TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. birželio 3 d.*

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

Byloje C-182/20

dėl *Curtea de Apel Suceava* (Sučavos 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, veikiančią kaip teismo paskirtas BE likvidatorius,

EP

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

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

generalinis advokatas E. Tanchev,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

* Proceso kalba: rumunų.

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva), visų pirma jos 184–186 straipsnių, išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant BE, bankrutuojančios įmonės, ir DT, šios įmonės akcininko ir vykdomojo direktoriaus, ginčą su *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava* (Sučavos departamento viešųjų finansų administracija, Rumunija), *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași* (Jasų regiono viešųjų finansų generalinė direkcija, Rumunija) (toliau kartu – mokesčių institucijos), *Accer Ipurl Suceava*, veikiančia kaip teismo paskirtas BE likvidatorius, ir EP dėl mokesčių institucijų sprendimo, priimto paskelbus BE bankrotą, patikslinti tam tikras pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitos, kurią BE atliko iki jos bankroto paskelbimo, sumas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte tarp PVM apmokestinamų sandorių yra nurodytas prekių tiekimas už atlygį valstybės narės 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 ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5 Minėtos direktyvos 167 straipsnyje nustatyta, kad teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

6 Tos pačios 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 prievolė, 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:

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

8 Šios direktyvos 185 straipsnyje nustatyta:

„1. Visų pirma atskaita 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 prekių tiekimo sau ar paslaugų teikimo sau taisyklės, pirminė 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 nepatiektą 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 prekių 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 ilgalaikį turtą apmokestinamasis asmuo naudoja:
   1) visiškai ar iš dalies kitiems tikslams nei ekonominė veikla, išskyrus turtą, kurį įsigyjant taikomas 50 % teisės į atskaitą apribojimas <…>;
   2) sandoriams, kurie nesuteikia teisės į PVM atskaitą;
   3) sandoriams, kurie suteikia teisę į kitokios apimties PVM atskaitą nei pradinė;

b) kai pasikeičia veiksniai, į kuriuos atsižvelgta apskaičiuojant atskaitytą mokestį;

c) kai ilgalaikis turtas, dėl kurio teisė į atskaitą 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 *Legea Nr. 85/2006 privind procedura insolvenței* (Įstatymas Nr. 85/2006 dėl nemokumo procedūros) (toliau – Nemokumo įstatymas) 3 straipsnyje numatyta:

„<…>

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

<…>“

14 Nemokumo įstatymo 47 straipsnyje nustatyta:

„<…>

7. Nuo bankroto paskelbimo skolininkas gali vykdyti tik likvidavimo procedūrų eigai būtiną veiklą.“

15 Nemokumo įstatymo 116 straipsnyje nustatyta:

„1. Skolininko turtui priklausančio turto likvidavimą atlieka likvidatorius prižiūrint įgaliotajam teisėjui. Siekdamas kuo labiau padidinti skolininko turto vertę, likvidatorius imasi visų veiksmų, susijusių su šio turto pateikimu rinkai tinkama forma, o reklamos išlaidos padengiamos iš skolininko turto.

2. Likvidavimas pradedamas iš karto po to, kai likvidatorius užbaigia inventorizaciją ir pateikia vertinimo ataskaitą. Turtas gali būti parduodamas vienu metu, kaip visuma ir tinkamas naudoti, arba atskirai. Turto pardavimo būdą, t. y. pardavimą aukcione, tiesiogines derybas ar jų derinį, patvirtina kreditorių susirinkimas, remdamasis likvidatoriaus siūlymu. Likvidatorius visuotiniame kreditorių susirinkime taip pat išdėsto pardavimo taisykles, atitinkančias jo pasirinktus pardavimo būdus.

<…>“

16 Nemokumo įstatymo 123 straipsnyje numatyta:

„Bankroto atveju skoliniai reikalavimai tenkinami tokia tvarka:

1) mokesčiai, žyminiai mokesčiai ir visos kitos su šiame įstatyme nustatyta procedūra susijusios išlaidos <…>;

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

17 Bendrovė BE, kurios akcininkas ir vykdomasis direktorius yra DT, vykdė ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą. 2015 m. vasario 10 d. sprendimu *Tribunalul Suceava* (Sučavos apygardos teismas, Rumunija) paskelbė apie BE bankroto procedūros pradėjimą.

