



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 3 juni 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdragsrätt – Justering av avdrag – Konkursförfarande – Nationell lagstiftning som innebär automatiskt avslag på en begäran om avdrag för mervärdesskatt hänförlig till beskattningsbara transaktioner som genomfördes innan konkursförfarandet inleddes”

I mål C-182/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Suceava (Appellationsdomstolen i Suceava, Rumänien) genom beslut av den 30 mars 2020, som inkom till domstolen den 23 april 2020, i målet

BE,

DT

mot

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

Accer Ipurl Suceava, i egenskap av konkursförvaltare för BE,

EP,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden N. Wahl, ordföranden på tredje avdelningen A. Prechal (referent) och domaren F. Biltgen,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

* Rättegångsspråk: rumänska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Rumäniens regering, genom E. Gane, R.I. Hațieganu och A. Wellman, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och P. Carlin, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), särskilt artiklarna 184–186.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan bolaget BE, i konkurs, och DT, delägare i och företagsledare för bolaget, och å andra sidan Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (distriktskontoret för offentliga finanser i Suceava, Rumänien), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (generaldirektoratet för offentliga finanser i Iași, Rumänien) (nedan gemensamt kallade skattemyndigheten) samt Accer Ipurl Suceava, i egenskap av konkursförvaltare för BE, och EP. Målet rör skattemyndighetens beslut, som fattades efter det att BE försatts i konkurs, om att justera vissa avdrag för mervärdesskatt som gjorts av BE innan det försattes i konkurs.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet anges att leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap ingår bland de transaktioner som är föremål för mervärdesskatt.
- 4 I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

- 5 I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

6 I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.
- b) Mervärdesskatt som skall betalas för transaktioner som enligt artikel 18 a och artikel 27 likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.
- c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.
- d) Mervärdesskatt som skall betalas för de transaktioner som avses i artiklarna 21 och 22 och som likställs med gemenskapsinterna förvärv.
- e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

7 I artikel 184 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.”

8 I artikel 185 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering.”

9 I artikel 186 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.”

Rumänsk rätt

10 I artikel 11 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om införande av skattelagen) (nedan kallad skattelagen) föreskrivs följande:

”1. Vid fastställandet av storleken på en skatt eller avgift i den mening som avses i denna lag får skattemyndigheten bortse från en transaktion som saknar ekonomiskt syfte eller omkvalificera en transaktion så att den återspeglar dess ekonomiska innebörd.

...”

- 11 Artikel 148 i skattelagen har rubriken ”Justering av avdragsgill skatt vid förvärv av andra tjänster eller varor än investeringsvaror”. Där föreskrivs följande:

”1. ”Om reglerna om leverans till sig själv eller om tillhandahållande till sig själv inte är tillämpliga, ska det ursprungliga avdraget justeras i följande fall:

- a) Om det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den beskattningsbara personen hade rätt till.
- b) Om det efter det att mervärdesskattedeklarationen har getts in inträffar förändringar i de faktorer som använts för att fastställa det avdragsgilla beloppet. ...
- c) Om den beskattningsbara personen förlorar sin rätt att dra av mervärdesskatt på ej levererad lös egendom och outnyttjade tjänster vid händelser såsom ändringar i lagstiftningen eller av verksamhetsföremålet, hänförande av varor eller tjänster till transaktioner som ger rätt till avdrag och därefter till transaktioner som inte ger rätt till avdrag eller när varor deklarerats som saknade.

...”

- 12 Artikel 149 i skattelagen har rubriken ”Justering av avdragsgill skatt avseende investeringsvaror”. Där föreskrivs följande:

”...

2. Om reglerna om leverans till sig själv eller om tillhandahållande till sig själv inte är tillämpliga, ska den avdragsgilla skatten avseende investeringsvaror justeras i de fall som avses i punkt 4 a–d ...

...

4. Justering av avdragsgill skatt enligt punkt 1 d ska ske i följande fall:

- a) Om investeringsvaran används av den beskattningsbara personen
 - 1) helt eller delvis för andra ändamål än ekonomisk verksamhet, med undantag för varor vars anskaffning omfattas av begränsningen på 50 procent av avdragsrätten ...,
 - 2) för transaktioner som inte ger rätt till avdrag för mervärdesskatt,
 - 3) för transaktioner som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt i en annan omfattning än det ursprungliga avdraget.
- b) Om det görs ändringar i de uppgifter som använts vid beräkningen av den avdragna mervärdesskatten.
- c) Om en investeringsvara för vilken avdragsrätt helt eller delvis har begränsats är föremål för en transaktion som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt. Vid leverans av varor ska det ytterligare skattebelopp som ska dras av begränsas till den skatt som tagits ut för leveransen av den aktuella varan.
- d) Om investeringsvaran upphör att existera ...

