



Teismo praktikos rinkinys

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 įstojimo 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, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. lapkričio 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

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

prieš

Direktor na Direksia „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 rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Direktor na Direksia „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

* Proceso kalba: bulgarų.

Sprendimą

- 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 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis parašymas pateiktas nagrinėjant *Wind Innovation 1 EOOD* (toliau – *Wind Innovation*) ir *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia* (Sofijos skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos direktorius, Bulgarija; toliau – *Direktor*) ginčą dėl sprendimo išbraukti šią bendrovę iš pridėtinės vertės mokesčio (PVM) registro.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

<...>“

- 4 PVM direktyvos 18 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali laikyti prekių tiekimu už atlygį šiuos sandorius, kai:

<...>

- c) apmokestinamasis asmuo arba jo teisių perėmėjai pasilieka sau prekes, apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti apmokestinamą ekonominę veiklą, o PVM už šias prekes, jas įsigijus <...>, 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 turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

- 6 PVM direktyvos 176 straipsnyje nustatyta:

„Taryba, sprendama vieningai ir remdamasi Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiais aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant.

Kol įsigalios pirmoje pastraipoje nurodytos nuostatos, valstybės narės gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti jų nacionaliniuose įstatymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstybės narės įstojo į Bendriją po šios datos, jų įstojimo dieną.“

Bulgarijos teisė

Nuo 2007 m. sausio 1 d. taikomas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas

7 *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, DV Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d., tą pačią dieną, kai įsigaliojo Europos Sąjungos valstybių narių ir Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos sutartis dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos įstojimo į Europos Sąjungą (OL L 157, 2005, p. 11).

8 ZDDS 106 straipsnyje numatyta:

„1. Registracijos nutraukimas (išbraukimas iš registro) pagal šį įstatymą yra procedūra, kuri lemia, kad asmuo nuo išbraukimo iš registro momento nebeturi teisės apskaičiuoti PVM ir atskaityti pirkimo mokestį, nebent šiame įstatyme numatyta kitaip.

2. Registracija nutraukiama:

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

2) mokesčių 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) komercinės bendrovės 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 šį įstatymą, naudodamas visas turimas prekes ir (arba) paslaugas, už kurias jis atskaitė visą arba dalį pirkimo mokesčio ir kurios yra:

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

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

<...>

3. 1 dalyje numatytas mokestis yra įtraukiamas į per paskutinį mokestinį laikotarpį mokėtiną PVM <...> ir sumokamas per nustatytą terminą <...>“

11 ZDDS 76 straipsnyje nustatyta:

„1. Įregistruotas asmuo, išregistruojamas pagal šį įstatymą, turi teisę apskaičiuoti pirkimo PVM už turtą, apmokestinamą remiantis 111 straipsnio 1 dalies 1 punktu, turimo įregistruojant vėliau.

2. 1 dalyje numatyta teisė atsiranda, kai kartu tenkinamos visos šios sąlygos:

- 1) vėlesnio įregistravimo pagal Apskaitos įstatymą metu turimas turtas, kaip tai suprantama pagal šį įstatymą, išbraukiant iš registro buvo apmokestintas remiantis 111 straipsnio 1 dalies 1 punktu;
- 2) apskaičiuotas mokestis buvo realiai sumokėtas arba mokesčių institucijos gautas;
- 3) naudodamasis 1 punkte nurodytu turimu turtu asmuo vykdė, vykdo arba vykdys apmokestinamuosius sandorius, kaip tai suprantama pagal 69 straipsnį;

<...>“

Iki 2007 m. sausio 1 d. taikytas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas

12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija) teigimu, iki 2006 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme jau buvo numatyta tvarka, atitinkanti numatytą 2007 m. sausio 1 d. įsigaliojusio ZDDS 111 straipsnio 1 ir 3 dalyse, kuria remiantis išbraukimo iš PVM registro dieną subjektas tiekia visą turimą turtą, o apskaičiuotas PVM įtraukiamas į už paskutinį mokestinį laikotarpį mokėtiną PVM.

