

62020CJ0182

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. birželio 3 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Teisės atskaita – Atskaitos tikslinimas – Bankroto procedūra – Nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatytas automatinis atsisakymas leisti atskaityti PVM už apmokestinamuosius sandorius, vykdytus iki šios procedūros pradžios“

Byloje C-182/20

d. I Curtea de Apel Suceava (Suavos apeliacinis teismas, Rumunija) 2020 m. kovo 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. balandžio 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

BE,

DT

prieš

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

Accer Ipurl Suceava, veikiantis kaip teismo paskirtas BE likvidatorius,

EP

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Wahl, trečiosios kolegijos pirmininkas A. Prechal (pranešėja) ir teisėjai F. Biltgen,

generalinis advokatas E. Tanchev,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos E. Gane, R. I. Hațieganu ir A. Wellman,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir P. Carlin,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be

išvados,

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva), vis? pirma jos 184–186 straipsni?, išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrin?jant BE, bankrutuojan?ios ?mon?s, ir DT, šios ?mon?s akcininko ir vykdomojo direktoriaus, gin?? su Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava (Su?avos departamento vieš?j? finans? administracija, Rumunija), Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ia?i (Jas? regiono vieš?j? finans? generalin? direkcija, Rumunija) (toliau kartu – mokes?i? institucijos), Accer Ipurl Suceava, veikian?ia kaip teismo paskirtas BE likvidatorius, ir EP d?l mokes?i? institucij? sprendimo, priimto paskelbus BE bankrot?, patikslinti tam tikras prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) atskaitos, kuri? BE atliko iki jos bankroto paskelbimo, sumas.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3

PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte tarp PVM apmokestinam? sandori? yra nurodytas preki? tiekimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4

Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.

5

Min?tos direktyvos 167 straipsnyje nustatyta, kad teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.

6

Tos pa?ios direktyvos 168 straipsnis suformuluotas taip:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolę, atskaityti:

a)

mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

b)

mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;

c)

mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;

d)

mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;

e)

mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

7

PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

„Pirmą atskaitą tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

8

Šios direktyvos 185 straipsnyje nustatyta:

„1. Visą pirmą atskaitą tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“

9

Minėtos direktyvos 186 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.“

Rumunijos teisė

10

Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal (įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas) (toliau – Mokesčių kodeksas) 11 straipsnyje nustatyta:

„1. Nustatydamos mokesčio dydį, kaip tai suprantama pagal šį kodeksą, mokesčių institucijos gali neatsižvelgti į ekonominio tikslo neturintį sandorį arba perkvalifikuoti sandorį taip, kad būtų atspindėtas jo ekonominis turinys.

<...>“

11

Mokesčių kodekso 148 straipsnyje „Atskaitomo mokesčio už paslaugų ar turto, išskyrus ilgalaikį turtą, įsigijimą tikslinimas“ nustatyta:

„1. Jeigu netaikomos prekų tiekimo sau ar paslaugų teikimo sau taisyklės, pirminį atskaita tikslinama šiais atvejais:

a)

atskaitytoji suma didesnė ar mažesnė už tą sumą, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

b)

tam tikri veiksniai, į kuriuos atsižvelgta apskaičiuojant atskaitomą sumą, pasikeičia po PVM deklaracijos pateikimo <...>

c)

apmokestinamasis asmuo praranda teisę atskaityti mokestį už nepatiktą kilnojamąjį turtą ir nepanaudotas paslaugas tokiais atvejais, kai pakeičiami teisės aktai, pasikeičia veiklos dalykas, prekės ar paslaugos paskirstomos sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, o vėliau – sandoriams, dėl kurių neatsiranda teisės į atskaitą, taip pat, kai dingsta turtas.

<...>“

12

Mokesčių kodekso 149 straipsnyje „Už ilgalaikį turtą atskaitytino mokesčio sumos tikslinimas“ nurodyta:

„<...>

2. Jeigu netaikomos prekų tiekimo sau ar paslaugų teikimo sau taisyklės, atskaitytinas mokestis, susijęs su ilgalaikiu turtu, tikslinamas 4 dalies a–d punktuose numatytais atvejais <...>

<...>

4. 1 dalies d punkte numatytas atskaitytino mokesčio tikslinimas atliekamas:

a)

kai ilgalaikis turtas apmokestinamasis asmuo naudoja:

1)

visiškai ar iš dalies kitiems tikslams nei ekonominė veikla, išskyrus turtą, kurį susijant taikomas 50 % teisės atskaitų apribojimas <...>;

2)

sandoriams, kurie nesuteikia teisės PVM atskaitų;

