TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2021. gada 3. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Atskaitījumu koriģēšana – Bankrota procedūra – Valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts automātisks atteikums atskaitīt PVN par darījumiem, kas apliekami ar nodokli un kas veikti pirms šīs procedūras uzsākšanas

Lietā C-182/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Suceava* (Sučavas apelācijas tiesa, Rumānija) iesniedza ar 2020. gada 30. marta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 23. aprīlī, tiesvedībā

BE,

DT

pret

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

Accer Ipurl Suceava, kas rīkojas kā BE likvidators,

EP,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs N. Vāls [*N. Wahl*], trešās palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*] (referente), un tiesnesis F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerāladvokāts: J. Tančevs [*E. Tanchev*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Rumānijas valdības vārdā – *E. Gane*, *R. I. Haţieganu* un *A. Wellman*, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia* un *P. Carlin*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), it īpaši tās 184.–186. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp BE, uzņēmumu, attiecībā uz kuru ir uzsākta bankrota procedūra, un DT, šī uzņēmuma dalībnieku un administratoru, no vienas puses, un *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava* (Sučavas Valsts finanšu pārvalde, Rumānija) un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași* (Jasi Valsts finanšu reģionālā pārvalde, Rumānija) (turpmāk tekstā kopā – "nodokļu iestādes"), kā arī *Accer Ipurl Suceava*, kas rīkojas kā BE likvidators, un EP, no otras puses, par nodokļu iestāžu lēmumu, kas ir pieņemts pēc tam, kad ir uzsākta bankrota procedūra attiecībā uz BE, koriģēt konkrētus pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījumus, ko BE ir veicis pirms bankrota procedūras uzsākšanas.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā to darījumu skaitā, kas tiek aplikti ar PVN, ir norādīta preču piegāde, kuru par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 9. panta 1. punktu:

""Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

5 Minētās direktīvas 167. pantā ir noteikts, ka atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

6 Šīs pašas direktīvas 168. pantā ir paredzēts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

b) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

c) PVN, kas maksājams par preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

d) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar 21. un 22. pantu;

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī."

7 PVN direktīvas 184. pantā ir paredzēts:

"Sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības."

8 Atbilstoši šīs direktīvas 185. pantam:

"1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos īpašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zādzības gadījumos."

9 Minētās direktīvas 186. pantā ir noteikts:

"Dalībvalstis paredz sīki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai."

Rumānijas tiesības

10 *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu) (turpmāk tekstā – "Nodokļu kodekss") 11. pantā ir noteikts:

"1. Lai noteiktu nodokļa summu šī kodeksa izpratnē, nodokļu iestādes var neņemt vērā darījumu, kam nav saimnieciska rakstura, vai pārkvalificēt darījumu tā, lai atspoguļotu tā ekonomisko saturu.

[..]"

11 Nodokļu kodeksa 148. pantā "Nodokļa, kurš atskaitāms par tādu pakalpojumu vai preču iegādi, kas nav ražošanas līdzekļi, koriģēšana" ir noteikts:

"1. Ja nav piemērojami noteikumi par pašu piegādi vai sniegšanu, sākotnējo atskaitījumu koriģē šādos gadījumos:

a) ja šis atskaitījums ir bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības;

b) pēc PVN deklarācijas iesniegšanas ir mainījušies elementi, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu, [..]

c) nodokļa maksātājs zaudē tiesības atskaitīt nodokli par nepiegādātām kustamām lietām un neizmantotiem pakalpojumiem tādu notikumu gadījumā kā grozījumi tiesību aktos vai komercdarbības mērķa, preču vai pakalpojumu izmantojuma grozījumi darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, bet vēlāk, veicot darījumus, nodoklis nav atskaitāms vai preces tiek deklarētas kā iztrūkstošas.

[..]"

12 Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 149. pantu "Nodokļa, kas atskaitāms par ražošanas līdzekļiem, koriģēšana":

"[..]