13 Iki 2006 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme taip pat buvo nuostata, atitinkanti 2007 m. sausio 1 d. įsigaliojusio ZDDS 76 straipsnio 2 dalies 2 punkto nuostatą, kuria remiantis siekiant pasinaudoti teise į atskaitą iš naujo įsiregistravus išbraukimo momentu apskaičiuotas mokestis turi būti realiai sumokėtas arba jį turi būti gavusi mokesčių tarnyba. Tačiau jame taip pat buvo numatyta, kad teismo paskirtas likvidatorius turėjo teisę nuspręsti, kad atitinkamas juridinis asmuo lieka įregistruotas PVM registre iki jo išbraukimo iš įmonių registro dienos.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 *Wind Innovation* yra pagal Bulgarijos teisę įsteigta likviduojama bendrovė, kurios veikla apima elektros energijos gamybą ir investavimą į projektus, susijusius su energetikos sritimi. *Gräss Solartechnik GmbH & Co KG* yra pagal Vokietijos teisę įsteigta bendrovė, kuriai priklauso visas *Wind Innovation* kapitalas, todėl ji yra vienintelė jos akcininkė.

15 *Kühling Stahl-und Metallbau GmbH*, pagal Vokietijos teisę įsteigta bendrovė, yra *Gräss Solartechnik* kreditorė. Kadangi ši įmonė nesumokėjo skolos, *Kühling Stahl-und Metallbau GmbH* paprašė pabaigti *Wind Innovation* pagal Bulgarijos teisę.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymėjo, kad pabaigiamos įmonės turtas turi būti skirtas reikalavimams padengti, o padengus *Gräss Solartechnik* skolą *Wind Innovation* likvidavimo procedūra bus užbaigta.

