

Downloaded via the EU tax law app / web

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 aktīviem un to faktiski pārskaitīt valstij – Likuma, kurš pastāvīga pievienošana 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 lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 21. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 2. novembrī, tiesvedībā

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

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno osiguritelna 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*],

ģemotvērīgā rakstveida procesā,

ģemotvērīgā apsvērumus, ko sniedza:

– *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika” – Sofia* vērīgā – A. Georgijev, pārstāvis,

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

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

ģemotvērīgā pāc ģenerālvokāta uzklaušāšanas pieņemto lēmumu 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 Innovation 1 EOOD* (turpmāk tekstā – “*Wind Innovation*”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Sofia* (Sofijas Nodokļu un sociālā nodrošinājuma direkcijas direktors, Bulgārija) (turpmāk tekstā – “direktors”) saistībā ar līgumu par šīs sabiedrības svētrošanu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksājuma reāla.

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 kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pakalpojuma izmantošana ar nolikumu gūt no tās ilglaicīgus ienākumus jāpaši 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 pārvērtēji patur preces, kad minētā persona beidz saimniecisku darbību, par kuru uzliek nodokli, ja PVN par šīm 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 maksājājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājāms 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 stājušies 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. pantā 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 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. pantā 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. pantā 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 iekavots 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 rež?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 komercr?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 Iesniedzējtiesa precīzi, ka likvidētās sabiedrības manta ir izmantojama, lai apmierinātu kreditora prasījumu, un *Gräss Solartechnik* parāda atmaksas gadījumā pret *Wind Innovation* uzskatītu likvidācijas procedūra tiks izbeigta.

17 Saskaņā ar *ZDDS* noteikumiem *Wind Innovation* lūdz svērot to no PVN maksājumu reģistra.

18 Nodokļu iestādes konstatēja, ka komercēģistrā 2015. gada 7. augustā ir izdarīts ieraksts par *Wind Innovation* darbības apturēšanu un likvidācijas uzsākšanu. 2015. gada 25. augustā šī iestāde izdeva aktu par *Wind Innovation* svētrošanu no PVN maksājumu reģistra, kas retroaktīvi tika pasludināta kā notikusi 2015. gada 7. augustā.

19 Šis akts *Wind Innovation* tika paziņots, un 2015. gada 27. augustā tā iesniedza jaunu pieteikumu par reģistrāciju PVN maksājumu reģistrā, precīzējuma, ka tā savu komercdarbību nav apturējusi un ka brīdī, kad komercēģistrā tika izdarīts ieraksts par tās likvidācijas uzsākšanu, tās apgrozījums vairākas reizes esot pārsniedzis sliekšni, ko piemēro obligātai reģistrācija PVN maksājumu sarakstā, proti, BGN 50 000 (aptuveni EUR 25 000). Sabiedrība 2015. gada 12. septembrā atkārtoti tika iekāuta minētajā reģistrā.

20 *Wind Innovation* samaksāja PVN par esošajiem aktīviem 2015. gada 7. augustā un kā PVN iekāva tā paša mēneša deklarācijā.

21 *Wind Innovation* tūlīt direktoram iesniedza sēdēžu par pieņemto aktu par dzēšanu no PVN maksājumu reģistra. Tā kā šī sēdēža tika noraidīta, *Wind Innovation* cēla prasību *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa).

22 Šī tiesa uzdod jautājumu par to, vai valsts tiesiskajā regulājumā 2007. gada 1. janvārī veiktais grozījums, ar kuru ir atcelta iespēja tiesas ieceltam likvidatoram izlemt, vai likvidējamā juridiskā persona var palikt PVN maksājumu reģistrā reģistrāta lūdz brīdī, kad tā tiek dzēsta komercēģistrā, ir PVN direktīvas 176. panta otrās daļas pārkāpums.

