

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2017. gada 9. novembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Juridiskās personas darbības pārtraukšana, kas nozīmē to svētot no PVN maksātāju reģistra – Pienākums samaksāt PVN par esošajiem aktiem un to faktiski pārskaitīt valstij – Likuma, kurš pastāvīga pievienošanās Eiropas Savienībai datumā, paturšana spēkā vai grozīšana – 176. panta otrā daļa – Ietekme uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu – 168. pants

Lieta C-552/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2016. gada 21. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 2. novembrī, tiesvedībā

“*Wind Inovation 1*” EOOD, likvidācijas procesā,

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Sofia.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund] (referents), tiesneši A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev] un J. Regans [E. Regan],

ģenerālvokāts M. Vatelē [M. Wathelet],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Sofia vārdā – A. Georgiev, pārstāvis,

– Bulgārijas valdības vārdā – E. Petranova un M. Georgieva, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un N. Nikolova, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklauzīšanas pieņemto lūgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168. un 176. panta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Wind Inovation 1 EOOD* (turpmāk tekstā – “*Wind Inovation*”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Sofia* (Sofijas Nodokļu un sociālā nodrošinājuma direkcijas direktors, Bulgārija) (turpmāk tekstā – “direktors”) saistībā ar likumu par šīs sabiedrības svētrošanu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksājuma reģistra.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir noteikts:

“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 kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pakalpojuma izmantošana ar noliku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

4 PVN direktīvas 18. pants ir paredzēts:

“Dalībvalstis var uzskatīt katru no šādiem darījumiem par preču piegādi par atlīdzību:

c) [...] nodokļa maksātājs vai tā tiesību pārrēķinātājam patur preces, kad minētā persona beidz saimniecisku darbību, par kuru uzliek nodokli, ja PVN par šo precēm ir kļuvis pilnīgi vai daļēji atskaitāms līdz ar to iegādi [...]”.

5 PVN direktīvas 168. pants ir noteikts:

“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 kura nomaksu viņš ir atbildīgs:

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

[...].”

6 PVN direktīvas 176. pants ir noteikts:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitēšana. Jebkurš gadījums PVN nekādā veidā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad stājas spēkā pirmajā daļā minētie noteikumi, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu tiesību aktos 1979. gada 1. janvārī, vai attiecībā uz dalībvalstīm, kuras pievienojās Kopienai pēc minētās dienas, aktos, kas bija spēkā to pievienošanās spēkā stāšanās dienā.”

Bulgārijas tiesības

Likums par pievienotās vērtības nodokli – piemērojams, sākot no 2007. gada 1. janvāra

7 *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli, 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63; turpmāk tekstā – “ZDDS”) stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī, kas ir datums, kurā ar stājās spēkā līgums starp Eiropas Savienības dalībvalstīm un Bulgārijas Republiku un Rumānijas Republiku par Bulgārijas Republikas un Rumānijas pievienošanās Eiropas Savienībai (OV 2005, L 157, 11. lpp.).

8 ZDDS 106. pants ir paredzēts:

“1. Izslēgšana no reģistra (svētrošana no reģistra) saskaņā ar šo likumu ir process, pēc kura personai no brīža, kad tā ir svētrota no reģistra, vairs nav tiesību rīcināt norādītā PVN un atskaitīt priekšnodokli, izņemot, ja likumā ir noteikts citādi.

2. Izslēgšana no reģistra notiek:

1) pēc reģistrētās personas pieteikuma, ja pastāv imperatīvs vai brīvprātīgs iemesls svētrošanai no reģistra;

2) pēc nodokļu iestādes pieprasījuma, ja

a) tā ir konstatējusi imperatīvu svētrošanas no reģistra iemeslu,

b) 176. pants minētajos apstākļos.

9 Saskaņā ar ZDDS 107. pantu:

“Imperatīvs svētrošanas no reģistra iemesls ir:

[..]

4) personas darbības pārtraukšana šādos gadījumos:

a) komercdarbību veicošas juridiskās personas darbības pārtraukšana – ar likvidāciju vai bez tās;

[..]”

