutel iseenesest majanduslikku eesmärki. Maksuhalduri arvates ei ole tähtsust asjaolul, et vara müük pankrotimenetluses oli käibemaksuga maksustatud.

20

Tribunalul Suceava (Suceava esimese astme kohus) rahaldas kaebuse, mille põhikohtuasja kaebajad olid esitanud 26. novembri 2015. aasta maksuotsuse ja 22. jaanuari 2018. aasta vaideotsuse peale. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rahaldas 18. juuni 2019. aasta kohtuotsusega maksuhalduri poolt selle kohtu otsuse peale esitatud apellatsioonkaebuse, mistõttu BE on endiselt kohustatud tasuma maksuotsuses kindlaks määratud summa 646259 leud (ligikaudu 132000 eurot). Eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitas selles kontekstis riigisisese õiguse tõlgendust, millest lähtus maksuhaldur ja mille kohaselt tuleb pankrotimenetluse algatamist pidada iseenesest mahaarvamisoiguse lõppemise põhjuseks, kuna selle menetluse kestel tehtud tehingutel ei ole majanduslikku eesmärki.

21

Põhikohtuasja kaebajad esitasid nimetatud kohtule teistmisavalduse, väites, et rikutud on käibemaksudirektiivi.

22

Sellega seoses väidavad põhikohtuasja kaebajad eelkõige, et nii enne BE pankroti väljakuulutamist kui ka pankrotimenetluse ajal oli see ettevõtja nõuetekohaselt registreeritud käibemaksukohustuslasena, mistõttu pankrotimenetlusega seotud tegevus, st kaupade ja ehitiste müük ning hoonete üürileandmine, jäid käibemaksu – mida jätkuvalt koguti – kohaldamisalasse.

23

Seega tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul küsimus, kas liidu õigus lubab pankrotimenetluse käigus tehtud tehinguid käsitada automaatselt tehingutena, millel ei ole majanduslikku eesmärki, mis tähendab, et selle menetluse algatamine kohustab ettevõtjat automaatselt korrigeerima riigi kasuks käibemaksu, mis on kogutud enne selle menetluse algatamist tehtud tehingutelt, ja seda hoolimata asjaolust, et ettevõtja säilitas tema suhtes algatatud pankrotimenetluse jooksul, välja arvatud lühike kolme nädala pikkune ajavahemik, käibemaksukohustuslase staatuse ja et vara müük pankroti käigus oli käibemaksuga maksustatud.

24

Lisaks, juhuks kui Euroopa Kohus peaks leidma, et niisugune automaatne korrigeerimine on õiguspärane ja liidu õigusega kooskõlas, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus vajalikuks selgitada ka küsimust, kas selline toimimisviis on taotletava eesmärgi suhtes proportsionaalne.

25

Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab veel, et käesoleval juhul on vara müük lõppenud ja et selle ajal tehtud tehingute puhul ei lubatud lõpuks teha ühtki mahaarvamist.

26

Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel Suceava (Suceava apellatsioonikohus, Rumeenia) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiiviga] ning neutraalse maksustamise, käibemaksu mahaarvamise õiguse ja maksualase õiguskindluse põhimõttega on sellises olukorras nagu põhikohtuasjas vastuolus riigisisised õigusnormid, mis nõuavad ettevõtja pankrotimenetluse algatamise korral automaatselt ja ilma edasiste kontrollideta käibemaksu korrigeerimist nii, et käibemaksu ei lubata maha arvata maksustatavatelt tehingutelt, mis olid tehtud enne pankroti väljakuulutamist, ja ettevõtjat kohustatakse mahaarvatavat käibemaksu tasuma? Kas niisugused riigisisised õigusnormid on sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega, võttes arvesse ettevõtjale tekitatavaid majanduslikke tagajärgi ja sellise korrigeerimise lõplikkust?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

27

Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikleid 184–186 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mille kohaselt toob ettevõtja suhtes pankrotimenetluse algatamine, mis nõuab tema varade müüki võlausaldajate huvides, automaatselt kaasa ettevõtja kohustuse korrigeerida käibemaksu mahaarvamisi, mille ta on teinud enne pankroti väljakuulutamist omandatud kaupadelt ja teenustelt.

28

Tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artiklis 168 sätestatud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt kitsendada (vt selle kohta 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus A. (mahaarvamisõiguse kasutamine), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 32).