...”

- 13 I artikel 3 i Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (lag nr 85/2006 om insolvensförfaranden) (nedan kallad insolvenslagen) föreskrivs följande:

”...

”23. Med konkursförfarande avses ett kollektivt och jämlikt insolvensförfarande som tillämpas på gäldenären i syfte att avveckla dennes tillgångar för att täcka dennes skulder, vilket följs av att gäldenären avförs från det register i vilket denne är registrerad.

...”

- 14 I artikel 47 i insolvenslagen föreskrivs följande:

”...

7. När gäldenären har försatts i konkurs får denne endast bedriva den verksamhet som är nödvändig för att avveckla dennes tillgångar.”

- 15 I artikel 116 i insolvenslagen föreskrivs följande:

”1. Avvecklingen av gäldenärens tillgångar ska genomföras av konkursförvaltaren under tillsyn av konkursdomaren. Konkursförvaltaren ska, för att maximera värdet på gäldenärens tillgångar, vidta alla åtgärder för att i lämplig form sälja tillgångarna, varvid reklamkostnader ska bäras av gäldenärens tillgångar.

2. Avvecklingen av tillgångarna ska inledas omedelbart efter det att konkursförvaltaren har avslutat inventeringen och lagt fram en värderingsrapport. Tillgångarna kan säljas i klump, som en helhet i befintligt skick, eller individuellt. Metoden för försäljning av tillgångar, det vill säga en försäljning på offentlig auktion, genom direkt förhandling eller en kombination av båda dessa metoder, ska godkännas av borgenärskollektivet på förslag av konkursförvaltaren. Konkursförvaltaren ska även vid borgenärssammanträdet lägga fram försäljningsreglerna för de försäljningsmetoder som denne har valt.

...”

- 16 I artikel 123 i insolvenslagen föreskrivs följande:

”Vid konkurs ska fordringar betalas i följande ordning:

- 1) Skatter, stämpelskatter och andra utgifter i samband med det förfarande som införts genom denna lag. ...

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 17 BE, i vilket DT har ställning som delägare och företagsledare, är ett bolag som har bedrivit ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Genom dom av den 10 februari 2015 beslutade Tribunalul Suceava (Förstainstansdomstolen i Suceava, Rumänien) att ett konkursförfarande skulle inledas mot BE.