10 ZDDS likuma 111. pants ir noteikts:

“1. Svētrošanas no reģistra datumā tiek pieņemts, ka persona veic ar nodokli apliekamus darījumus šā likuma izpratnē ar visām precēm un/vai sniedz pakalpojumus, attiecībā uz kuriem tā pilnībā vai daļēji ir atskaitījusi priekšnodokli un kuri veido:

1) aktīvus *Zakon za schetovodstvoto* (Grāmatvedības likums) izpratnē vai

2) aktīvus *Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) izpratnē, izņemot 1. apakšpunktā minētos aktīvus.

[..]

3. [Šā panta] 1. punktā minētais nodoklis ir iekšauts PVN, kas ir jāmaksā par pēdējo taksācijas

periodu [..], un t? maks?jums ir j?veic paredz?taj? termi?? [..].”

11 ZDDS 76. pant? ir noteikts:

“1. Re?istr?tajai personai ir ties?bas atskait?t nodokli, kas samaks?ts br?d?, kad t? sv?trota no re?istra saska?? ar šo likumu, par saska?? ar 111. panta 1. punkta 1. apakšpunktu ar nodokli apliekamajiem akt?viem, kas past?v t?s v?l?kas re?istr?cijas br?d?.

2. [Š? panta] 1. punkt? paredz?t?s ties?bas rodas, ja vienlaikus ir izpild?ti š?di priekšnoteikumi:

1) saska?? ar šo likumu veikt?s atk?rtot?s re?istr?cijas br?d? esošie akt?vi Gr?matved?bas likuma izpratn? saist?b? ar sv?trošanu no re?istra ir aplikti ar nodokli saska?? ar 111. panta 1. punkta 1. apakšpunktu;

2) apr??in?tais nodoklis ir faktiski samaks?ts vai nodok?u iest?de ir veikusi t? atskait?šanu;

3) ar 1. apakšpunkt? min?tajiem akt?viem persona ir veikusi, veic vai veiks ar nodokli apliekamus dar?jumus 69. panta izpratn?;

[..].”

Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli pirms 2007. gada 1. janv?ra

12 Iesniedz?jtiesas skat?jum?, *Administrativen sad Sofia?grad* (Sofijas pils?tas Administrat?v? tiesa, Bulg?rija) Likum? par pievienot?s v?rt?bas nodokli, versij?, kura bija sp?k? l?dz 2006. gada 31. decembrim, jau bija paredz?ts l?dz?gs re?ž?ms, kas ietverts ZDDS 111. panta 1. un 3. punkt?, kurš st?j?s sp?k? 2007. gada 1. janv?r?, saska?? ar kuru tiek uzskat?ts, ka sv?trošanas no PVN re?istra br?d? sabiedr?ba veic dar?jumus ar visiem t?s esošajiem akt?viem un maks?jamais PVN tiek apr??in?ts p?d?j? taks?cijas perioda beig?s.

13 Likum? par pievienot?s v?rt?bas nodokli, versij?, kura bija sp?k? l?dz 2006. gada 31. decembrim, bija ar? ietverta ties?bu norma, kas atbilst ZDDS 76. panta 2. punkta 2. apakšpunktam, kurš st?j?s sp?k? 2007. gada 1. janv?r?, saska?? ar kuru, lai jaun?s re?istr?cijas laik? ieg?tu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, nodoklis, kas ir bijis j?maks? sv?trošanas no re?istra laik?, ir faktiski j?samaks? vai tas nodok?u iest?d?m ir faktiski j?sa?em. Tai paš? laik? taj? bija ar? paredz?ts, ka tiesas ieceltam likvidatoram ir ties?bas izlemt, ka konkr?t? juridisk? persona paliek re?istr?ta PVN re?istr? l?dz br?dim, kad t? tiek sv?trota ko komerce?istra.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

14 *Wind Inovation* ir saska?? ar Bulg?rijas ties?b?m re?istr?ta sabiedr?ba likvid?cijas proces?, kuras darb?ba izpaužas k? elektroener?ijas ražošana un ieguld?jumu veikšana projektos ener??tikas nozar?. *Gräss Solartechnik GmbH & Ko KG*, saska?? ar V?cijas ties?b?m dibin?ta sabiedr?bai, pieder viss *Wind Inovation* kapit?ls, un t?d?j?di t? ir vien?g? otr?s min?t?s sabiedr?bas dal?bniece.

