

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. lapkričio 9 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – Bendrovės pabaiga, dėl kurios ji išbraukiama iš pridėtinės vertės mokesčio (PVM) registro – Pareiga apskaičiuoti PVM už turimą turtą ir sumokėti apskaičiuotą PVM valstybei – Įstatymo, galiojusio stojimo į Sąjungą dieną, taikymas toliau arba pakeitimas – 176 straipsnio antra pastraipa – Poveikis teisei į atskaitą – 168 straipsnis“

Byloje C-552/16

dėl *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija) 2016 m. spalio 21 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2016 m. lapkričio 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„**Wind Innovation 1**“ **EOOD**, kuriai taikoma likvidavimo procedūra,

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. G. Fernlund (pranešėjas), teisėjai A. Arabadjiev ir E. Regan, generalinis advokatas M. Wathelet,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia*, atstovaujamo A. Georgiev,

– Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova ir M. Georgieva,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir N. Nikolova,

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

priima šį

Sprendimas

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) 168 ir 176 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis parašymas pateiktas nagrin?jant *Wind Inovation 1 EOOD* (toliau – *Wind Inovation*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika“* – Sofia (Sofijos skund?, mokes?i? ir socialinio draudimo praktikos direkcijos direktorius, Bulgarija; toliau – *Direktor*) gin?? d?l sprendimo išbraukti ši? bendrov? iš prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) registro.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM 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?.

<...>“

4 PVM direktyvos 18 straipsnyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s gali laikyti preki? tiekimu už atlyg? šiuos sandorius, kai:

<...>

c) apmokestinamasis asmuo arba jo teisi? per?m?jai pasilieka sau prekes, apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti apmokestinam? ekonomin? veikl?, o PVM už šias prekes, jas ?sigijus <...>, buvo visas ar iš dalies atskaitytas <...>.“

5 PVM direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

6 PVM direktyvos 176 straipsnyje nustatyta:

„Taryba, spr?sdoma vieningai ir remdamasi Komisijos pasi?lymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiais aplinkyb?mis neatskaitomas už išlaidas, kurios n?ra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos ?sigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant.

Kol ?sigalios pirmoje pastraipoje nurodytos nuostatos, valstyb?s nar?s gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti j? nacionaliniuose ?statymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstyb?s nar?s ?stojo ? Bendrij? po šios datos, j? ?stojimo dien?.“

Bulgarijos teis?

Nuo 2007 m. sausio 1 d. taikomas Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas

7 *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, DV Nr. 63, 2006 m. rugpj??io 4 d., toliau – ZDDS) ?sigaliojo 2007 m. sausio 1 d., t? pa?i? dien?, kai ?sigaliojo Europos S?jungos valstybi? nari? ir Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos sutartis d?l Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos ?stojimo ? Europos S?jung? (OL L 157, 2005, p. 11).

8 ZDDS 106 straipsnyje numatyta:

„1. Registracijos nutraukimas (išbraukimas iš registro) pagal š? ?statym? yra proced?ra, kuri lemia, kad asmuo nuo išbraukimo iš registro momento nebeturi teis?s apskai?iuoti PVM ir atskaityti pirkimo mokest?, nebent šiame ?statyme numatyta kitaip.

2. Registracija nutraukiama:

1) ?registruoto asmens iniciatyva, jei yra pagrindas išsiregistruoti privaloma tvarka arba savanoriškai;

2) mokes?i? institucijos iniciatyva, jei:

a) nustatytas pagrindas išregistruoti privaloma tvarka;

b) 176 straipsnyje numatytu atveju.“

9 ZDDS 107 straipsnyje nurodyta:

„Išbraukimo iš registro privaloma tvarka pagrindas yra:

<...>

4) asmens pabaiga šiais atvejais:

a) komercin?s bendrov?s pabaiga, kai ji likviduojama arba ne;

<...>“

10 ZDDS 111 straipsnyje nustatyta:

„1. Išbraukimo iš registro momentu laikoma, kad asmuo vykdo sandorius, kaip jie suprantami pagal š? ?statym?, naudodamas visas turimas prekes ir (arba) paslaugas, už kurias jis atskait? vis? arba dal? pirkimo mokes?io ir kurios yra:

1) turtas, kaip jis suprantamas pagal *Zakon za schetovodstvoto* (Apskaitos ?statymas), arba

2) turtas, kaip jis suprantamas pagal *Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Pelno mokes?io ?statymas), kuris skiriasi nuo 1 punkte minimo turto.