3)

sandoriams, kurie suteikia teisę kitokios apimties PVM atskaitų nei pradinę;

b)

kai pasikeičia veiksniai, kuriuos atsižvelgta apskaičiuojant atskaitytą mokestį;

c)

kai ilgalaikis turtas, dėl kurio teisės atskaitų buvo visiškai ar iš dalies apribota, yra bet kokio sandorio, dėl kurio mokestis yra atskaitytinas, objektas. Turto tiekimo atveju papildoma atskaitytino mokesčio suma negali viršyti už atitinkamo turto tiekimą surinkto mokesčio sumos;

d)

kai ilgalaikis turtas nustoja egzistuoti <...>

<...>

13

Legia Nr. 85/2006 privand procedura insolventei (statymas Nr. 85/2006 dėl nemokumo procedūros) (toliau – Nemokumo statymas) 3 straipsnyje numatyta:

„<...>

23) bankroto byla – tai kolektyvinis ir vienodo požiūrio principu grindžiama nemokumo procedūra, taikoma skolininkui, siekiant likviduoti jo turtą josipareigojimams padengti, o vėliau skolininkas išbraukiamas iš registro, kuriame jis registruotas;

<...>

14

Nemokumo statymo 47 straipsnyje nustatyta:

„<...>

7. Nuo bankroto paskelbimo skolininkas gali vykdyti tik likvidavimo procedūrą eiga b?tin? veikl?..“

15

Nemokumo ?statymo 116 straipsnyje nustatyta:

„1. Skolininko turtui priklausan?io turto likvidavim? atlieka likvidatorius priži?rint ?galiojamam teis?jui. Siekdamas kuo labiau padidinti skolininko turto vert?, likvidatorius imasi vis? veiksm?, susijusi? su šio turto pateikimu rinkai tinkama forma, o reklamos išlaidos padengiamos iš skolininko turto.

2. Likvidavimas pradedamas iš karto po to, kai likvidatorius užbaigia inventurizacij? ir pateikia vertinimo ataskait?. Turtas gali b?ti parduodamas vienu metu, kaip visuma ir tinkamas naudoti, arba atskirai. Turto pardavimo b?d?, t. y. pardavim? aukcione, tiesiogines derybas ar j? derin?, patvirtina kreditori? susirinkimas, remdamasis likvidatoriaus si?lymu. Likvidatorius visuotiniame kreditori? susirinkime taip pat išd?sto pardavimo taisykles, atitinkan?ias jo pasirinktus pardavimo b?dus.

<...>“

16

Nemokumo ?statymo 123 straipsnyje numatyta:

„Bankroto atveju skoliniai reikalavimai tenkinami tokia tvarka:

1)

mokes?iai, žyminiai mokes?iai ir visos kitos su šiame ?statyme nustatyta procedūra susijusios išlaidos <...>;

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

17

Bendrov? BE, kurios akcininkas ir vykdomasis direktorius yra DT, vykdo ekonomin? veikl?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyv?. 2015 m. vasario 10 d. sprendimu Tribunalul Suceava (Su?avos apygardos teismas, Rumunija) paskelbo apie BE bankroto procedūros prad?jim?.

18

J? prad?jus, buvo atliktas BE mokestinis patikrinimas, jis užbaigtas priimant 2015 m. lapkri?io 26 d. pranešim? apie mok?tin? mokest?. Šiuo pranešimu BE, be kita ko, ?pareigota sumok?ti 646259 Rumunijos l?j? (RON) (apie 132000 EUR) patikslinant jos atlikt? PVM atskait? už laikotarp? nuo 2013 m. geguž?s 20 d. iki 2014 m. vasario 13 d., kai ji vykdo ekonomin? veikl? ir buvo ?registruota kaip PVM mok?toja. Ši? sum? sudaro 535409 RON (apie 109000 EUR), susijusi? su atskaita už prekes ir reikmenis, 55134 RON (apie 11400 EUR), susijusi? su atskaita už ?rang?, ir 55716 RON (apie 11600 EUR), susijusi? su atskaita dėl nekilnojamojo turto nuomos sutarties.

19

2018 m. sausio 22 d. sprendimu BE ir DT skundas dėl šio pranešimo apie mok?tin? mokest? buvo

atmestas, nes mokesčių institucijos nusprendė, kad pradėjus bankroto procedūrą BE nustojo vykdyti ekonominę veiklą. Šiuo klausimu jos pažymėjo, kad bankroto paskelbimas reiškia, jog vykdoma likvidavimo ir turto pardavimo procedūra, siekiant grąžinti skolas, o pačiais sandoriais, vykdomais per šią procedūrą, nesiekama ekonominio tikslo. Be to, ši institucijų teigimu, tai, kad turto pardavimas per bankroto procedūrą buvo apmokestintas PVM, neturi reikšmės.