15 *Kühling Stahl?und Metallbau GmbH*, saska?? ar V?cijas ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba, ir kreditore *Gräss Solartechnik* saist?b?m. T? k? p?d?j? min?t? sabiedr?ba savas par?dsaist?bas nav nok?rtojusi, *Kühling Stahl?und Metallbau GmbH* piepras?ja likvid?t *Wind Inovation* saska?? ar Bulg?rijas ties?b?m.

- 16 Iesniedz?jtiesa preciz?, ka likvid?t?s sabiedr?bas manta ir izmantojama, lai apmierin?tu kreditora pras?jumu, un *Gräss Solartechnik* par?da atmaksas gad?jum? pret *Wind Inovation* uzs?kt? likvid?cijas proced?ra tiks izbeigta.
- 17 Saska?? ar ZDDS noteikumiem *Wind Inovation* l?dza sv?trot to no PVN maks?t?ju re?istra.
- 18 Nodok?u iest?des konstat?ja, ka komercr?istr? 2015. gada 7. august? ir izdar?ts ieraksts par *Wind Inovation* darb?bas aptur?šanu un likvid?cijas uzs?kšanu. 2015. gada 25. august? š? iest?de izdeva aktu par *Wind Inovation* sv?trošanu no PVN maks?t?ju re?istra, kas retroakt?vi tika pasludin?ta k? notikusi 2015. gada 7. august?.
- 19 Šis akts *Wind Inovation* tika pazi?ots, un 2015. gada 27. august? t? iesniedza jaunu pieteikumu par re?istr?ciju PVN maks?t?ju re?istr?, preciz?dama, ka t? savu komercdarb?bu nav aptur?jusi un ka br?d?, kad komercr?istr? tika izdar?ts ieraksts par t?s likvid?cijas uzs?kšanu, t?s apgroz?jums vair?kas reizes esot p?rsniedzis slieksni, ko piem?ro oblig?tai re?istr?cija PVN maks?t?ju sarakst?, proti, BGN 50 000 (aptuveni EUR 25 000). Sabiedr?ba 2015. gada 12. septembr? atk?rtoti tika iek?auta min?taj? re?istr?.
- 20 *Wind Inovation* samaks?ja PVN par esošajiem akt?viem 2015. gada 7. august? un k? PVN iek??va t? paša m?neša deklar?cij?.
- 21 *Wind Inovation* t?l?k direktoram iesniedza s?dz?bu par pie?emto aktu par dz?šanu no PVN maks?t?ju re?istra. T? k? š? s?dz?ba tika noraid?ta, *Wind Inovation* c?la pras?bu *Administrativen sad Sofia?grad* (Sofijas pils?tas Administrat?v? tiesa).
- 22 Š? tiesa uzdod jaut?jumu par to, vai valsts tiesiskaj? regul?jum? 2007. gada 1. janv?r? veiktais groz?jums, ar kuru ir atcelta iesp?ja tiesas ieceltam likvidatoram izlemt, vai likvid?jam? juridisk? persona var palikt PVN maks?t?ju re?istr? re?istr?ta l?dz br?dim, kad t? tiek dz?sta komercr?istr?, ir PVN direkt?vas 176. panta otr?s da?as p?rk?pums.
- 23 Min?t? tiesa uzsver, ka š?s iesp?jas atcelšana rada likvid?tajai sabiedr?bai pien?kumu samaks?t PVN par esošajiem akt?viem un to faktiski p?rskait?t nodok?u iest?d?m. T? piebilst, ka konkr?t? sabiedr?ba nekav?joties ir j?re?istr? no jauna, ja t?s saimniecisk? darb?ba turpin?s, un jaut?, vai oblig?ta sv?trošana no PVN maks?t?ju re?istra, k? d?? par esošajiem akt?viem ir j?samaks? PVN un tas faktiski ir j?p?rskaita valstij, ir papildu apst?klis ties?bu uz samaks?t? priekšnodok?a atskait?šanu ?stenošanai un t?d?j?di PVN direkt?v? neparedz?to ties?bu uz atskait?jumu ierobežojums.
- 24 Š?dos apst?k?os *Administrativen sad Sofia?grad* (Sofijas pils?tas Administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:
- “1) Vai PVN direkt?vas 176. panta otr? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka tai pretrun? ir oblig?t? sv?trošana no PVN maks?t?ju re?istra, ko paredz kopš 2007. gada 1. janv?ra sp?k? esošie [ZDDS] groz?jumi, saska?? ar kuriem tiek atcelta iesp?ja tiesas ieceltajam likvidatoram izlemt, vai juridisk? persona, kurai ar tiesas l?mumu ir uzlikts pien?kums p?rtraukt darb?bu, paliek re?istr?ta l?dz br?dim, kad t? tiks sv?trota no Komercre?istra saska?? ar [ZDDS], un t? viet? paredzot, ka komercdarb?bu veicošas juridiskas personas darb?bas p?rtraukšana ar likvid?ciju vai bez t?s ir imperat?vs t?s sv?trošanas no PVN maks?t?ju re?istra iemesls?
- 2) Vai PVN direkt?vas 176. panta otr? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka tai pretrun? ir oblig?t? sv?trošana no Pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?t?ju re?istra, ko paredz kopš 2007. gada 1. janv?ra sp?k? esošie [ZDDS] groz?jumi, gad?jumos, kad pien?kumam pak?autajai personai