18 Ją pradėjus, buvo atliktas BE mokestinis patikrinimas, jis užbaigtas priimant 2015 m. lapkričio 26 d. pranešimą apie mokėtiną mokestį. Šiuo pranešimu BE, be kita ko, įpareigota sumokėti 646 259 Rumunijos lėjų (RON) (apie 132 000 EUR) patikslinant jos atliktą PVM atskaitą už laikotarpį nuo 2013 m. gegužės 20 d. iki 2014 m. vasario 13 d., kai ji vykdė ekonominę veiklą ir buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja. Šią sumą sudaro 535 409 RON (apie 109 000 EUR), susijusių su atskaita už prekes ir reikmenis, 55 134 RON (apie 11 400 EUR), susijusių su atskaita už įrangą, ir 55 716 RON (apie 11 600 EUR), susijusių su atskaita dėl nekilnojamojo turto nuomos sutarties.

19 2018 m. sausio 22 d. sprendimu BE ir DT skundas dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokestį 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, nesiekiama ekonominio tikslo. Be to, šių institucijų teigimu, tai, kad turto pardavimas per bankroto procedūrą buvo apmokestintas PVM, neturi reikšmės.

20 *Tribunal Suceava* (Sučavos apygardos teismas) patenkino pareiškėjų 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 apeliacinį skundą dėl minėto teismo sprendimo, todėl BE tebeturi sumokėti 646 259 RON (apie 132 000 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 į atskaitą pasibaigimo priežastimi, nes per šią procedūrą vykdomais sandoriais nesiekiama ekonominio tikslo.

21 Pareiškėjai pagrindinėje byloje minėtam teismui pateikė 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 įregistruota 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 pateikusio teismo teigimu, kyla klausimas, ar pagal Sąjungos teisę leidžiama, kad per bankroto procedūrą įvykdyti 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, įvykdytas 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 įvykdytus sandorius galiausiai neleista atlikti jokios atskaitos.

26 Tokiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel Suceava* (Sučavos 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 mokestinio tikrumo principus draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos, pradėjus ūkio 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 ūkio 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 ūkio subjektui ir į tokio patikslinimo galutinį 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 ūkio subjektui, per kurią jo turtas turi būti likviduotas kreditorių naudai, automatiškai atsiranda šio ūkio subjekto pareiga tikslinti PVM atskaitą, atliktą už prekes ir paslaugas, įsigytas prieš paskelbiant jo bankrotą.

28 Primintina, kad PVM direktyvos 168 straipsnyje įtvirtinta 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 įvykdytais sandoriais ir toliau būtų galima grįsti teisę 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 teisę 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 prekėms 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, bankrotą neišvengiamai nutraukiama jos ekonominė veikla. Šiuo klausimu jos tvirtina, kad sandoriai, įvykdyti po tokio bankroto paskelbimo, skirti tik likviduoti įmonės turtui jos kreditorių naudai, todėl neturi ekonominio tikslo.

32 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas konstatavo, kad, nors PVM direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, šis mokestis taikomas tik ekonominei veiklai. Pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą, susijusį su apmokestinamaisiais sandoriais, PVM apmokestinamas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, prekių tiekimas už atlygį valstybės narės 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 paaiškėtų, jog pradėjus bankroto procedūrą jokia ekonominė veikla nebegali būti vykdoma, nuo pat šios procedūros pradžios taip pat negali būti apmokestinamųjų sandorių, kurie leistų pasinaudoti teise į atskaitą (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Wind Inovation 1*, C-552/16, EU:C:2017:849, 35 punktą), todėl būtina patikslinti atskaitą pagal nacionalinę teisę, kuria perkeliami PVM direktyvos 184–186 straipsniai.

34 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl šio sprendimo 31 punkte nurodytos prielaidos, kad paskelbus ūkio subjekto bankrotą neišvengiamai nutraukiama jo ekonominė veikla.

35 Taigi reikia išnagrinėti, ar ekonominė veikla gali būti laikoma nutraukta dėl atitinkamo ūkio subjekto bankroto paskelbimo, nes toks bankroto paskelbimas atsižvelgiant į nacionalinėje teisėje numatytas taisykles lemia, kad po jo įvykdytais sandoriais tik gali būti likviduojamas šio ūkio subjekto turtas jo kreditorių naudai.