<...>

3. 1 dalyje numatytas mokestis yra ?traukiamas ? per paskutin? mokestin? laikotarp? mok?tin? PVM <...> ir sumokamas per nustatyt? termin? <...>“

11 ZDDS 76 straipsnyje nustatyta:

„1. ?registruotas asmuo, išregistruojamas pagal š? ?statym?, turi teis? apskai?iuoti pirkimo PVM už turt?, apmokestinam? remiantis 111 straipsnio 1 dalies 1 punktu, turimo ?registruojant v?liau.

2. 1 dalyje numatyta teis? atsiranda, kai kartu tenkinamos visos šios s?lygos:

1) v?lesnio ?registravimo pagal Apskaitos ?statym? metu turimas turtas, kaip tai suprantama pagal š? ?statym?, išbraukiant iš registro buvo apmokestintas remiantis 111 straipsnio 1 dalies 1 punktu;

2) apskai?iuotas mokestis buvo realiai sumok?tas arba mokes?i? institucijos gautas;

3) naudodamasis 1 punkte nurodytu turimu turtu asmuo vykdo, vykdo arba vykdydys apmokestinamuosius sandorius, kaip tai suprantama pagal 69 straipsn?;

<...>“

Iki 2007 m. sausio 1 d. taikytas Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas

12 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso *Administrativen sad Sofia?grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija) teigimu, iki 2006 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statyme jau buvo numatyta tvarka, atitinkanti numatyt? 2007 m. sausio 1 d. ?sigaliojusio ZDDS 111 straipsnio 1 ir 3 dalyse, kuria remiantis išbraukimo iš PVM registro dien? subjektas tiekia vis? turim? turt?, o apskai?iuotas PVM ?traukiamas ? už paskutin? mokestin? laikotarp? mok?tin? PVM.

13 Iki 2006 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statyme taip pat buvo nuostata, atitinkanti 2007 m. sausio 1 d. ?sigaliojusio ZDDS 76 straipsnio 2 dalies 2 punkto nuostat?, kuria remiantis siekiant pasinaudoti teise ? atskait? iš naujo ?siregistravus išbraukimo momentu apskai?iuotas mokestis turi b?ti realiai sumok?tas arba j? turi b?ti gavusi mokes?i? tarnyba. Ta?iau jame taip pat buvo numatyta, kad teismo paskirtas likvidatorius tur?jo teis? nuspr?sti, kad atitinkamas juridinis asmuo lieka ?registruotas PVM registre iki jo išbraukimo iš ?moni? registro dienos.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

14 *Wind Inovation* yra pagal Bulgarijos teis? ?steigta likviduojama bendrov?, kurios veikla apima elektros energijos gamyb? ir investavim? ? projektus, susijusius su energetikos sritimi. *Gräss Solartechnik GmbH & Co KG* yra pagal Vokietijos teis? ?steigta bendrov?, kuriai priklauso visas *Wind Inovation* kapitalas, tod?l ji yra vienintel? jos akcinink?.

15 *Kühling Stahl?und Metallbau GmbH*, pagal Vokietijos teis? ?steigta bendrov?, yra *Gräss Solartechnik* kreditor?. Kadangi ši ?mon? nesumok?jo skolos, *KühlingStahl?und Metallbau GmbH* papraš? pabaigti *Wind Inovation* pagal Bulgarijos teis?.

16 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažym?jo, kad pabaigiamos ?mon?s turtas turi b?ti skirtas reikalavimams padengti, o padengus *Gräss Solartechnik* skol? *Wind Inovation* likvidavimo proced?ra bus užbaigta.

17 Remdamasi ZDDS nuostatomis *Wind Inovation* pateik? prašym? išbraukti iš PVM registro.

18 Mokesi? administratorius konstatavo, kad 2015 m. rugpj??io 7 d. ?moni? registre buvo ?registruotas *Wind Inovation* veiklos nutraukimas ir jos likvidavimo proced?ra. 2015 m. rugpj??io 25 d. šis administratorius pri?m? sprendim? d?l *Wind Inovation* išbraukimo iš PVM registro atgaline data nuo 2015 m. rugpj??io 7 d.