20

Tribunal Suceava (Sužavos apygardos teismas) patenkino pareiškęją pagrindinėje byloje administracinį skundą dėl 2015 m. lapkričio 26 d. pranešimo apie mokėtiną mokestį ir 2018 m. sausio 22 d. sprendimo dėl skundo. 2019 m. birželio 18 d. sprendimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patenkino mokesčių institucijų apeliacinių skundų dėl minėto teismo sprendimo, todėl BE tebeturi sumokėti 646259 RON (apie 132000 EUR) sumą, nustatytą pranešime apie mokėtiną mokestį. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patvirtino mokesčių institucijų pateiktą nacionalinės teisės aiškinimą, kad pats bankroto procedūros pradėjimas turi būti laikomas teisės atskaita pasibaigimo priežastimi, nes per šią procedūrą vykdomais sandoriais nesiekama ekonominio tikslo.

21

Pareiškėjai pagrindinėje byloje minėtam teismui pateiktą kasacinį skundą ir nurodė, kad buvo pažeista PVM direktyva.

22

Šiuo klausimu pareiškėjai pagrindinėje byloje, be kita ko, teigia, kad tiek iki BE bankroto paskelbimo, tiek per bankroto procedūrą ši įmonė buvo tinkamai registruota kaip PVM mokėtoja, todėl su bankroto procedūra susijusiai veiklai, t. y. prekių ir pastatų pardavimui ir pastatų nuomai, taikomas PVM, kuris ir toliau buvo renkamas.

23

Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, kyla klausimas, ar pagal Sąjungos teisę leidžiama, kad per bankroto procedūrą būtų vykdyti sandoriai automatiškai būtų laikomi neturinčiais ekonominio tikslo, o tai reiškia, kad pradėjus šią procedūrą ekonominės veiklos vykdytojas automatiškai privalo valstybės naudai patikslinti PVM, sumokėtą už ekonominius sandorius, sudarytus iki šios procedūros pradžios, nepaisant to, kad šis ūkio subjektas per jam pradėtą bankroto procedūrą, išskyrus trumpą trijų savaičių laikotarpį, išsaugojo PVM mokėtojo statusą, o turto pardavimas, vykdytas per bankroto procedūrą, apmokestintas PVM.

24

Be to, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad toks automatinis tikslinimas yra teisėtas ir suderinamas su Sąjungos teise, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat mano, kad būtina išsiaiškinti, ar toks veikimo būdas yra proporcingas siekiamam tikslui.

25

Šis teismas taip pat pažymi, kad šiuo atveju turto likvidavimas baigtas, o už jo metu vykdytus sandorius galiausiai neleista atlikti jokios atskaitos.

26

Tokiomis aplinkybėmis Curtea de Apel Suceava (Sužavos apeliacinis teismas) nusprendė

sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, pagal [PVM direktyvą] ir mokesčių neutralumo, teisės į PVM atskaitą ir mokesčio tikrumo principus draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos, pradėjus tokio subjekto bankroto procedūrą, reikalaujama automatiškai ir be papildomo patikrinimo patikslinti PVM sumą, neleidžiant atskaityti PVM, susijusio su iki bankroto paskelbimo sudarytais apmokestinamaisiais sandoriais, ir iš tokio subjekto reikalaujama sumokėti atskaitytiną PVM? Ar tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, pagal proporcingumo principą tokios nacionalinės teisės normos yra draudžiamos atsižvelgiant į ekonomines pasekmes tokio subjektui ir į tokio patikslinimo galutinę pobūdį?“

Dėl prejudicinio klausimo

27

Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 184–186 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai arba nacionalinė praktika, pagal kuriuos pradėjus bankroto procedūrą tokio subjektui, per kurį jo turtas turi būti likviduotas kreditorių naudai, automatiškai atsiranda šio tokio subjekto pareiga tikslinti PVM atskaitą, atliktą už prekes ir paslaugas, įsigytas prieš paskelbiant jo bankrotą.

28

Primintina, kad PVM direktyvos 168 straipsnyje tvirtinta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 18 d. Sprendimo A. (Pasinaudojimas teise į atskaitą), C-895/19, EU:C:2021:216, 32 punktą).

29

PVM direktyvos 184–186 straipsniuose numatytas atskaitos tikslinimo mechanizmas savo ruožtu yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis. Juo siekiama padidinti atskaitos tikslumą tam, kad būtų užtikrintas PVM neutralumas, kad ankstesniame etape vykdytais sandoriais ir toliau būtų galima grąžinti teisė į atskaitą, bet tik tuo atveju, jeigu jie skirti šiuo mokesčiu apmokestinamam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Taigi šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisė į pirkimo PVM atskaitą su atitinkamų prekių ar paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (šiuo klausimu žr. 2019 m. kovo 27 d. Sprendimo Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, 27 punktą).