- 18 Efter det att BE försatts i konkurs genomförde skattemyndigheten en skatterevision i bolaget. Efter avslutad revision fattade skattemyndigheten den 26 november 2015 ett beskattningsbeslut. Genom detta beslut ålades BE bland annat att betala ett belopp på 646 259 rumänska lei (RON) (cirka 132 000 euro) avseende justering av de avdrag för mervärdesskatt som bolaget hade gjort för perioden 20 maj 2013–13 februari 2014, under vilken det bedrev ekonomisk verksamhet och var registrerat för mervärdesskatt. Av detta belopp utgjordes 535 409 RON (cirka 109 000 euro) av avdrag avseende varor och förbrukningsartiklar, 55 134 RON (cirka 11 400 euro) av avdrag avseende utrustning och 55 716 RON (cirka 11 600 euro) av avdrag avseende ett fastighetshyresavtal.
- 19 BE och DT begärde omprövning av beskattningsbeslutet. Skattemyndigheten fann i beslut av den 22 januari 2018 inte skäl att ändra det tidigare beslutet, eftersom den ansåg att BE hade upphört att bedriva ekonomisk verksamhet när bolaget försattes i konkurs. Skattemyndigheten påpekade i det avseendet att det förhållandet att ett bolag försätts i konkurs medför att det inleds ett förfarande för att avveckla och sälja bolagets tillgångar i syfte att återbetala dess skulder, varvid de transaktioner som genomförs inom ramen för detta förfarande inte i sig har något ekonomiskt syfte. Skattemyndigheten anförde vidare att det saknar betydelse att försäljningen av tillgångar inom ramen för konkursförfarandet varit föremål för mervärdesskatt.
- 20 BE och DT överklagade beskattningsbeslutet av den 26 november 2015 och omprövningsbeslutet av den 22 januari 2018 till Tribunal Suceava (Förstainstansdomstolen i Suceava), som biföll överklagandet. Skattemyndigheten överklagade förstainstansdomstolens dom till den hänskjutande domstolen, Curtea de Apel Suceava (Appellationsdomstolen i Suceava, Rumänien). Genom dom av den 18 juni 2019 biföll den hänskjutande domstolen överklagandet, vilket innebar att BE fortfarande var skyldigt att betala det belopp på 646 259 RON (cirka 132 000 euro) som fastställdes i beskattningsbeslutet. I domskälen fann den hänskjutande domstolen att skattemyndigheten hade gjort en korrekt tolkning av nationell rätt. Denna tolkning innebär att inledandet av ett konkursförfarande i sig ska anses medföra att avdragsrätten upphör, eftersom de transaktioner som genomförs under konkursförfarandet inte har något ekonomiskt syfte.
- 21 BE och DT ansökte om resning vid den hänskjutande domstolen och åberopade att mervärdesskattedirektivet hade åsidosatts.
- 22 BE och DT gjorde i det avseendet gällande bland annat att BE både före det att bolaget försattes i konkurs och under konkursförfarandet med giltig verkan var registrerat för mervärdesskatt, vilket innebar att den verksamhet som var knuten till konkursförfarandet, det vill säga försäljning av varor och fastigheter samt uthyrning av fastigheter, fortfarande omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, vilken fortsatte att tas ut.
- 23 Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande angett att fråga därför uppkommer huruvida det är tillåtet enligt unionsrätten att transaktioner som genomförs under ett konkursförfarande automatiskt anses sakna ekonomiskt syfte. Detta innebär nämligen att inledandet av ett konkursförfarande mot en ekonomisk aktör medför att denne blir skyldig att automatiskt justera – det vill säga att till staten betala in – den mervärdesskatt som tagits ut på transaktioner som genomförts innan konkursförfarandet inleddes, och detta trots att aktören under konkursförfarandet, förutom under en kort period på tre veckor, har fortsatt att vara registrerad för mervärdesskatt och att försäljningen av tillgångar i konkursen har varit föremål för mervärdesskatt.
- 24 Den hänskjutande domstolen har vidare angett att det, om EU-domstolen skulle finna att en sådan automatisk justering är tillåten och förenlig med unionsrätten, även är nödvändigt att klargöra huruvida ett sådant tillvägagångssätt står i proportion till det eftersträvade målet.
- 25 Den hänskjutande domstolen har även preciserat att avvecklingen av BE:s tillgångar har avslutats och att inga avdrag har medgetts för de transaktioner som genomförts under avvecklingen.

- 26 Mot denna bakgrund har Curtea de Apel Suceava (Appellationsdomstolen i Suceava) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”Utgör [mervärdesskattedirektivet] samt principerna om skatteneutralitet, om rätten till avdrag för mervärdesskatt och om förutsebarhet i beskattningen, under sådana omständigheter som dem som föreligger i det nationella målet, hinder för en nationell lagstiftning som innebär att en ekonomisk aktör mot vilken ett konkursförfarande har inletts är skyldig att automatiskt och utan ytterligare kontroller justera mervärdesskatten, varvid avdrag för mervärdesskatt nekas för beskattningsbara transaktioner som har utförts före det att konkursförfarandet inleddes, och att betala in den avdragsgilla mervärdesskatten? Utgör proportionalitetsprincipen, under sådana omständigheter som dem som föreligger i det nationella målet, hinder för en sådan nationell lagstiftning med beaktande av de ekonomiska konsekvenserna för den ekonomiska aktören och av att en sådan justering är slutgiltig?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 27 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell lagstiftning eller praxis som innebär att inledandet av ett konkursförfarande mot en ekonomisk aktör, vilket i sin tur innebär att aktörens tillgångar avvecklas för att betala borgenärernas fordringar, automatiskt medför att den ekonomiska aktören blir skyldig att justera de avdrag för mervärdesskatt som denne har gjort för varor och tjänster som förvärvats före konkursen.
- 28 EU-domstolen gör följande bedömning. Avdragsrätten i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 mars 2021, A. (Regler om utövande av avdragsrätten), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 32).
- 29 Det system för justering som föreskrivs i artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet utgör i sin tur en oskiljaktig del av det avdragssystem för mervärdesskatt som införts genom detta direktiv. Syftet med systemet är att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att transaktioner som genomförts i ett tidigare led endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån de används för att utföra prestationer som är föremål för mervärdesskatt. Syftet med systemet är således att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de aktuella varorna och tjänsterna för utgående beskattade transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 mars 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punkt 27).
- 30 I systemet för mervärdesskatt föreligger nämligen endast avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en beskattningsbar person använder för sina beskattade transaktioner. Avdrag för ingående mervärdesskatt är kopplat till uttag av utgående mervärdesskatt. När varor eller tjänster anskaffas av en beskattningsbar person för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, får varken utgående mervärdesskatt tas ut eller ingående mervärdesskatt dras av (dom av den 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 21).
- 31 Vad beträffar det nu aktuella fallet framgår det av beslutet om hänskjutande att skattemyndigheten justerade de mervärdesskatteavdrag som BE hade gjort för varor och tjänster som förvärvats under perioden 20 maj 2013–13 februari 2014. Justeringen grundades på förutsättningen att det förhållandet att ett företag – såsom BE – försätts i konkurs med nödvändighet innebär att företagets ekonomiska verksamhet upphör. Skattemyndigheten gjorde i det avseendet gällande att transaktioner som genomförs till följd av att ett företag försätts i konkurs endast syftar till att avveckla företagets tillgångar för att betala borgenärernas fordringar, vilket innebär att transaktionerna inte har något ekonomiskt syfte.