19 *Wind Inovation*, gavusi akt? d?l jos išbraukimo, 2015 m. rugpj??io 27 d. pateik? nauj? prašym? ?registruoti ? PVM registr? ir pažym?jo, kad ji nenutrauk? savo komercin?s veiklos ir kad net jos likvidavimo proced?ros ?registravimo ? ?moni? registr? dien? jos apyvarta kelet? kart? viršijo rib?, nuo kurios privaloma registracija ? PVM registr?, t. y. 50 000 Bulgarijos lev? (BGN) (apie 25 000 eur?). 2015 m. rugs?jo 12 d. bendrov? buvo iš naujo ?registruota šiame registre.

20 *Wind Inovation* apskai?iavo PVM už savo 2015 m. rugpj??io 7 d. turim? turt? ir j?, kaip mok?tin? PVM, ?trauk? ? atitinkam? to m?nesio deklaracij?.

21 Paskui *Wind Inovation* pateik? *Direktor* skund? d?l išbraukimo iš PVM registro akto. Kadangi šis skundas buvo atmestas, *Wind Inovation* pareišk? ieškin? *Administrativen sad Sofia?grad* (Sofijos miesto administracinis teismas).

22 Šis teismas klausia, ar 2007 m. sausio 1 d. atliktas nacionalin?s teis?s pakeitimas, numatantis teismo paskirto likvidatoriaus galimyb?s nuspr?sti, ar pasibaig?s juridinis asmuo lieka ?registruotas PVM registre tol, kol jis išbraukiamas iš ?moni? registro, panaikinim?, pažeidžia PVM direktyvos 176 straipsnio antr? pastraip?.

23 Šis teismas pažymi, kad d?l tokios galimyb?s panaikinimo atsiranda pareiga likviduotai bendrovei apskai?iuoti PVM už turim? turt? ir realiai j? sumok?ti mokesi? institucijoms. Jis prid?r?, kad atitinkama bendrov? turi nedelsiant ?siregistruoti iš naujo, nes jos ekonomin? veikla t?siasi, ir klausia, ar privalomas išbraukimas iš PVM registro, d?l kurio reikia apskai?iuoti PVM už turim? turt? ir realiai sumok?ti apskai?iuot? sum? valstybei, yra teis?s ? pirkimo PVM atskait? papildoma s?lyga, tod?l ir PVM direktyvoje nenumatytas teis?s ? atskait? apribojimas.

24 Tokiomis aplinkyb?mis *Administrativen sad Sofia?grad* (Sofijos miesto administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 176 straipsnio antra pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? draudžiamas privalomas išbraukimas iš PVM registro, pagr?stas [ZDDS] pakeitimu, ?sigaliojusiu 2007 m. sausio 1 d., pagal kur? iš teismo paskirto ?mon?s likvidatoriaus atimta galimyb? pasirinkti palikti juridin? asmen?, d?l kurio pabaigos yra priimtas teismo sprendimas, ?registruot? [ZDDS] tikslais iki jo išbraukimo iš ?moni? registro dienos, nors ZDDS numatyta, kad privalomo išbraukimo iš PVM registro pagrindas yra komercin?s bendrov?s (nesvarbu, ar ji likviduojama) pabaiga?

2. Ar PVM direktyvos 176 straipsnio antra pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? draudžiamas privalomas išbraukimas iš PVM registro, grindžiamas [ZDDS] pakeitimu, ?sigaliojusiu 2007 m. sausio 1 d., tais atvejais, kai privalomo išbraukimo iš PVM registro momentu susiklosto s?lygos privaloma tvarka pakartotinai ?registruoti apmokestinam?j? asmen? ? š? registr?, kai šis apmokestinamasis asmuo yra galiojan?i? sutar?i? šalis ir pareiškia, jog nenutraukia ekonomin?s veiklos ir toliau j? vykdo, ir jeigu tam, kad ?gyt? teis? atskaityti pirkimo PVM už turt?, kuris buvo apmokestintas išbraukiant iš registro ir kuris egzistuoja pakartotinai ?registruojant, apmokestinamasis asmuo turi faktiškai sumok?ti apskai?iuot? ir mok?tin? mokest? ?registruojant privaloma tvarka? Jeigu nurodytomis aplinkyb?mis galima privaloma tvarka išbraukti iš registro, ar teis? atskaityti pirkimo PVM už išbraukiant iš registro apmokestint? turt?, kuris egzistavo pakartotinai ?registruojant kaip PVM mok?tojų? ir kur? asmuo naudoja arba naudos vykdydamas