17 Remdamasi ZDDS nuostatomis *Wind Innovation* pateikė prašymą išbraukti iš PVM registro.

- 18 Mokesčių administratorius konstatavo, kad 2015 m. rugpjūčio 7 d. įmonių registre buvo įregistruotas *Wind Innovation* veiklos nutraukimas ir jos likvidavimo procedūra. 2015 m. rugpjūčio 25 d. šis administratorius priėmė sprendimą dėl *Wind Innovation* išbraukimo iš PVM registro atgaline data nuo 2015 m. rugpjūčio 7 d.
- 19 *Wind Innovation*, gavusi aktą dėl jos išbraukimo, 2015 m. rugpjūčio 27 d. pateikė naują prašymą įregistruoti į PVM registrą ir pažymėjo, kad ji nenutraukė savo komercinės veiklos ir kad net jos likvidavimo procedūros įregistravimo į įmonių registrą dieną jos apyvarta keletą kartų viršijo ribą, nuo kurios privaloma registracija į PVM registrą, t. y. 50 000 Bulgarijos levų (BGN) (apie 25 000 eurų). 2015 m. rugsėjo 12 d. bendrovė buvo iš naujo įregistruota šiame registre.
- 20 *Wind Innovation* apskaičiavo PVM už savo 2015 m. rugpjūčio 7 d. turimą turtą ir jį, kaip mokėtiną PVM, įtraukė į atitinkamą to mėnesio deklaraciją.
- 21 Paskui *Wind Innovation* pateikė *Direktor* skundą dėl išbraukimo iš PVM registro akto. Kadangi šis skundas buvo atmestas, *Wind Innovation* pareiškė ieškinį *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas).
- 22 Šis teismas klausia, ar 2007 m. sausio 1 d. atliktas nacionalinės teisės pakeitimas, numatantis teismo paskirto likvidatoriaus galimybės nuspręsti, ar pasibaigęs juridinis asmuo lieka įregistruotas PVM registre tol, kol jis išbraukiamas iš įmonių registro, panaikinimą, pažeidžia PVM direktyvos 176 straipsnio antrą pastraipą.
- 23 Šis teismas pažymi, kad dėl tokios galimybės panaikinimo atsiranda pareiga likviduotai bendrovei apskaičiuoti PVM už turimą turtą ir realiai jį sumokėti mokesčių institucijoms. Jis pridūrė, kad atitinkama bendrovė turi nedelsiant įsiregistruoti iš naujo, nes jos ekonominė veikla tęsiasi, ir klausia, ar privalomas išbraukimas iš PVM registro, dėl kurio reikia apskaičiuoti PVM už turimą turtą ir realiai sumokėti apskaičiuotą sumą valstybei, yra teisės į pirkimo PVM atskaitą papildoma sąlyga, todėl ir PVM direktyvoje nenumatyta teisės į atskaitą apribojimas.
- 24 Tokiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Sofia-grad* (Sofijos miesto administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar PVM direktyvos 176 straipsnio antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiamas privalomas išbraukimas iš PVM registro, pagrįstas [ZDDS] pakeitimu, įsigaliojusiu 2007 m. sausio 1 d., pagal kurį iš teismo paskirto įmonės likvidatoriaus atimta galimybė pasirinkti palikti juridinį asmenį, dėl kurio pabaigos yra priimtas teismo sprendimas, įregistruotą [ZDDS] tikslais iki jo išbraukimo iš įmonių registro dienos, nors ZDDS numatyta, kad privalomo išbraukimo iš PVM registro pagrindas yra komercinės bendrovės (nesvarbu, ar ji likviduojama) pabaiga?
2. Ar PVM direktyvos 176 straipsnio antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiamas privalomas išbraukimas iš PVM registro, grindžiamas [ZDDS] pakeitimu, įsigaliojusiu 2007 m. sausio 1 d., tais atvejais, kai privalomo išbraukimo iš PVM registro momentu susiklosto sąlygos privaloma tvarka pakartotinai įregistruoti apmokestinamąjį asmenį į šį registrą, kai šis apmokestinamasis asmuo yra galiojančių sutarčių šalis ir pareiškia, jog nenutraukia ekonominės veiklos ir toliau ją vykdo, ir jeigu tam, kad įgytų teisę atskaityti pirkimo PVM už turtą, kuris buvo apmokestintas išbraukiant iš registro ir kuris egzistuoja pakartotinai įregistruojant, apmokestinamasis asmuo turi faktiškai sumokėti apskaičiuotą ir mokėtiną mokestį įregistruojant privaloma tvarka? Jeigu nurodytomis aplinkybėmis galima privaloma tvarka išbraukti iš registro, ar teisė atskaityti pirkimo PVM už išbraukiant iš registro apmokestintą turtą, kuris egzistavo pakartotinai įregistruojant kaip PVM mokėtoją ir kurį asmuo naudoja arba naudoti 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 įregistruojant 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 keičia įstatymą, 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 atskaitą 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 taisyklių, reglamentuojančių teisę į PVM atskaitą, valstybės narės, į Sąjungą įstojusios po 1979 m. sausio 1 d., gali ir toliau taikyti visas teisės į atskaitą išimtis, nacionalinėje teisėje numatytas jų 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, jį likviduojant arba ne, atveju, nustatyta išimtis, kurią apima ši nukrypti leidžianti nuostata.
- 29 Todėl, siekiant nustatyti, ar tokia priemonė, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, nustato teisės į atskaitą ribojimą, prieštaraujantį PVM direktyvai, reikia ją išnagrinėti atsižvelgiant į šioje direktyvoje, būtent jos 168 straipsnyje, nustatytą teisės į atskaitą 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 nacionalinį 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 jį sumokėti valstybei ir kuriuo remiantis teisė į atskaitą 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 atskaitą (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 į atskaitą yra sudėtinė 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 į atskaitą išlaisvina verslininką nuo mokėtino ar sumokėto vykdant ekonominę veiklą PVM naštos ir užtikrina visišką bet kokios ekonominės veiklos, nepaisant jos tikslo ir rezultatų 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, įsigytą 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 į atskaitą 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 teisių perėmėjo prekių turėjimas gali būti laikomas prekių tiekimu už atlygį tuo atveju, jei šios prekės suteikė teisę į atskaitą.
- 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 į atskaitą, 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 apskaičiuoti 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 apmokestinamųjų sandorių.
- 41 Kai suinteresuotasis asmuo tęsia savo ekonominę veiklą, šio 18 straipsnio c punkte numatytos galimybės valstybės narės neturi.
- 42 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagrindinė byla susijusi su pasibaigusia bendrove, dėl kurios pradėta likvidavimo procedūra, tačiau vis dar vykdančia tam tikrus ekonominius sandorius ir turinčia didelę apyvartą ir dėl to pagal nacionalinę teisę privalančia pateikti prašymą iš naujo ją įregistruoti PVM registre.
- 43 Šiomis aplinkybėmis pareiga apskaičiuoti PVM, mokėtiną už šios bendrovės turtą, egzistuojantį jos pabaigos momentu, ir sumokėti šį mokesį valstybei tam, kad galima būtų pasinaudoti teise į apskaičiuoto mokesčio atskaitą, nėra pateisinama ketinimu išvengti neapmokestinamo galutinio vartojimo.
- 44 Teisingumo Teismas pabrėžė, kad klausimas, ar mokėtinas PVM už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimų sandorius buvo sumokėtas valstybės išdui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą 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 teigė *Direktor*, reikalavimas, kad atitinkama bendrovė realiai sumokėtų mokėtiną PVM, šiai bendrovei yra kliūtis atskaityti pirkimo PVM, nes jis įpareigoja šią bendrovę skirti lėšų ir įpareigoja mokesčių institucijas šias lėšas gražinti, kai bendrovė įregistruojama iš naujo, nors kiti ūkio subjektai, turintys turto, gali jį naudoti savo ekonominėje veikloje ir neprivalo atlikti tokio mokėjimo.