- 32 Av EU-domstolens praxis följer att även om det i mervärdesskattedirektivet fastställs ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt, är det endast verksamheter av ekonomisk art som omfattas av denna skatt. I artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet, som rör beskattningsbara transaktioner, anges nämligen att leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap är föremål för mervärdesskatt (dom av den 17 december 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punkterna 24 och 25 och där angiven rättspraxis).
- 33 Av detta följer att om det visar sig att ingen ekonomisk verksamhet kan bedrivas efter det att ett konkursförfarande har inletts, kan det inte heller, så snart detta förfarande inletts, anses föreligga några beskattade transaktioner som kan göra det möjligt att utöva rätten till avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punkt 35), vilket innebär att det blir nödvändigt att justera avdragen i enlighet med den nationella lagstiftning som införlivar artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet.
- 34 Den hänskjutande domstolen har emellertid angett att den ställer sig tveksam till den ovan i punkt 31 angivna förutsättningen, enligt vilken det förhållandet att en ekonomisk aktör försätts i konkurs med nödvändighet innebär att dennes ekonomiska verksamhet upphör.
- 35 EU-domstolen ska således pröva huruvida en ekonomisk aktörs ekonomiska verksamhet kan anses upphöra med anledning av att aktören försätts i konkurs, eftersom konkursen, enligt bestämmelser i nationell rätt, medför att transaktioner som genomförs efter konkurstillfället endast anses vara ägnade att avveckla aktörens tillgångar för att betala borgenärernas fordringar.
- 36 Enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar person den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Begreppet ”ekonomisk verksamhet” definieras i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet på så sätt att det omfattar alla verksamheter som bedrivs av producenter, handlare eller tjänsteleverantörer, däribland särskilt utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.
- 37 Det följer av fast rättspraxis att en analys av dessa definitioner visar hur omfattande det tillämpningsområde som täcks av begreppet ”ekonomisk verksamhet” är och att begreppet har en objektiv karaktär, i den meningen att verksamheten bedöms i sig, oberoende av syfte och resultat. I regel kvalificeras en verksamhet således som ekonomisk om den har en fortlöpande karaktär och utförs mot ersättning som erhålls av den som har utfört transaktionen (dom av den 5 juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 22 och där angiven rättspraxis).
- 38 Mot bakgrund av att verksamheten ska bedömas i sig, oberoende av syfte och resultat, finner EU-domstolen att enbart den omständigheten att inledandet av ett konkursförfarande mot en beskattningsbar person medför – i enlighet med de villkor som i det avseendet föreskrivs i nationell rätt – att ändamålen med den beskattningsbara personens transaktioner ändras på så sätt att ändamålen inte längre omfattar att varaktigt driva företaget, utan endast avser att avveckla företaget i syfte att skulderna ska betalas och företaget därefter upplösas, inte i sig kan anses påverka den ekonomiska karaktären av de transaktioner som genomförs inom ramen för företaget.
- 39 Såsom Europeiska kommissionen har påpekat krävs en sådan tolkning även mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, vilken i synnerhet utgör hinder för att två transaktioner som ur konsumentens synvinkel är identiska eller jämförbara, och som således konkurrerar med varandra, behandlas olika i mervärdesskatteseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 mars 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punkt 32).