2. Ja noteikumi par pašu piegādi nav piemērojami, atskaitāmais nodoklis, kas attiecas uz ražošanas līdzekļiem, tiek koriģēts 4. punkta a) līdz d) apakšpunktā minētajos gadījumos [..]

[..]

4. Šā panta 1. punkta d) apakšpunktā minēto atskaitāmā nodokļa korekciju veic:

a) ja nodokļu maksātājs izmanto ražošanas līdzekli:
   1) pilnībā vai daļēji mērķiem, kas nav saimnieciskā darbība, izņemot preces, kuru iegāde ir pakļauta atskaitīšanas tiesību ierobežojumam līdz 50 % [..];
   2) darījumiem, kas nedod tiesības atskaitīt nodokli;
   3) darījumiem, kas dod tiesības atskaitīt nodokli citā apmērā nekā sākotnējais atskaitījums;

b) ja ir veiktas izmaiņas atskaitāmā nodokļa aprēķinā izmantotajā informācijā;

c) ja uz ražošanas līdzekli, attiecībā uz kuru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir pilnībā vai daļēji ierobežotas, attiecas jebkurš darījums, attiecībā uz kuru nodoklis ir atskaitāms. Preču piegādes gadījumā atskaitāmā nodokļa papildu summa ir ierobežota ar to nodokļa summu, kas iekasēta par attiecīgās preces piegādi;

d) ja ražošanas līdzeklis vairs nepastāv [..]

[..]."

13 *Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței* (Likums Nr. 85/2006 par maksātnespējas procedūru) (turpmāk tekstā – "Likums par maksātnespēju") 3. pantā ir noteikts:

"[..]

23. "bankrota procedūra" ir kolektīva un līdztiesīga maksātnespējas procedūra, ko piemēro parādniekam, lai realizētu tā mantu prasījumu segšanai, un tai seko parādnieka svītrošana no reģistra, kurā tas ir reģistrēts.

[..]"

14 Atbilstoši Maksātnespējas likuma 47. pantam:

"[..]

7. No bankrota procedūras sākšanas brīža parādnieks var veikt tikai likvidācijas darbību veikšanai nepieciešamus darījumus. [..]"

15 Atbilstoši Maksātnespējas likuma 116. pantam:

"1. Īpašumu, kas ietilpst parādnieka mantā, realizāciju veic likvidators, un to kontrolē maksātnespējas tiesnesis. Lai palielinātu parādnieka mantas vērtību, likvidators pienācīgā veidā veic visas darbības tās laišanai tirgū, un izsludināšanas izmaksas tiek segtas no parādnieka mantas.

2. Likvidācija sākas nekavējoties pēc inventarizācijas beigām, ko veic maksātnespējas administrators, un pēc novērtējuma ziņojuma iesniegšanas. Īpašums var tikt pārdots viss kopā kā funkcionējošs kopums vai atsevišķi. Pēc maksātnespējas administratora priekšlikuma kreditoru sapulce apstiprina īpašuma pārdošanas metodi, proti, pārdošanu atklātā izsolē, tiešu sarunu vešanu vai abu apvienojumu. Maksātnespējas administrators kreditoru kopsapulcē iesniedz arī pārdošanas nolikumus, kas atbilst pārdošanas noteikumiem, kurus tas ir izvēlējies.

[..]"

16 Maksātnespējas likuma 123. pantā ir noteikts:

"Bankrota gadījumā prasījumus apmierina šādā secībā:

1) nodokļus, nodevas un citus izdevumus, kas saistīti ar šajā likumā paredzēto procedūru [..]

[..]."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

17 BE, kuras dalībnieks un administrators ir DT, ir sabiedrība, kas veica saimniecisko darbību PVN direktīvas izpratnē. Ar 2015. gada 10. februāra spriedumu *Tribunalul Suceava* (Sučavas apgabaltiesa, Rumānija) pasludināja bankrota procedūras uzsākšanu pret BE.