36 Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą, kad ir koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Be to, šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje ši „ekonominės veiklos“ sąvoka apibrėžta kaip apimanti visokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant, be kita ko, materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų.

37 Remiantis suformuota jurisprudencija, šių apibrėžčių analizė parodo „ekonominės veiklos“ sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį, t. y. vertinama pati veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus. Paprastai veikla kvalifikuojama kaip ekonominė, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją atlikęs 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 būti vertinama neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, vien tai, kad pradėjus apmokestinamajam asmeniui bankroto procedūrą keičiasi šio apmokestinamojo asmens sandorių tikslai pagal nacionalinėje teisėje šiuo klausimu numatytą tvarką, t. y. šie tikslai susiję nebe su ilgalaike jo įmonės veikla, o tik su jos likvidavimu siekiant padengti skolas ir pabaiga, savaime negali turėti įtakos su šia įmone susijusių sandorių ekonominiam pobūdžiui.

39 Be to, kaip pabrėžė Europos Komisija, toks aiškinimas taikytinas atsižvelgiant ir į mokesčių neutralumo principą, pagal kurį visų pirma draudžiama PVM tikslais skirtingai vertinti du sandorius, kurie, vartotojo požiūriu, yra identiški ar panašūs, taigi, konkuruoja vienas su kitu (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 4 d. Sprendimo *Frenetikexito*, C-581/19, EU:C:2021:167, 32 punktą).

40 Iš tiesų, net jei bankroto procedūros, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pradėjimas paprastai reiškia atitinkamos įmonės pabaigą, vis dėlto tol, kol ši įmonė tęsia savo veiklą per bankroto procedūrą, ji konkuruoja su kitais apmokestinamaisiais asmenimis, atliekančiais panašių prekių ar paslaugų tiekimą ar teikimą, todėl PVM tikslais atitinkamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas iš esmės turi būti vertinamas vienodai.

41 Be to, su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, matyti, kad šiuo atveju BE vykstant jos bankroto procedūrai ir toliau buvo įregistruota kaip apmokestinamasis asmuo, o mokesčių institucijos apmokestino PVM sandorius, kuriuos ji įvykdė per šią procedūrą, taigi tai patvirtina, kad BE iš tikrųjų tęsė savo ekonominę veiklą ir vykdė apmokestinamuosius sandorius, nors buvo paskelbtas jos bankrotas.

42 Tokiomis aplinkybėmis negalima daryti prielaidos, kad pradėjus bankroto procedūrą nutrūko glaudus ir tiesioginis teisės į pirkimo PVM atskaitą ir atitinkamų prekių ar paslaugų naudojimo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ryšys ir kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo turi sumokėti atskaityto PVM sumą (pagal analogiją žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Wind Inovation 1*, C-552/16, EU:C:2017:849, 46 punktą).

43 Galiausiai, priešingai, nei iš esmės nurodė Rumunijos vyriausybė, atitinkamo apmokestinamojo asmens galimybė tuo atveju, kai, pirma, jis buvo įpareigotas dėl bankroto paskelbimo patikslinti atliktą pirkimo PVM atskaitą, nors tęsė savo ekonominę veiklą, kad, antra, galėtų prašyti grąžinti atitinkamas sumas, būtent dėl to, kad per bankroto procedūrą jis tęsė savo ekonominę veiklą, nepašalina jo teisės į atskaitą apribojimo, kurį lemia ši tikslinimo pareiga, nustatyta nacionalinėje teisėje.

44 Iš tiesų, kaip pažymėjo ir Komisija, reikalavimas, kad atitinkama įmonė, priėmus sprendimą dėl patikslinimo, faktiškai pervestų tariamai mokėtiną PVM, yra kliūtis šiai įmonei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM, nes ji įpareigojama skirti lėšų, kol mokesčių institucijos jai grąžins nepagrįstai sumokėtą PVM, nors kiti ūkio subjektai, kuriems nepaskelbtas bankrotas, gali naudoti šias lėšas savo ekonominėje veikloje ir neprivalo atlikti tokio mokėjimo (pagal analogiją žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Wind Inovation 1*, C-552/16, EU:C:2017:849, 44 punktą).

45 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 kurią 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 įmonės likvidavimo tikslais.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 kurią 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 įmonės likvidavimo tikslais.

Parašai.