- 40 Även om inledandet av ett konkursförfarande, såsom det som är aktuellt det nationella målet, normalt innebär att det berörda företaget upphör att existera, kvarstår nämligen det faktum att så länge företaget fortsätter sin verksamhet under konkursförfarandet, konkurrerar det med andra beskattningsbara personer som utför liknande prestationer, vilket innebär att de aktuella prestationerna i princip ska behandlas på samma sätt i mervärdesskattehänseende.
- 41 Det framgår för övrigt – med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll – att BE i förevarande fall fortsatte att vara registrerat för mervärdesskatt under konkursförfarandet och att skattemyndigheten fann att de transaktioner som genomfördes inom ramen för detta förfarande omfattades av mervärdesskatt, vilket bekräftar att BE faktiskt fortsatte sin ekonomiska verksamhet och genomförde beskattade transaktioner trots att bolaget var försatt i konkurs.
- 42 Vid sådana förhållanden kan det inte antas att inledandet av konkursförfarandet har brutit det nära och direkta sambandet mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de aktuella varorna och tjänsterna för utgående beskattade transaktioner och att den berörda beskattningsbara personen är skyldig att betala in det avdragna mervärdesskattebeloppet (se, analogt, dom av den 9 november 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punkt 46).
- 43 Till sist konstaterar EU-domstolen – i motsats till vad den rumänska regeringen i huvudsak har anfört – att det förhållandet att beskattningsbara personer som, på grund av att de försatts i konkurs, i ett första skede varit skyldiga att justera avdrag för ingående mervärdesskatt trots att de fortsatt sin ekonomiska verksamhet, har möjlighet att i ett andra skede ansöka om återbetalning av de aktuella beloppen just på grund av att de under konkursförfarandet har fortsatt att bedriva sin ekonomiska verksamhet, inte kan kompensera för den begränsning av deras avdragsrätt som följer av den justeringsskyldighet som föreskrivs i nationell rätt.
- 44 Som kommissionen har påpekat utgör kravet på att det berörda företaget med anledning av ett justeringsbeslut faktiskt betalar in den mervärdesskatt som det påstås vara skyldigt att betala nämligen ett hinder för företaget att dra av den ingående mervärdesskatten, eftersom det innebär att företaget tvingas att ligga ute med medel fram till dess att skattemyndigheten betalar tillbaka den felaktigt inbetalda mervärdesskatten till det, medan andra ekonomiska aktörer som inte försatts i konkurs kan använda dessa medel för sin ekonomiska verksamhet utan att vara tvungna att göra en sådan inbetalning (se, analogt, dom av den 9 november 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punkt 44).
- 45 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell lagstiftning eller praxis som innebär att inledandet av ett konkursförfarande mot en ekonomisk aktör, vilket i sin tur innebär att aktörens tillgångar avvecklas för att betala borgenärernas fordringar, automatiskt medför att den ekonomiska aktören blir skyldig att justera de avdrag för mervärdesskatt som denne har gjort för varor och tjänster som förvärvats före konkursen, om inledandet av konkursförfarandet inte är ägnat att utgöra hinder för att aktörens ekonomiska verksamhet – i den mening som avses i artikel 9 i direktivet – fortsätter, bland annat för att det berörda företaget ska kunna avvecklas.

Rättegångskostnader

- 46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artiklarna 184–186 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell lagstiftning eller praxis som innebär att inledandet av ett konkursförfarande mot en ekonomisk aktör, vilket i sin tur innebär att aktörens tillgångar avvecklas för att betala borgenärernas fordringar, automatiskt medför att den ekonomiska aktören blir skyldig att justera de avdrag för mervärdesskatt som denne har gjort för varor och tjänster som förvärvats före konkursen, om inledandet av konkursförfarandet inte är ägnat att utgöra hinder för att aktörens ekonomiska verksamhet – i den mening som avses i artikel 9 i direktivet – fortsätter, bland annat för att det berörda företaget ska kunna avvecklas.

Underskrifter