18 Pēc tam, kad tika uzsākta bankrota procedūra attiecībā uz BE, notika nodokļu revīzija, kas tika noslēgta ar 2015. gada 26. novembra paziņojumu par nodokli. Šajā paziņojumā BE tostarp ir noteikts pienākums samaksāt summu 646 259 Rumānijas leju (RON) (aptuveni 132 000 EUR) sakarā ar PVN atskaitījumu korekciju, kurus tā bija veikusi par laikposmu no 2013. gada 20. maija līdz 2014. gada 13. februārim, kad tā veica saimniecisko darbību un bija reģistrēta kā PVN maksātāja. Šo summu veido 535 409 RON (aptuveni 109 000 EUR) par atskaitījumiem saistībā ar precēm un patēriņu, 55 134 RON (aptuveni 11 400 EUR) par atskaitījumiem saistībā ar ražošanas līdzekļiem un 55 716 RON (aptuveni 11 600 EUR) par atskaitījumiem saistībā ar nekustamā īpašuma nomas līgumu.

19 Ar 2018. gada 22. janvāra lēmumu BE un DT iesniegtā sūdzība par minēto paziņojumu par nodokli tika noraidīta, jo nodokļu iestādes uzskatīja, ka BE bankrota procedūras uzsākšanas brīdī esot izbeigusi saimniecisko darbību. Šīs iestādes šajā ziņā norādīja, ka šāda bankrota procedūra paredzot īpašuma realizācijas un pārdošanas procedūru, lai samaksātu parādus, tādējādi šīs procedūras ietvaros veiktajiem darījumiem pašiem par sevi neesot komerciāla mērķa. Minētās iestādes arī uzskata, ka nav nozīmes tam, ka preču pārdošana bankrota procedūras ietvaros ir aplikta ar PVN.

20 *Tribunalul Suceava* (Sučavas apgabaltiesa) apmierināja prasību, ko prasītāji pamatlietā bija cēluši par 2015. gada 26. novembra paziņojumu par nodokli un 2018. gada 22. janvāra lēmumu par sūdzību. Iesniedzējtiesa ar 2019. gada 18. jūnija spriedumu apmierināja nodokļu iestāžu iesniegto apelācijas sūdzību par šīs tiesas spriedumu, tādējādi BE joprojām ir jāsamaksā šajā paziņojumā par nodokli noteiktā summa 646 259 RON (aptuveni 132 000 EUR). Šajā saistībā iesniedzējtiesa apstiprināja nodokļu iestāžu veikto valsts tiesību interpretāciju, saskaņā ar kuru bankrota procedūras uzsākšana pati par sevi ir jāuzskata par pamatu tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izbeigšanai, jo šīs procedūras laikā veiktajiem darījumiem nav komerciāla mērķa.

21 Prasītāji pamatlietā minētajā tiesā iesniedza kasācijas sūdzību, atsaucoties uz PVN direktīvas pārkāpumu.

22 Šajā ziņā prasītāji pamatlietā it īpaši apgalvo, ka gan pirms bankrota procedūras sākšanas attiecībā uz BE, gan bankrota procedūras laikā šis uzņēmums likumīgi esot bijis reģistrēts kā PVN maksātājs, līdz ar to ar bankrota procedūru saistītās darbības, proti, preču un nekustamā īpašuma pārdošana, kā arī nekustamā īpašuma noma, esot joprojām bijušas PVN piemērošanas jomā, un tas aizvien tika iekasēts.

23 Tādējādi iesniedzējtiesa uzskata, ka rodas jautājums, vai Savienības tiesības pieļauj, ka darījumi, kas veikti bankrota procedūras laikā, automātiski tiek uzskatīti par tādiem, kuriem nav komerciāla mērķa, kas nozīmētu, ka šīs procedūras uzsākšana komersantam automātiski liek koriģēt par labu valstij PVN, kas ir iekasēts par saimnieciskajiem darījumiem pirms šīs procedūras uzsākšanas, lai gan šis komersants ir saglabājis PVN maksātāja statusu pret to uzsāktās bankrota procedūras laikā, izņemot īsu trīs nedēļu laikposmu, un īpašuma pārdošanai bankrota ietvaros tiek uzlikts PVN.