23 Minētā tiesa uzsver, ka šīs iespējas atcelšana rada likvidētajai sabiedrībai pienākumu samaksāt PVN par esošajiem aktīviem un to faktiski pārskaitīt nodokļu iestādēm. Tā piebilst, ka konkrētā sabiedrība nekavējoties ir jāreģistrē no jauna, ja tās saimnieciskā darbība turpinās, un jautā, vai obligāta svētrošana no PVN maksājumu reģistra, kā dēļ par esošajiem aktīviem ir jāsamaksā PVN un tas faktiski ir jāpārskaita valstij, ir papildu apstākļi tiesību uz samaksātu priekšnodokļa atskaitēšanu īstenošanai un tādējādi PVN direktīvas neparedzēto tiesību uz atskaitējumu ierobežojums.

24 Šī dos apstākļos *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai PVN direktīvas 176. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tai pretrunā ir obligātā svētrošana no PVN maksājumu reģistra, ko paredz kopš 2007. gada 1. janvāra spēkā esošie [*ZDDS*] grozījumi, saskaņā ar kuriem tiek atcelta iespēja tiesas ieceltajam likvidatoram izlemt, vai juridiskā persona, kurai ar tiesas lēmumu ir uzlikts pienākums pārtraukt darbību, paliek reģistrāta lūdz brīdī, kad tā tiks svētrota no Komercēģistra saskaņā ar [*ZDDS*], un tā vietā paredzot, ka komercdarbību veicošas juridiskas personas darbības pārtraukšana ar likvidāciju vai bez tās ir imperatīvs tās svētrošanas no PVN maksājumu reģistra iemesls?

2) Vai PVN direktīvas 176. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tai pretrunā ir obligātā svētrošana no Pievienotās vērtības nodokļa maksājumu reģistra, ko paredz kopš 2007. gada 1. janvāra spēkā esošie [*ZDDS*] grozījumi, gadījumos, kad pienākumam pakautajai personai

obligāts svētrošanas no PVN maksājumu reģistra brīdī ir izpildīti priekšnoteikumi obligātai atkārtotai ierakstīšanai PVN maksājumu reģistrā, pienākumam pakārtoti persona ir spēkā esošu līgumu puse un paziņo, ka tā nav pārtārkusi saimniecisko darbību un turpina to veikt, kā arī tās ziņā, ka nodokļu maksājumi ir faktiski jāsamaksā obligāts svētrošanas brīdī aprīinātais un maksājams PVN, lai viš varētu iegūt tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu 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 atskaitēšanu 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 iemaksēšanu valsts budžetā, vai arī ir pieļaujams, ka svētrošanas no reģistra brīdī aprīinātais 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 atskaitēšanu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ļevada piezīmes

25 Uzdotie jautājumi attiecas uz valsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikta obligāta tās 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 līdzi brīdim, kad šā sabiedrība tiek svētrota no komercēģistra.

26 Iesniedzītīesa 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 atskaitēšanu, dalībvalstīs, kuras Savienībai ir pievienājušās pāc 1979. gada 1. janvāra, var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu tiesību aktos to pievienošānās Savienībai dienā.

28 Katrī ziņā šajā lietā nav pierādījumu par to, ka ar valsts tiesisko regulējumu, saistību 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 izslīģšana, uz kuru attiecas šā atkāpe.

29 Tādējādi, lai noteiktu, vai ar pasākumu, kāds ir aplīkots pamatlīetā, ir ieviests ar PVN direktīvu nesaderīgs tiesību uz nodokļa atskaitījumu ierobežojums, šīs pasākums ir jāaplīko ar šo direktīvu, konkrīti ar tās 168. pantu, ieviestā tiesību uz nodokļa atskaitījumu mehānīisma kontekstā.