30

Iš tiesų pagal bendrą PVM sistemą tik prekės ar paslaugoms, kurias apmokestinamieji asmenys naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, taikomi pirkimo mokesčiai gali būti atskaitomi. Pirkimo mokesčių atskaita yra susijusi su pardavimo mokesčių surinkimu. Jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos yra naudojamos neapmokestinamiems arba į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, negalima rinkti pardavimo mokesčio ir atskaityti pirkimo mokesčio (2020 m. liepos 9 d. Sprendimo Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, 21 punktas).

31

Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad mokesčių institucijos patikslino BE atliktą PVM atskaitą už prekes ir paslaugas, įsigytas laikotarpiu nuo 2013 m. gegužės 20 d. iki 2014 m. vasario 13 d., remdamosi prielaida, kad paskelbus įmonės, kaip

antai BE, bankrot? neišvengiamai nutraukiama jos ekonomin? veikla. Šiuo klausimu jos tvirtina, kad sandoriai, ?vykdyti po tokio bankroto paskelbimo, skirti tik likviduoti ?mon?s turtui jos kreditori? naudai, tod?l neturi ekonominio tikslo.

32

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas konstatavo, kad, nors PVM direktyva nustato labai pla?i? PVM taikymo srit?, šis mokestis taikomas tik ekonominei veiklai. Pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkt?, susijus? su apmokestinamaisiais sandoriais, PVM apmokestinamas apmokestinamojo asmens, veikian?io kaip tokio, prek? tiekimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje (2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo WEG Tevesstraße, C?449/19, EU:C:2020:1038, 24 ir 25 punktas ir juose nurodyta jurisprudencija).

33

Iš to matyti, kad tuo atveju, jei paaišk?t?, jog prad?jus bankroto proced?r? jokia ekonomin? veikla nebegali b?ti vykdoma, nuo pat šios proced?ros pradžios taip pat negali b?ti apmokestinam?j? sandori?, kurie leist? pasinaudoti teise ? atskait? (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkri?io 9 d. Sprendimo Wind Innovation 1, C?552/16, EU:C:2017:849, 35 punkt?), tod?l b?tina patikslinti atskait? pagal nacionalin? teis?, kuria perkeliama PVM direktyvos 184–186 straipsniai.

34

Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja d?l šio sprendimo 31 punkte nurodytos prielaidos, kad paskelbus ?kio subjekto bankrot? neišvengiamai nutraukiama jo ekonomin? veikla.

35

Taigi reikia išnagrin?ti, ar ekonomin? veikla gali b?ti laikoma nutraukta d?l atitinkamo ?kio subjekto bankroto paskelbimo, nes toks bankroto paskelbimas atsižvelgiant ? nacionalin?je teis?je numatytas taisykles lemia, kad po jo ?vykdytais sandoriais tik gali b?ti likviduojamas šio ?kio subjekto turtas jo kreditori? naudai.

36

Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip? apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonomin? veikl?, kad ir koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Be to, šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje ši „ekonomin?s veiklos“ s?voka apibr?žta kaip apimanti visoki? gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant, be kita ko, materialiojo ir nematerialiojo turto naudojim?, siekiant gauti nuolatini? pajam?.

37

Remiantis suformuota jurisprudencija, ši? apibr?ž?i? analiz? parodo „ekonomin?s veiklos“ s?vokos taikymo srities apimt? ir jos objektyv? pob?d?, t. y. vertinama pati veikla, neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus. Paprastai veikla kvalifikuojama kaip ekonomin?, jeigu ji yra nuolatin? ir vykdoma už atlyg?, kur? gauna j? atlik?s subjektas (2018 m. liepos 5 d. Sprendimo Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38

Taigi, kadangi pati veikla turi b?ti vertinama neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus, vien tai, kad prad?jus apmokestinamajam asmeniui bankroto proced?r? kei?iasi šio apmokestinamojo asmens

sandori? tikslai pagal nacionalin?je teis?je šiuo klausimu numatyt? tvark?, t. y. šie tikslai susij? nebe su ilgalaike jo ?mon?s veikla, o tik su jos likvidavimu siekiant padengti skolas ir pabaiga, savaime negali tur?ti ?takos su šia ?mone susijusi? sandori? ekonominiam pob?džiui.