24 Turklāt, ja Tiesa uzskatītu, ka šāda automātiska koriģēšana ir likumīga un saderīga ar Savienības tiesībām, iesniedzējtiesa arī uzskata, ka ir jānoskaidro, vai šāda rīcība ir samērīga ar izvirzīto mērķi.

25 Šī tiesa arī precizē, ka konkrētajā gadījumā īpašuma realizācija ir pabeigta un ka attiecībā uz tās laikā veiktajiem darījumiem galu galā netika veikti nekādi atskaitījumi.

26 Šādos apstākļos *Curtea de Apel Suceava* (Sučavas apelācijas tiesa, Rumānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [PVN direktīva], kā arī nodokļu neitralitātes, tiesību uz PVN atskaitīšanu un nodokļu uzlikšanas noteiktības principi liedz, tādos apstākļos kā pamatlietā, tādu valsts tiesisku regulējumu, kas, uzsākot komersanta bankrota procesu, automātiski un bez papildu pārbaudēm paredz PVN korekciju, izmantojot aizliegumu atskaitīt PVN par ar nodokli apliekamiem darījumiem, kuri veikti pirms minētās procedūras uzsākšanas, kā arī liek komersantam samaksāt atskaitāmo PVN? Vai tādos apstākļos kā pamatlietā, ņemot vērā ekonomiskās sekas komersantam un šādas korekcijas galīgu raksturu, samērīguma princips nepieļauj iepriekš minētās valsts tiesību normas?"

Par prejudiciālo jautājumu

27 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 184.–186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums vai prakse, saskaņā ar ko bankrota procedūras uzsākšana attiecībā uz komersantu, kura ietver tā mantas realizāciju par labu tā kreditoriem, automātiski izraisa šī komersanta pienākumu koriģēt PVN atskaitījumus, ko tas ir veicis par precēm un pakalpojumiem, kuri iegādāti pirms tā bankrota procedūras uzsākšanas.

28 Jāatgādina, ka PVN direktīvas 168. pantā paredzētās atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 18. marts, A. (Atskaitīšanas tiesību īstenošana), C-895/19, EU:C:2021:216, 32. punkts).

29 PVN direktīvas 184.–186. pantā paredzētais koriģēšanas mehānisms ir ar šo direktīvu noteiktās PVN atskaitīšanas sistēmas neatņemama sastāvdaļa. Tā mērķis ir palielināt atskaitījumu precizitāti, tādējādi nodrošinot PVN neitralitāti, lai tiesības uz atskaitījumu par agrākā stadijā veiktām darbībām saglabātos tikai tad, ja tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksājams šis nodoklis. Tādējādi šī mehānisma mērķis ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu un attiecīgo preču vai pakalpojumu vēlāku izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 27. marts, *Mydibel*, C-201/18, EU:C:2019:254, 27. punkts).

30 Būtībā kopējā PVN sistēmā var tikt atskaitīti vienīgi nodokļi, kuri kā priekšnodoklis piemēroti precēm vai pakalpojumiem, ko nodokļa maksātāji izmantojuši saviem ar nodokli apliktajiem darījumiem. Priekšnodokļu atskaitīšana ir saistīta ar nodokļu vēlāku iekasēšanu. Ja nodokļa maksātāja iegādātās preces vai saņemtie pakalpojumi tiek izmantoti darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai neietilpst PVN piemērošanas jomā, nevar tikt veikta ne nodokļa vēlāka iekasēšana, ne šī priekšnodokļa atskaitīšana (spriedums, 2020. gada 9. jūlijs, *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C-374/19, EU:C:2020:546, 21. punkts).

31 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka nodokļu iestādes ir koriģējušas BE veiktos PVN atskaitījumus par precēm un pakalpojumiem, kas iegūti laikposmā no 2013. gada 20. maija līdz 2014. gada 13. februārim, pamatojoties uz pieņēmumu, ka bankrota procedūras uzsākšana attiecībā uz tādu uzņēmumu kā BE obligāti nozīmē tā saimnieciskās darbības izbeigšanu. Šajā ziņā tās apgalvo, ka darījumi, kas veikti pēc šādas bankrota procedūras uzsākšanas, kalpojot vienīgi uzņēmuma mantas realizācijai par labu tā kreditoriem, līdz ar to tiem nav komerciāla mērķa.