obligāts svētrošanas no PVN maksājumu reģistra brīdī ir izpildīti priekšnoteikumi obligātai atkārtotai ierakstīšanai PVN maksājumu reģistrā, pienākumam pakāpt personu ir spēkā esošu līgumu puse un paziņo, ka tā nav pārtārkusi saimniecisko darbību un turpina to veikt, kā arī tādā ziņā, ka nodokļu maksātājam ir faktiski jāsamaksā obligāts svētrošanas brīdī aprēķinātais un maksājams PVN, lai višķar būtu iegūta tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par esošajiem aktīviem, kas tika aplikti ar nodokli brīdī, kad notika svētrošana no reģistra, un pastāv arī atkārtots reģistrācijas brīdī? Ja obligāts svētrošana no reģistra minētajos apstākļos ir pieļaujama, vai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par saistību ar svētrošanu no reģistra ar nodokli apliktajiem aktīviem, kas pastāv atkārtots reģistrācijas brīdī un ar kuru palīdzību persona veic vai veiks ar nodokli apliekamus darījumus, drīkst tikt saistītas ar nodokļa faktisko iemaksājumu valsts budžetā, vai arī ir pieļaujams, ka svētrošanas no reģistra brīdī aprēķinātais nodoklis tiek ieskaitīts nodokļa aktīvu summā, kas noteikta atkārtots reģistrācijas brīdī [ZDDS] izpratnē, vai jo vairāk tāpēc, ka nodoklis ir jāmaksā personai, kurai rodas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitīšanu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada piezīmes

25 Uzdotie jautājumi attiecas uz valsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikta obligāta tādās sabiedrības svētrošana no PVN maksājumu reģistra, kuras likvidācija ir noteikta ar tiesas lēmumu, un ar kuru spēkā esošais likums ir grozīts brīdī, kad attiecīgā dalībvalsts ir pievienojusies Eiropas Savienībai, paredzot, ka šo svētrošanu un no tās izrietošos pienākumus par esošajiem aktīviem samaksāt noteikto PVN vai priekšnodokli un to faktiski valstij samaksāt sabiedrības likvidators vairs nevar atlikt līdz brīdim, kad šā sabiedrība tiek svētrota no komercrēģistra.

26 Iesniedzējtiesa jautā, vai ar šo grozījumu ir ieviests tiesību uz nodokļa atskaitījumu ierobežojums, kas nebija spēkā brīdī, kad attiecīgā dalībvalsts pievienojās Savienībai, un kas tādējādi būtu pretrunā PVN direktīvas 176. panta otrajai daļai.

27 Saskaņā ar šo tiesību normu, kurā ir paredzēta atkāpe no noteikumiem par tiesībām uz PVN atskaitīšanu, dalībvalstis, kuras Savienībai ir pievienājušās pēc 1979. gada 1. janvāra, var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu tiesību aktos to pievienošanās Savienībai dienā.