39

Be to, kaip pabr?ž? Europos Komisija, toks aiškinimas taikytinas atsižvelgiant ir ? mokes?i? neutralumo princip?, pagal kur? vis? pirma draudžiama PVM tikslais skirtingai vertinti du sandorius, kurie, vartotojo poži?riu, yra identiški ar panaš?s, taigi, konkuruoja vienas su kitu (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 4 d. Sprendimo Frenetikexito, C?581/19, EU:C:2021:167, 32 punkt?).

40

Iš ties?, net jei bankroto proced?ros, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, prad?jimas paprastai reiškia atitinkamos ?mon?s pabaig?, vis d?lto tol, kol ši ?mon? t?sia savo veikl? per bankroto proced?r?, ji konkuruoja su kitais apmokestinamaisiais asmenimis, atliekan?iais panaši? preki? ar paslaug? tiekim? ar teikim?, tod?l PVM tikslais atitinkamas preki? tiekimas ar paslaug? teikimas iš esm?s turi b?ti vertinamas vienodai.

41

Be to, su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, matyti, kad šiuo atveju BE vykstant jos bankroto proced?rai ir toliau buvo ?registruota kaip apmokestinamasis asmuo, o mokes?i? institucijos apmokestino PVM sandorius, kuriuos ji ?vykd? per ši? proced?r?, taigi tai patvirtina, kad BE iš tikr?j? t?s? savo ekonomin? veikl? ir vykd? apmokestinamuosius sandorius, nors buvo paskelbtas jos bankrotas.

42

Tokiomis aplinkyb?mis negalima daryti prielaidos, kad prad?jus bankroto proced?r? nutr?ko glaudus ir tiesioginis teis?s ? pirkimo PVM atskait? ir atitinkam? preki? ar paslaug? naudojimo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ryšys ir kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo turi sumok?ti atskaityto PVM sum? (pagal analogij? žr. 2017 m. lapkri?io 9 d. Sprendimo Wind Innovation 1, C?552/16, EU:C:2017:849, 46 punkt?).

43

Galiausiai, priešingai, nei iš esm?s nurod? Rumunijos vyriausyb?, atitinkamo apmokestinamojo asmens galimyb? tuo atveju, kai, pirma, jis buvo ?pareigotas d?l bankroto paskelbimo patikslinti atlikt? pirkimo PVM atskait?, nors t?s? savo ekonomin? veikl?, kad, antra, gal?t? prašyti gr?žinti atitinkamas sumas, b?tent d?l to, kad per bankroto proced?r? jis t?s? savo ekonomin? veikl?, nepašalina jo teis?s ? atskait? apribojimo, kur? lemia ši tikslinimo pareiga, nustatyta nacionalin?je teis?je.

44

Iš ties?, kaip pažym?jo ir Komisija, reikalavimas, kad atitinkama ?mon?, pri?mus sprendim? d?l patikslinimo, faktiškai pervest? tariamai mok?tin? PVM, yra kli?tis šiai ?monei atskaityti sumok?t? pirkimo PVM, nes ji ?pareigojama skirti l?š?, kol mokes?i? institucijos jai gr?žins nepagr?stai sumok?t? PVM, nors kiti ?kio subjektai, kuriems nepaskelbtas bankrotas, gali naudoti šias l?šas savo ekonomin?je veikloje ir neprivalo atlikti tokio mok?jimo (pagal analogij? žr. 2017 m. lapkri?io 9 d. Sprendimo Wind Innovation 1, C?552/16, EU:C:2017:849, 44 punkt?).

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 184–186 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai ar nacionalinė praktika, pagal kuriuos pradėjus bankroto procedūrą ūkio subjektui, per kurį jo turtas turi būti likviduotas kreditorių naudai, automatiškai atsiranda šio ūkio subjekto pareiga patikslinti PVM atskaitą, atliktą už prekes ir paslaugas, įsigytas prieš paskelbiant jo bankrotą, jeigu tokios procedūros pradėjimas nekliudo minėtam ūkio subjektui tęsti ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 9 straipsnį, visų pirma atitinkamos ūmonės likvidavimo tikslais.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 184–186 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai ar nacionalinė praktika, pagal kuriuos pradėjus bankroto procedūrą ūkio subjektui, per kurį jo turtas turi būti likviduotas kreditorių naudai, automatiškai atsiranda šio ūkio subjekto pareiga patikslinti pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, atliktą už prekes ir paslaugas, įsigytas prieš paskelbiant jo bankrotą, jeigu tokios procedūros pradėjimas nekliudo minėtam ūkio subjektui tęsti ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 9 straipsnį, visų pirma atitinkamos ūmonės likvidavimo tikslais.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: rumunų.