apmokestinamus sandorius, gali būti siejama su faktišku mokesčio sumokėjimu į valstybės biudžetą ir ar galima tarpusavyje įskaityti išbraukiant iš registro apskaičiuotą mokestį ir pirkimo PVM sumą, nustatytą pakartotinai registruojant kaip PVM mokėtoją, kaip tai suprantama pagal [ZDDS], juo labiau kad mokestį turi sumokėti turintis teisę atskaityti pirkimo PVM asmuo?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

25 Pateikti klausimai susiję su nacionalinės teisės nuostatomis, kuriose numatytas bendrovės, dėl kurios pabaigos priimtas teismo sprendimas, privalomas išbraukimas iš PVM registro ir kurios keičiamas įstatymų, galiojusį atitinkamos valstybės narės stojimo į Europos Sąjungą momentu; jose numatyta, kad šio išbraukimo ir dėl jo kylančios pareigos apskaičiuoti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už esamą turtą ir sumokėti jį valstybei bendrovės likvidatorius nebegali nukelti į šios bendrovės išbraukimo iš įmonių registro dieną.

26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar šis pakeitimas nustato teisės į atskaitę ribojimą, kurio nebuvo atitinkamos valstybės narės stojimo į Sąjungą momentu ir kuris dėl to prieštarauja PVM direktyvos 176 straipsnio antrai pastraipai.

27 Pagal šią nuostatą, kuri numato nukrypimą nuo taisyklės, reglamentuojančios teisę į PVM atskaitę, valstybės narės, į Sąjungą įstojusios po 1979 m. sausio 1 d., gali ir toliau taikyti visas teisės į atskaitę išimtis, nacionalinėje teisėje numatytas į stojimo į Sąjungą dieną.

28 Vis dėlto šiuo atveju niekas neleidžia daryti išvados, kad nacionalinėse nuostatose, kurios neginčytinai susijusios su išbraukimu iš PVM registro juridinio asmens pabaigos, į likviduojant arba ne, atveju, nustatyta išimtis, kuri apima šį nukrypti leidžiantį nuostatą.

29 Todėl, siekiant nustatyti, ar tokia priemonė, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, nustato teisės į atskaitę ribojimą, prieštaraujantį PVM direktyvai, reikia į išnagrinėti atsižvelgiant į šioje direktyvoje, būtent jos 168 straipsnyje, nustatytą teisės į atskaitę mechanizmą.

30 Šiais klausimais, kuriuos reikia išnagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyva, visų pirma jos 168 straipsnis, draudžia nacionalinę teisės aktą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, pagal kurį dėl bendrovės, dėl kurios pabaigos buvo priimtas teismo sprendimas, privalomo išbraukimo iš PVM registro, net jei likviduojama bendrovė išlieka galiojančių sutarčių šalis ir pareiškia nenutraukianti savo veiklos vykstant likvidavimo procedūrai, atsiranda pareiga apskaičiuoti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už bendrovės pabaigos dieną esamą turtą ir į sumokėti valstybei ir kuriuo remiantis teisę į atskaitę priklauso nuo šios pareigos laikymosi.

Dėl PVM direktyvos 168 straipsnio aiškinimo

31 Siekiant atsakyti į pateiktus klausimus primintina, kad remiantis jurisprudencija ekonominės veiklos egzistavimas pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį pateisina kvalifikavimą kaip apmokestinamojo asmens, kuriam pagal šią direktyvą suteikiama teisė į atskaitę (šiuo klausimu žr. 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 19 punktą).

32 Pagal suformuotą jurisprudenciją PVM direktyvos 168 straipsnyje numatyta teisė atskaityti yra sudėtinis PVM mechanizmo dalis ir iš principo negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 53 punktas ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 55 punktas).