28 Katrā ziņā šajā lietā nav pierādījumu par to, ka ar valsts tiesisko regulējumu, saistībā ar kuru ir skaidrs, ka tas attiecas uz svētrošanu no PVN reģistra, ja juridiska persona ir pārtārkusi darbību ar likvidācijas procedūru vai bez tās, būtu ieviesta izslēgšana, uz kuru attiecas šā atkāpe.

29 Tādējādi, lai noteiktu, vai ar pasākumu, kāds ir aplūkots pamatlietā, ir ieviests ar PVN direktīvu nesaderīgs tiesību uz nodokļa atskaitījumu ierobežojums, šis pasākums ir jāaplūko ar šo direktīvu, konkrēti ar tās 168. pantu, ieviestā tiesību uz nodokļa atskaitījumu mehānisma kontekstā.

30 Šādi, uzdodama šos jautājumus, kas ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtu jā jautā, vai ar PVN direktīvu, 168. pantu, netiek pieļauts tādās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā, saskaņā ar kuru tādās sabiedrības obligāta svētrošana no PVN maksājumu reģistra, kurai ar tiesas lēmumu ir uzlikts pienākums apturēt darbību, pat ja likvidētā sabiedrība patur spēkā daļu no līgumiem un paziņo, ka tā savu darbību nav apturējusi likvidācijas laikā, nozīmē pienākumu par esošajiem aktīviem samaksāt aprēķināto PVN vai priekšnodokli šīs darbības pārtārkšanas brīdī un to pārskaitīt valstij un ar kuru vienlaicīgi tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tiek pakārtotas šim pienākumam.

Par PVN direktīvas 168. panta interpretāciju

31 Lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem, ir jāatgādina, ka saskaņā ar judikatūru saimnieciskās darbības esamība saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu pamato personas kvalificēšanu par nodokļu maksātāju, kam ar šo direktīvu ir atzītas tiesības uz nodokļa atskaitēšanu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C?32/03, EU:C:2005:128, 19. punkts).

32 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN direktīvas 168. pantā paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Proti, šīs tiesības ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visām iepriekšējos darījumos samaksātajām priekšnodokļa summām (spriedumi, 2006. gada 12. janvāris, *Optigen* u.c., C?354/03, C?355/03 un C?484/03, EU:C:2006:16, 53. punkts, un 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C?29/08, EU:C:2009:665, 55. punkts).

33 Nodokļa atskaitēšanas sistēmas mērķis faktiski ir pilnībā atvieglot uzņēmājam maksājāmu PVN vai visas viāa saimnieciskās darbības ietvaros samaksāto PVN un garantēt neitralitāti attiecībā uz nodokļa maksājumiem par visu saimniecisko darbību, lai arī kāds būtu tās mērķis vai rezultāts, ar nosacījumu, ka tā pati ir pielikama ar PVN (spriedumi, 2001. gada 22. februāris, *Abbey National*, C?408/98, EU:C:2001:110, 24. punkts, un 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C?32/03, EU:C:2005:128, 25. punkts).

34 No PVN direktīvas 168. panta izriet, ka tad, ja nodokļa maksātājs, rīkojoties šādā statusā preces vai pakalpojuma iegādes brīdī, izmanto precī vai pakalpojumu saviem ar nodokli pielikamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājāms vai samaksāts par minēto precī vai minēto pakalpojumu (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 27. punkts).

35 Šājos apstākļos jāuzskata, ka tiesības uz nodokļa atskaitījumu ir saistītas ar saimnieciskās darbības veikšanu.

36 Apturot ar nodokli pielikamo sabiedrības saimniecisko darbību, izņemot sabiedrības visu vai daļu nodošanu, kas minēta PVN direktīvas 19. pantā, šīs direktīvas 18. panta c) punktā ir skaidri paredzēts, ka tas, ka nodokļa maksātājs vai tā tiesību pāņēmji patur preces, var tikt uzskatīts par preču piegādi par atlīdzību, ja nodoklis par šīm precēm ir kāuvis atskaitāms.