32 Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka, lai gan PVN direktīvā ir noteikta ļoti plaša PVN piemērošanas joma, šis nodoklis attiecas tikai uz to darbību, kas ir saimnieciska rakstura. Saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, kas attiecas uz darījumiem, kuri apliekami ar nodokli, PVN uzliek it īpaši preču piegādei, kuru par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *WEG Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, 24. un 25. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

33 No minētā izriet, ka gadījumā, ja izrādītos, ka pēc bankrota procedūras uzsākšanas, nevar tikt veikta nekāda saimnieciskā darbība, pēc šīs uzsākšanas nevar būt bijuši arī ar nodokli apliekami darījumi, kas varētu atļaut īstenot atskaitīšanas tiesības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, *Wind Inovation 1*, C-552/16, EU:C:2017:849, 35. punkts), un tas padara nepieciešamu atskaitījumu koriģēšanu saskaņā ar valsts tiesībām, ar kurām ir transponēts PVN direktīvas 184.–186. pants.

34 Tomēr iesniedzējtiesa norāda, ka tai ir šaubas par šī sprieduma 31. punktā minēto pieņēmumu, saskaņā ar kuru bankrota procedūras uzsākšana attiecībā uz komersantu noteikti izbeidz tā saimniecisko darbību.

35 Līdz ar to ir jāizvērtē jautājums par to, vai var uzskatīt, ka saimnieciskā darbība ir izbeigta bankrota procedūras attiecībā uz attiecīgo komersantu uzsākšanas dēļ, jo šīs bankrota procedūras rezultātā saskaņā ar valsts tiesībās paredzētajiem noteikumiem darījumi, kas veikti pēc tās sākšanas, var notikt tikai šī komersanta mantas realizācijai par labu tā kreditoriem.

36 PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts, ka nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas patstāvīgi veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Turklāt "saimnieciskās darbības" jēdziens šīs direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā ir definēts kā tāds, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, tostarp materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ilglaicīgus ienākumus.

37 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šo definīciju analīzē atklājas "saimnieciskās darbības" piemērošanas jomas tvērums, kā arī šī jēdziena objektīvais raksturs tādējādi, ka šī darbība par tādu ir uzskatāma pati par sevi, neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem. Tātad darbību parasti atzīst par "saimniecisku", ja tā ir pastāvīga un tiek veikta par atlīdzību, ko saņem darbības veicējs (spriedums, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Līdz ar to, tā kā darbība ir jāaplūko pati par sevi, neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem, šī uzņēmuma veikto darījumu saimniecisko raksturu pats par sevi nevar ietekmēt tas vien, ka bankrota procedūras uzsākšana attiecībā uz nodokļa maksātāju saskaņā ar šajā ziņā valsts tiesībās paredzētajiem

noteikumiem maina šī nodokļa maksātāja darījumu mērķus tādējādi, ka šie mērķi vairs neietver tā uzņēmuma ilgstošu izmantošanu, bet attiecas tikai uz tā likvidāciju, lai dzēstu parādus, kas seko tā darbības izbeigšanai.

39 Turklāt, kā ir uzsvērusi Eiropas Komisija, šī interpretācija ir piemērojama, ņemot vērā arī nodokļu neitralitātes principu, kas it īpaši liedz no patērētāja viedokļa identiskus vai līdzīgus darījumus, starp kuriem tātad pastāv konkurence, no PVN viedokļa aplūkot atšķirīgi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 4. marts, *Frenetikexito*, C-581/19, EU:C:2021:167, 32. punkts).

40 Proti, pat ja tādas bankrota procedūras sākšana kā pamatlietā parasti nozīmē attiecīgā uzņēmuma izzušanu, tomēr tik ilgi, kamēr šis uzņēmums turpina savu darbību bankrota procedūras laikā, tas konkurē ar citiem nodokļa maksātājiem, kas sniedz pakalpojumus, kuri ir līdzīgi tiem, ko tas sniedz, līdz ar to pret attiecīgajiem pakalpojumiem PVN ziņā principā ir jābūt vienādai attieksmei.