33 Iš tiesų, teisė atskaityti išlaisvina verslininką nuo mokėtiną ar sumokėtą vykdant ekonominę veiklą PVM naštos ir užtikrina visišką bet kokios ekonominės veiklos, nepaisant jos tikslo ir rezultato apmokestinimo, neutralumą, jeigu veikla yra iš esmės apmokestinama PVM (2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, 24 punktas ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 25 punktas).

34 Remiantis PVM direktyvos 168 straipsniu, jeigu apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, siegti turtą ar paslaugą naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šį turtą ar šią paslaugą mokėtiną ar sumokėtą PVM (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 27 punktas).

35 Šiomis aplinkybėmis darytina išvada, kad teisė atskaityti susijusi su ekonominės veiklos vykdymu.

36 Nutraukus bendrovės apmokestinamąją veiklą, išskyrus PVM direktyvos 19 straipsnyje nurodytus atvejus, kai visos prekės ar jų dalis perduodamos bendrovei, šios direktyvos 18 straipsnio c punkte aiškiai numatyta, kad apmokestinamojo asmens ar jo teisė perimti prekių turėjimas gali būti laikomas prekių tiekimu už atlygą tuo atveju, jei šios prekės suteikė teisę atskaityti.

37 Teisingumo Teismas pažymėjo, kad šis 18 straipsnio c punktas susijęs su apmokestinamosios ekonominės veiklos nutraukimu bendrai, neatsižvelgiant į nutraukimo priežastis ar aplinkybes, išskyrus ankstesniame punkte nurodytą išimtį, todėl tai apima ir apmokestinamos ekonominės veiklos nutraukimą dėl apmokestinamojo asmens išbraukimo iš PVM registro (2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, 26 ir 28 punktai).

38 Iš tiesų Teisingumo Teismas priminė, kad PVM direktyvos 18 straipsnio c punkto pagrindinis tikslas yra užkirsti kelią tam, kad nutraukus apmokestinamąją ekonominę veiklą prekės, už kurias įgyta teisė atskaityti, būtų galutinai suvartojamos nemokant mokesčio, neatsižvelgiant į nutraukimo motyvus ir aplinkybes (2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, 27 punktas).

39 Todėl šie svarstymai taikomi ekonominės veiklos nutraukimui priėmus teismo sprendimą, dėl kurio atitinkamą bendrovę privaloma išbraukti iš PVM registro. Pagal PVM direktyvos 18 straipsnio c punktą valstybės narės tokiu atveju gali nuspręsti, kad apmokestinamasis asmuo vykdo tiekimą sau, dėl kurio kyla pareiga apskaituoti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM ir jį sumokėti valstybei.

40 Kaip matyti iš paties PVM direktyvos 18 straipsnio c punkto teksto ir šios nuostatos tikslo, ši analizė taikoma tik tuo atveju, kai suinteresuotojo asmens apmokestinama ekonominė veikla nutraukta ir jis daugiau nevykdo apmokestinamąjį sandorį.

41 Kai suinteresuotasis asmuo tęsia savo ekonominę veiklą, šio 18 straipsnio c punkte numatytos galimybės valstybės narės neturi.

42 Šiuo atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad pagrindin? byla susijusi su pasibaigusia bendrove, d?l kurios prad?ta likvidavimo proced?ra, ta?iau vis dar vykdan?ia tam tikrus ekonominius sandorius ir turin?ia didel? apyvart? ir d?l to pagal nacionalin? teis? privalan?ia pateikti prašym? iš naujo j? ?registruoti PVM registre.

43 Šiomis aplinkyb?mis pareiga apskai?iuoti PVM, mok?tin? už šios bendrov?s turt?, egzistuojant? jos pabaigos momentu, ir sumok?ti š? mokest? valstybei tam, kad galima b?t? pasinaudoti teise ? apskai?iuoto mokes?io atskait?, n?ra pateisinama ketinimu išvengti neapmokestinamo galutinio vartojimo.