37 Tiesa ir uzsvērusi, ka šīs 18. panta c) punkts attiecas uz gadījumu, kas saistīts ar pielikamu saimniecisko darbību vispār, nenosīrot šīs izbeigšanas iemeslus vai apstākļus, un izņemot vienīgi iepriekšējā punktā minētos gadījumus, un tādējādi arī attiecas uz pielikamas saimnieciskās darbības izbeigšanu, kas izriet no nodokļa maksātāja svētrošanas no PVN reģistra (spriedums, 2013. gada 8. maijs, *Marinov*, C?142/12, EU:C:2013:292, 26. un 28. punkts).

38 Tiesa ir atgādījusi, ka minētā 18. panta c) punkta galvenais mērķis patiesībā ir novērst to, ka preces, par kurām radušās tiesības uz atskaitījumu, pēc ar nodokli pielikamas saimnieciskās darbības izbeigšanas – lai kādi arī nebūtu šīs izbeigšanas iemesli vai apstākļi – kāst par galīgā patēriņa precēm, par ko nodokli nepiemēro (spriedums, 2013. gada 8. maijs, *Marinov*, C?142/12, EU:C:2013:292, 27. punkts).

39 Līdz ar to šie apsvērumi attiecas uz tādās saimnieciskās darbības apturēšanu, kas izriet no tiesas lēmuma un kas nozīmā obligātu attiecīgās sabiedrības svētrošanu no PVN maksātāju reģistra. Saskaņā ar PVN direktīvas 18. panta c) punktu dalībvalstīs šajā situācijā var uzskatīt, ka nodokļa maksātājs veic piegādi pats sev, kas rada pienākumu samaksāt aprēķināto PVN vai

priekšnodokli un p?rskait?t to valstij.

40 Š?di – k? izriet no paša PVN direkt?vas 18. panta c) punkta formul?juma un m?r?a, kam š? ties?bu norma kalpo, – š? anal?ze attiecas vien?gi uz situ?ciju, kur? ieinteres?t?s personas apliekam? darb?ba ir izbeigta un kur? t? vairs neveic ar nodokli apliekamus dar?jumus.

41 Ja ieinteres?t? persona savu saimniecisko darb?bu turpina, š? 18. panta c) punkt? paredz?t? iesp?ja dal?bvalst?m netiek paredz?ta.

42 Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesa uzsver, ka pamatlieta attiecas uz likvid?tu sabiedr?bu, kas tik un t? turpina veikt atseviš?us saimnieciskus dar?jumus un rada iev?rojamu apgroz?jumu, kas tai saska?? ar valsts ties?b?m uzliek pien?kumu no jauna l?gt to re?istr?t PVN maks?t?ju re?istr?.

43 Šaj? kontekst? pien?kumu samaks?t apr??in?to PVN par min?t?s sabiedr?bas akt?viem, kas ir eksist?juši t?s likvid?cijas br?d?, un p?rskait?t šo nodokli valstij nol?k? ieg?t ties?bas uz samaks?ta nodok?a atskait?jumu, nevar pamatot v?lme izvair?ties no gal?g? pat?ri?a prec?m, par ko nodokli nepiem?ro.

44 Tiesa iepriekš ir nospriedusi, ka jaut?jums par to, vai PVN, kas maks?jams par agr?kiem vai v?l?kiem p?rdošanas dar?jumiem saist?b? ar konkr?taj?m prec?m, tika vai netika p?rskait?ts Valsts kasei, neietekm? nodok?a maks?t?ja ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN (spriedums, 2006. gada 12. janv?ris, *Optigen* u.c., C?354/03, C?355/03 un C?484/03, EU:C:2006:16, 54. punkts). Š?di – k? nor?da direktors – tas, ka attiec?gajai sabiedr?bai tiek piepras?ts faktiski p?rskait?t apr??in?to PVN, šai sabiedr?bai noz?m? rad?t š??rsli, lai atskait?tu priekšnodokli, jo tas liek min?tajai sabiedr?bai ieguld?t l?dzek?us un uzliek finanšu iest?d?m par pien?kumu tai šos l?dzek?us atmaks?t jaun?s re?istr?cijas laik?, kaut ar? citi dal?bnieki, kuru r?c?b? ir akt?vi, tos var izmantot sav? saimnieciskaj? darb?b? un tiem š?ds p?rskait?jums nav j?veic.