41 Turklāt – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, – šķiet, ka šajā gadījumā BE bankrota procedūras laikā turpināja būt reģistrēta kā nodokļa maksātāja un ka nodokļu iestādes piemēroja PVN darījumiem, kas tika veikti šīs procedūras ietvaros, kas apstiprina, ka BE faktiski turpināja savu saimniecisko darbību un veica ar nodokli apliekamus darījumus, neraugoties uz bankrota procedūras uzsākšanu.

42 Šādos apstākļos nevar pieņemt, ka bankrota procedūras uzsākšana būtu pārrāvusi ciešo un tiešo saikni starp tiesībām uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu un attiecīgo preču vai pakalpojumu izmantošanu vēlāk ar nodokli apliekamiem darījumiem un ka attiecīgajam nodokļa maksātājam ir jāsamaksā atskaitītā PVN summa (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, *Wind Inovation 1*, C-552/16, EU:C:2017:849, 46. punkts).

43 Visbeidzot – pretēji tam, ko būtībā ir norādījusi Rumānijas valdība, – iespēja attiecīgajam nodokļu maksātājam situācijā, kurā tam, pirmkārt, bija pienākums koriģēt PVN priekšnodokļa atskaitījumus sakarā ar bankrota procedūras sākšanu, neraugoties uz tā saimnieciskās darbības turpināšanu, un, otrkārt, lūgt, lai attiecīgās summas viņam tiktu atmaksātas tieši tādēļ, ka viņš bankrota procedūras laikā patiešām ir turpinājis savu saimniecisko darbību, nekompensē tā atskaitīšanas tiesību ierobežojumu, kas izriet no šī valsts tiesībās noteiktā koriģēšanas pienākuma.

44 Kā ir norādījusi arī Komisija, tas, ka attiecīgajam uzņēmumam pēc lēmuma par korekciju pieņemšanas tiek prasīts faktiski samaksāt vajadzīgo PVN, šim uzņēmumam rada šķērsli priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanai, jo tas liek minētajam uzņēmumam piesaistīt līdzekļus līdz brīdim, kad nodokļu iestādes tam atmaksā nepamatoti samaksāto PVN, bet citi komersanti, attiecībā uz kuriem nav sākta bankrota procedūra, var izmantot šos līdzekļus savai saimnieciskajai darbībai bez pienākuma veikt šādu maksājumu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, *Wind Inovation 1*, C-552/16, EU:C:2017:849, 44. punkts).

45 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 184.–186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu vai praksi, saskaņā ar ko bankrota procedūras uzsākšana attiecībā uz komersantu, kura ietver tā mantas realizāciju par labu tā kreditoriem, šim komersantam automātiski rada pienākumu koriģēt PVN atskaitījumus, ko tas ir veicis par precēm un pakalpojumiem, kuri ir iegādāti pirms bankrota procedūras sākšanas, ja šīs procedūras uzsākšana nav šķērslis tam, ka minētā komersanta saimnieciskā darbība šīs direktīvas 9. panta izpratnē tiek turpināta, it īpaši attiecīgā uzņēmuma likvidācijas nolūkā.

Par tiesāšanās izdevumiem

46 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 184.–186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu vai praksi, saskaņā ar ko bankrota procedūras uzsākšana attiecībā uz komersantu, kura ietver tā mantas realizāciju par labu tā kreditoriem, šim komersantam automātiski rada pienākumu koriģēt pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumus, ko tas ir veicis par precēm un pakalpojumiem, kuri ir iegādāti pirms bankrota procedūras sākšanas, ja šīs procedūras uzsākšana nav šķērslis tam, ka minētā komersanta saimnieciskā darbība šīs direktīvas 9. panta izpratnē tiek turpināta, it īpaši attiecīgā uzņēmuma likvidācijas nolūkā.

[Paraksti]