29

Käibemaksudirektiivi artiklites 184–186 ette nähtud mahaarvamise korrigeerimise mehhanism on selle direktiiviga kehtestatud käibemaksu mahaarvamise korra olemuslik osa. Selle eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem tehtud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamisõiguse ainult selles osas, milles need on seotud maksustatavate tehingutega. Niisiis on korrigeerimismehhanismi eesmärk tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning niisuguste hilisemate tehingute tarbeks kaupade ja teenuste kasutamise vahel, millelt arvestatakse käibemaksu (vt selle kohta 27. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punkt 27).

30

Nimelt võib ühises käibemaksusüsteemis maha arvata üksnes maksu, millega maksustati eelmises etapis maksukohustuslase maksustatavate tehingute jaoks kasutatud kaubad või teenused. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on seotud maksu kogumisega järgnevas etapis. Kui maksukohustuslase omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvates tehingutes, ei või maksu sisse nõuda ega

sisendkäibemaksu maha arvata (9. juuli 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 21).

31

Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et maksuhaldur korrigeeris käibemaksu mahaarvamist, mida BE oli teinud ajavahemikus 20. maist 2013 kuni 13. veebruarini 2014 soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt, tuginedes eeldusele, et sellise ettevõtja nagu BE pankroti väljakuulutamise lõpetab tingimata tema majandustegevuse. Nad väitsid selle kohta, et pärast pankroti väljakuulutamist tehtud tehingud on mõeldud üksnes ettevõtja varade müügiks tema võlausaldajate huvides, mistõttu neil tehingutel ei ole majanduslikku eesmärki.

32

Sellega seoses on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et kuigi käibemaksudirektiiv määratleb käibemaksu laia kohaldamisala, on selle maksuga hõlmatud üksnes majanduslikku laadi tegevus. Vastavalt selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punktile a, mis käsitleb maksustatavaid tehinguid, maksustatakse käibemaksuga kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb (17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punktid 24 ja 25 ning seal viidatud kohtupraktika).

33

Sellest jäeldub, et juhul, kui ilmneb, et alates pankrotimenetluse algatamisest ei ole enam võimalik majandustegevust teostada, ei saa sellest algatamisest alates teha ka maksustatavaid tehinguid, mis lubaksid mahaarvamisõigust kasutada (vt selle kohta 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punkt 35), mis muudab vajalikuks mahaarvamiste korrigeerimise vastavalt liikmesriigi õigusele, millega võetakse üle käibemaksudirektiivi artiklid 184–186.

34

Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et ta kahtleb käesoleva kohtuotsuse punktis 31 nimetatud eelduses, et ettevõtja pankroti väljakuulutamise lõpetab tingimata tema majandustegevuse.

35

Seega tuleb analüüsida küsimust, kas ettevõtja majandustegevust võib pidada tema pankroti väljakuulutamise tõttu lõppenuks, kuna pankroti väljakuulutamise tagajärg on vastavalt riigisisese õiguses ette nähtud eeskirjadele see, et pärast väljakuulutamist tehtud tehingud saavad olla mõeldud üksnes ettevõtja varade müügiks tema võlausaldajate huvides.

36

Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Lisaks on mõistet „majandustegevus“ käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teises lõigus määratletud nii, et see hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust, eelkõige ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

37

Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ilmneb nende määratluste analüüsist, et mõistega „majandustegevus“ on hõlmatud lai kohaldamisala ja selle mõiste objektiivne olemus selles tähenduses, et tegevust käsitletakse iseseisvana, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest. Tegevust käsitatakse üldjuhul majandustegevusena, kui see on kestav ja kui seda osutatakse tasu eest, mille saab toimingu sooritaja (5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

38

Järelikult, kuna tegevust tuleb sellena käsitada iseenesest, olenemata tegevuse eesmärkidest või tulemustest, siis ei saa pelk asjaolu, et maksukohustuslase suhtes pankrotimenetluse algatamine muudab vastavalt riigisiseses õiguses selleks ette nähtud eeskirjadele maksukohustuslase tehingute eesmärgi nii, et need eesmärgid ei hõlma enam tema ettevõtte püsivat tegutsemist, vaid üksnes selle likvideerimist, et pärast ettevõtte lõpetamist rahuldada võlanõuded, iseenesest mõjutada ettevõtte tehtud tehingute majanduslikku olemust.