44 Teisingumo Teismas pabr?ž?, kad klausimas, ar mok?tinas PVM už ankstesnius arba v?lesnius atitinkam? prek? pardavim? sandorius buvo sumok?tas valstyb?s išdui, neturi ?takos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumok?t? pirkimo PVM (2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, EU:C:2006:16, 54 punktas). Kaip teig? *Direktor*, reikalavimas, kad atitinkama bendrov? realiai sumok?t? mok?tin? PVM, šiai bendrovei yra kli?tis atskaityti pirkimo PVM, nes jis ?pareigoja ši? bendrov? skirti l?š? ir ?pareigoja mokes?i? institucijas šias l?šas gr?žinti, kai bendrov? ?registruojama iš naujo, nors kiti ?kio subjektai, turintys turto, gali j? naudoti savo ekonomin?je veikloje ir neprivalo atlikti tokio mok?jimo.

45 Be to, iš 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H* (C?32/03, EU:C:2005:128) 30, 31 ir 35 punkt? matyti, kad kalbant apie išlaidas, kaip nuomos išlaidos, susijusias su teikimu, skirtu ekonominei veiklai, kuri? vykdo juridinis asmuo, kuris nutrauk? savo veikl? ir yra likviduojamas, teis? ? už šias išlaidas mok?tino PVM atskait? turi b?ti suteikta, nes šios išlaidos yra tiesiogiai ir nedelsiant susijusios su šia veikla, jei nustatyta, kad n?ra ketinimo suk?iauti ar piktnaudžiauti.

46 Tod?l tokiu atveju, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kai yra priimtas teismo sprendimas d?l bendrov?s veiklos, d?l kurios ji buvo ?steigta, nutraukimo, bet negin?ijama, kad ši bendrov?, vykstant jos likvidavimo proced?rai, vykdo ekonominius sandorius ir pasiek? apyvart?, tokia bendrov? turi b?ti laikoma apmokestinamuoju asmeniu ir tod?l tam, kad ji gal?t? atskaityti už esam? turt? apskai?iuot? PVM, ji neprivalo sumok?ti taip apskai?iuoto PVM sumos.

47 Tokia pareiga yra teis?s ? atskait? ribojimas, prieštaraujantis PVM direktyvos 168 straipsniui.

48 Atsižvelgiant ? visus išd?stytus argumentus, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip:

– PVM direktyv? reikia aiškinti taip, kad ji nedraudžia nacionalin?s teis?s nuostat?, pagal kurias d?l bendrov?s, d?l kurios pabaigos yra priimtas teismo sprendimas, privalomo išbraukimo iš PVM registro kyla pareiga apskai?iuoti mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už šios bendrov?s pabaigos dien? turim? turt? ir j? sumok?ti valstybei, su s?lyga, kad nuo bendrov?s pabaigos momento ji nebevykdo ekonomini? sandori?.

– PVM direktyv?, vis? pirma jos 168 straipsn?, reikia aiškinti taip, kad ji draudžia nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, pagal kuri? d?l bendrov?s, d?l kurios pabaigos yra priimtas teismo sprendimas, privalomo išbraukimo iš PVM registro, net jei vykstant likvidavimo proced?rai ši bendrov? toliau vykdo ekonominius sandorius, atsiranda pareiga apskai?iuoti mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už bendrov?s pabaigos dien? turim? turt? ir j? sumok?ti valstybei ir kuria remiantis teis? ? atskait? priklauso nuo šios pareigos laikymosi.

D?l bylin?jimosi išlaid?

49 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi

spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos reikia aiškinti taip, kad ji nedraudžia nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias dėl bendrovės, dėl kurios pabaigos yra priimtas teismo sprendimas, privalomo išbraukimo iš pridėtinės vertės mokesčio (PVM) registro kyla pareiga apskaičiuoti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už šios bendrovės pabaigos dieną turimą turtą ir jį sumokėti valstybei, su sąlyga, kad nuo bendrovės pabaigos momento ji nebevykdo ekonominių sandorių.

2. Direktyvą 2006/112, visų pirma jos 168 straipsnį, reikia aiškinti taip, kad ji draudžia nacionalinės teisės nuostatų, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią dėl bendrovės, dėl kurios pabaigos yra priimtas teismo sprendimas, privalomo išbraukimo iš PVM registro, net jei vykstant likvidavimo procedūrai ši bendrovė toliau vykdo ekonominius sandorius, atsiranda pareiga apskaičiuoti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už bendrovės pabaigos dieną turimą turtą ir jį sumokėti valstybei ir kuria remiantis teisė ? atskaitą priklauso nuo šios pareigos laikymosi.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.