30 Šādi, uzdodama šos jautājumus, kas ir jāaplīko kopā, iesniedzītīesa būtībā jautā, vai ar PVN direktīvu, kāpāši tās 168. pantu, netiek pieļauts tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlīetā, saskaņā ar kuru tās sabiedrības obligāta svētrošana no PVN maksājumu reģistra, kurai ar tiesas lēmumu ir uzlikts pienākums apturēt darbību, pat ja likvidītā sabiedrība patur spēkā daļu no līģumiem un paziņo, ka tā savu darbību nav apturējusi likvidācijas laikā, nozīmā pienākumu par esošajiem aktīviem samaksāt aprīināto PVN vai priekšnodokli šās darbības pārtārkšanas brīdī un to pārtārkaitēt valstij un ar kuru vienlaicīģi tiesības uz nodokļa atskaitēšanu tiek pakārtotas šīm pienākumam.

Par PVN direktīvas 168. panta interpretāciju

31 Lai atbildētu uz iesniegtajiem 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 nozīmē 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 princips nevar tikt ierobežotas. Proti, šīs tiesības ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visām iepriekšjos darījumos samaksājām 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 maksājām 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 apliekama 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, rēkojoties šādā statusā preces vai pakalpojuma iegādes brīdā, izmanto precī vai pakalpojumu saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitēt PVN, kas maksājāms vai samaksāts par mināto precī vai mināto 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 atskaitējumu ir saistītas ar saimnieciskās darbības veikšanu.

36 Apturot ar nodokli apliekāmo sabiedrības saimniecisko darbību, izēmot sabiedrības visu vai daāju nodošanu, kas mināta PVN direktīvas 19. pantā, šīs direktīvas 18. panta c) punktā ir skaidri paredzēts, ka tas, ka nodokļa maksātājs vai tā tiesību pāņēmāji patur preces, var tikt uzskatīts par preāu piegādi par atlādzību, ja nodoklis par šām precēm ir kāuvis atskaitāms.

37 Tiesa ir uzsvērusi, ka šis 18. panta c) punkts attiecas uz gadījumu, kas saistīts ar apliekāmu saimniecisko darbību vispār, nenosēirot šīs izbeigšanas iemeslus vai apstākļus, un izēmot vienāgi iepriekšējā punktā minātos gadījumus, un tādējādi arī attiecas uz apliekamas saimnieciskās darbības izbeigšanu, kas izriet no nodokļa maksātāja svētrošanas no PVN reāistra (spriedums, 2013. gada 8. maijs, *Marinov*, C?142/12, EU:C:2013:292, 26. un 28. punkts).

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

39 Lādz ar to šie apsvērumi attiecas uz tādās saimnieciskās darbības apturēšanu, kas izriet no tiesas lēmuma un kas nozīmē obligātu attiecgās sabiedrības svētrošanu no PVN maksātāju reāistra. Saskaņā ar PVN direktīvas 18. panta c) punktu dalābvalstīs šajā situācijā var uzskatīt, ka nodokļa maksātājs veic piegādi pats sev, kas rada pienākumu samaksāt aprāināto 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 pieauts valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tādās sabiedrības obligāta 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, sēkot no darbības apturēšanas brīža, vairs neveic saimniecisko darbību.

– PVN direktīva, ņemot vērā tās 168. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieauts tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlīdzekļu, saskaņā ar kuru tādās sabiedrības obligāta svētrošana no PVN maksājumu reģistra, kam ar tiesas lēmumu ir uzlikts pienākums apturēt darbību, pat ja šā sabiedrība likvidējas 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 atskaitēšanu tiek pakārtotas šim pienākumam.

Par tiesāšanas izdevumiem

49 Attiecībā uz pamatlīdzekļu 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 pieauts valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tādās sabiedrības obligāta 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, sēkot no darbības apturēšanas brīža, vairāk neveic saimniecisko darbību;

2) Direktīva 2006/112, ņemot vērā tās 168. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieauts tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlīdzekļu, saskaņā ar kuru tādās sabiedrības obligāta svētrošana no PVN maksājumu reģistra, kam ar tiesas lēmumu ir uzlikts pienākums apturēt darbību, pat ja šā sabiedrība likvidējas 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 atskaitēšanu tiek pakārtotas šim pienākumam.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – bulgāru.