39

Lisaks, nagu rõhutas Euroopa Komisjon, kehtib see tõlgendus ka lähtuvalt neutraalse maksustamise põhimõttest, millega on eelkõige vastuolus see, kui kahte tarbija seisukohast identset või sarnast tehingut, mis seetõttu omavahel konkureerivad, koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (vt selle kohta 4. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Frenetikexito, C?581/19, EU:C:2021:167, punkt 32).

40

Isegi kui selline pankrotimenetluse algatamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas, toob tavaliselt kaasa asjaomase ettevõtte lõpetamise, ei muuda see tõsiasja, et kuni ettevõtja jätkab oma tegevust pankrotimenetluse ajal, konkureerib ta teiste maksukohustuslastega, kes osutavad temaga sarnaseid teenuseid, mistõttu tuleb asjaomaseid teenuseid käibemaksuga maksustamisel põhimõtteliselt ühtemoodi kohelda.

41

Lisaks ilmneb – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusena ei selgu vastupidist –, et käesoleval juhul oli BE pankrotimenetluse ajal endiselt maksukohustuslasena registreeritud ja et maksuhaldur maksustas käibemaksuga selle menetluse käigus tehtud tehingud, mis kinnitab, et BE jätkas tegelikult oma majandustegevust ja tegi maksustatavaid tehinguid vaatamata pankroti väljakuulutamisele.

42

Neil asjaoludel ei saa eeldada, et pankrotimenetluse algatamine katkestas tiheda ja otsese seose sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning asjaomaste kaupade ja teenuste hilisemateks maksustatavateks tehinguteks kasutamise vahel ning et asjaomane maksukohustuslane on kohustatud tasuma mahaarvatud käibemaksu summa (vt analoogia alusel 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus Wind Innovation 1, C?552/16, EU:C:2017:849, punkt 46).

43

Lõpuks tuleb märkida, et vastupidi sellele, mida Rumeenia valitsus sisuliselt väitis, ei saa see, et maksukohustuslasel on olukorras, kus ta oli algul sunnitud – vaatamata majandustegevuse jätkamisele – korrigeerima sisendkäibemaksu mahaarvamist pankroti väljakuulutamise tõttu,

võimalus seejärel taotleda, et asjaomased summad talle tagastataks just sel põhjusel, et ta jätkas pankrotimenetluse käigus oma majandustegevust, leevendada tema mahaarvamisoiguse piirangut, mis tuleneb riigisisese õigusega kehtestatud korrigeerimiskohustusest.

44

Nimelt, nagu tõi esile ka komisjon, takistab see, et ettevõtjalt nõutakse pärast korrigeerimisotsuse tegemist väidetavalt tasumisele kuuluva käibemaksu tegelikku tasumist, ettevõtjal sisendkäibemaksu mahaarvamist, kuna see sunnib ettevõtjat kaasama rahalisi vahendeid seni, kuni maksuhaldur tagastab talle alusetult tasutud käibemaksu, samas kui teised ettevõtjad, kelle pankrotti ei ole välja kuulutatud, võivad neid vahendeid oma majandustegevuses kasutada ilma, et nad peaksid sellist rahaülekannet tegema (vt analoogia alusel 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punkt 44).

45

Eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 184–186 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mille kohaselt toob ettevõtja suhtes pankrotimenetluse algatamine, mis nõuab tema varade müüki võlausaldajate huvides, automaatselt kaasa ettevõtja kohustuse korrigeerida käibemaksu mahaarvamisi, mille ta on teinud enne pankroti väljakuulutamist omandatud kaupadelt ja teenustelt, juhul kui sellise menetluse algatamine oma olemuselt ei takista selle direktiivi artikli 9 tähenduses ettevõtja majandustegevuse jätkamist, eelkõige asjaomase ettevõtte likvideerimise eesmärgil.

Kohtukulud

46

Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 184–186 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mille kohaselt toob ettevõtja suhtes pankrotimenetluse algatamine, mis nõuab tema varade müüki võlausaldajate huvides, automaatselt kaasa ettevõtja kohustuse korrigeerida käibemaksu mahaarvamisi, mille ta on teinud enne pankroti väljakuulutamist omandatud kaupadelt ja teenustelt, juhul kui sellise menetluse algatamine oma olemuselt ei takista selle direktiivi artikli 9 tähenduses ettevõtja majandustegevuse jätkamist, eelkõige asjaomase ettevõtte likvideerimise eesmärgil.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: rumeenia.