- 45 Be to, iš 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128) 30, 31 ir 35 punktų matyti, kad kalbant apie išlaidas, kaip nuomos išlaidos, susijusias su teikimu, skirtu ekonominei veiklai, kurią vykde juridinis asmuo, kuris nutraukė savo veiklą ir yra likviduojamas, teisė į už šias išlaidas mokėtino PVM atskaitą turi būti suteikta, nes šios išlaidos yra tiesiogiai ir nedelsiant susijusios su šia veikla, jei nustatyta, kad nėra ketinimo sukčiauti ar piktnaudžiauti.
- 46 Todėl tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai yra priimtas teismo sprendimas dėl bendrovės veiklos, dėl kurios ji buvo įsteigta, nutraukimo, bet neginčijama, kad ši bendrovė, vykstant jos likvidavimo procedūrai, vykde ekonominius sandorius ir pasiekė apyvartą, tokia bendrovė turi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu ir todėl tam, kad ji galėtų atskaityti už esamą turtą apskaičiuotą PVM, ji neprivalo sumokėti taip apskaičiuoto PVM sumos.
- 47 Tokia pareiga yra teisės į atskaitą ribojimas, prieštaraujantis PVM direktyvos 168 straipsniui.
- 48 Atsižvelgiant į visus išdėstytus argumentus, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip:
- PVM direktyvą reikia aiškinti taip, kad ji nedraudžia nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias dėl bendrovės, dėl kurios pabaigos yra priimtas teismo sprendimas, privalomo išbraukimo iš 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.
 - PVM direktyvą, visų pirma jos 168 straipsnį, reikia aiškinti taip, kad ji draudžia nacionalinės teisės nuostatą, 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 į atskaitą priklauso nuo šios pareigos laikymosi.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 49 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą 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 nuostatą, 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 į atskaitą priklauso nuo šios pareigos laikymosi.**

Parašai.