45 Turkl?t no 2005. gada 3. marta sprieduma *Fini H* (C?32/03, EU:C:2005:128) 30., 31. un 35. punkta izriet, ka attiec?b? uz izdevumiem – k? nomas maksa –, kuri saist?ti ar pakalpojumu, kas savuk?rt kalpoj?s t?das juridiskas personas saimniecisk?s darb?bas veikšanai, kura savu darb?bu ir izbeigusi un ir likvid?cijas proces?, ties?bas uz PVN atskait?šanu, kas ir apr??in?ts par š?m izmaks?m, ir j?atz?st, jo min?tie izdevumi ir tieši un t?l?t?ji saist?ti ar šo darb?bu, ja vien netiek konstat?ts kr?pniecisks vai ?aunpr?t?gs nol?ks.

46 T?d?j?di t?d? k? pamatliet? apl?kot? situ?cij?, kur ar tiesas l?mumu sabiedr?bai tiek uzlikts pien?kums aptur?t darb?bu, kuras d?? t? ir tikusi nodibin?ta, ta?u kur? nav apstr?d?ts, ka š? sabiedr?ba, sl?gdama saimnieciskus dar?jumus, ir likvid?cijas procesa laik? turpin?jusi rad?t apgroz?jumu, min?t? sabiedr?ba ir j?uzskata par nodok?u maks?t?ju un t?d?j?di tai nol?k? atskait?t PVN no esošajiem akt?viem nevar pras?t p?rskait?t š?di samaks?to PVN summu.

47 Š?ds pien?kums ir uzskat?ms par ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ierobežojumu, kas ir pretrun? PVN direkt?vas 168. pantam.

48 Iev?rojot visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild š?di:

– PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek pieļauts valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tādās sabiedrības obligātā svētrošana no PVN maksājumu reģistra, kam ar tiesas lēmumu ir uzlikts pienākums apturēt darbību, nozīmē pienākumu par esošajiem aktīviem samaksāt aprēķināto PVN vai priekšnodokli brīdī, kad tās darbība tiek pārtraukta, un to pārskaitīt valstij, ja vien tā, sākot no darbības apturēšanas brīža, vairs neveic saimniecisko darbību.

– PVN direktīva, paši tās 168. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatliet, saskaņā ar kuru tādās sabiedrības obligātā svētrošana no PVN maksājumu reģistra, kam ar tiesas lēmumu ir uzlikts pienākums apturēt darbību, pat ja šā sabiedrība likvidēcijas laikā turpina slēgt saimnieciskus darījumus, nozīmē pienākumu par esošajiem aktīviem samaksāt aprēķināto PVN vai priekšnodokli šīs darbības pārtraukšanas brīdī un to pārskaitīt valstij un ar kuru vienlaicīgi tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tiek pakārtotas šim pienākumam.

Par tiesāšanas izdevumiem

49 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek pieļauts valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tādās sabiedrības obligātā svētrošana no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksājumu reģistra, kam ar tiesas lēmumu ir uzlikts pienākums apturēt darbību, nozīmē pienākumu par esošajiem aktīviem samaksāt aprēķināto PVN vai priekšnodokli brīdī, kad tās darbība tiek pārtraukta, un to pārskaitīt valstij, ja vien tā, sākot no darbības apturēšanas brīža, vairs neveic saimniecisko darbību;

2) Direktīva 2006/112, paši tās 168. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatliet, saskaņā ar kuru tādās sabiedrības obligātā svētrošana no PVN maksājumu reģistra, kam ar tiesas lēmumu ir uzlikts pienākums apturēt darbību, pat ja šā sabiedrība likvidēcijas laikā turpina slēgt saimnieciskus darījumus, nozīmē pienākumu par esošajiem aktīviem samaksāt aprēķināto PVN vai priekšnodokli šīs darbības pārtraukšanas brīdī un to pārskaitīt valstij un ar kuru vienlaicīgi tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tiek pakārtotas šim pienākumam.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – bulgāru.