

Byla C-385/09

Nidera Handelscompagnie BV

prieš

Valstybinis mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Mokestinė ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Direktyva 2006/112/EB – Teisės pirkimo PVM atskaita – Nacionalinis teisinis reguliavimas, pagal kurį teisės atskaita nesuteikiama už prieš registruojant PVM mokėtoju perparduotas prekes“

Sprendimo santrauka

1. *Prejudiciniai klausimai – Kreipimasis į Teisingumo Teismą – Nacionalinis teismas pagal EB 234 straipsnį – Sąvoka*

(EB 234 straipsnis)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Apmokestinamojo asmens pareigos*

(Tarybos direktyva 2006/112)

1. Siekdamas įvertinti, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi institucija yra „teismas“ pagal EB 234 straipsnį, Teisingumo Teismas atsižvelgia į visas aplinkybes, t. y. ar institucija steigta pagal įstatymą, ar ji veikia nuolat, ar jos jurisdikcija yra privaloma, ar procesas šioje institucijoje pagrįstas rungimosi principu, ar ji taiko teisės normas ir ar yra nepriklausoma.

Šiuos kriterijus atitinka Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės, kurios tikslas – objektyviai išnagrinėti mokesčių klausimais pateiktą mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą.

(žr. 35–36, 40 punktus)

2. 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyva 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos turi būti aiškinama taip, kad ją draudžiama, jog pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas asmuo, kuris tenkina esmines sąlygas atskaityti šį mokestį remiantis šios direktyvos nuostatomis ir įsiregistruoja kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas per protingą terminą nuo sandorį, suteikiantį teisę atskaitai, vykdymo, netektį galimybės gyvendinti teisės atskaitai dėl nacionalinės teisės akto, kuriuo draudžiama atskaityti perkant prekes sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, kadangi šis apmokestinamasis asmuo neįsiregistravo kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas prieš naudodamas šias prekes savo apmokestinamojoje veikloje.

Pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų gyvendinti šios direktyvos 168 straipsnio a punkte tvirtintą teisę atskaitai, kiek ji susijusi su prekų tiekimu ir paslaugų teikimu, jis turi tenkinti vienintelę formos sąlygą – apmokestinamasis

asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220–236 straipsnius ir 238–240 straipsnius išrašyti sąskaitų faktūrą. Žinoma, apmokestinamieji asmenys taip pat turi pareigą pranešti, kada jų veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi, remdamiesi šiuo tikslu valstybių narių priimtomis priemonėmis, ir tai tvirtinta Direktyvos 2006/112 213 straipsnyje. Tačiau šia nuostata valstyboms narėms neleidžiama perkelti teisės į atskaitų įgyvendinimo tuo atveju, jei nepateikiamas toks pranešimas, iki to momento, kada realiai pradedami vykdyti apmokestinamieji sandoriai, ar atimti iš apmokestinamojo asmens galimybę šią teisę įgyvendinti. Be to, priemonės, kurių pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį valstybės narės gali imtis siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukaviavimui, neturi viršyti to, kas yra būtina pasiekti šiuos tikslus, ir kelti grėsmę pridėtinės vertės mokesčio neutralumui. Todėl Direktyvos 2006/112 214 straipsnyje numatyta registracija, kaip ir šios direktyvos 213 straipsnyje nustatytos pareigos, yra ne veiksmas, dėl kurio atsiranda teisė į atskaitą, įgyjama atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokestį, o tik formalus reikalavimas dėl kontrolės. Todėl pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamam asmeniui negali būti kliudoma įgyvendinti savo teisės į atskaitą dėl to, kad jis neįsiregistravo kaip šio mokesčio mokėtojas prieš pradėdamas naudoti įsigytas prekes savo apmokestinamojoje veikloje.

(žr. 47–51, 54 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. spalio 21 d.(*)

„Direktyva 2006/112/EB – Teisė į pirkimo PVM atskaitą – Nacionalinis teisinis reguliavimas, pagal kurį teisė į atskaitą nesuteikiama už prieš įregistruojant PVM mokėtoju perparduotas prekes“

Byloje C-385/09

dėl Mokestinio ginčo komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. rugsėjo 21 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. rugsėjo 29 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Nidera Handelscompagnie BV

prieš

Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (pranešėjas), teisėjai D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ir J. Malenovský,

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorę C. Strömholm, administratorę,

atsižvelgus į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2010 m. liepos 1 d. posėdžiui,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- *Nidera Handelscompagnie BV*, atstovaujamos I. Misiūno,
- Lietuvos vyriausybės, atstovaujamos R. Mackevičienės,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Steiblytės ir M. Afonso,

atsižvelgus į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės 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, p. 1) nuostatų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Nidera Handelscompagnie BV* (toliau – *Nidera*) ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ginčą dėl teisės į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), sumokėto Lietuvoje įsigijus prekių, kurios išgabentos į trečiąsias valstybes, atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį:

„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 laisvąją profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinį pajamą.“

4 Šios direktyvos 167 straipsnyje tvirtinta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

5 Pagal minėtos direktyvos 168 straipsnį:

„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 Tos pa?ios direktyvos 178 straipsnyje nustatyta:

„Kad gal?t? ?gyvendinti teis? ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias s?lygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už prek? tiekim? ar paslaug? teikim? jis privalo tur?ti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?;

<...>“

7 Pagal Direktyvos 2006/112 213 straipsn?:

„1. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikei?ia ar baigiasi.

<...>“

8 Šios direktyvos 214 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s imasi b?tin? priemoni? užtikrinti, kad atskiru kodu b?t? registruojami šie asmenys:

<...>

c) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, j? atitinkamoje teritorijoje ?sigyjantis prekes Bendrijos viduje, skirtas vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla, ir vykdomus už tos teritorijos rib?.

<...>“

9 Min?tos direktyvos 273 straipsnis suformuluotas taip:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait? fakt?r? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Nacionalin? teis?

10 Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo Nr. IX?751 (Žin., 2002, Nr. 35?1271, 2002, Nr. 40, 2002, Nr. 46, 2002, Nr. 48) su pakeitimais (Žin., 2004, Nr. 17?505, 2005, Nr. 81?2944) (toliau – PVM ?statymas) 2 straipsnio 28 punkte pateikiama tokia „PVM mok?tojo“ apibr?žtis:

„Asmuo, mokes?io administratoriaus ?registruotas PVM mok?toju, ?skaitant ir kitok? identifikavim? PVM tikslais, jeigu turimas atitinkamas identifikavimo numeris, išskyrus asmen? identifikavim? kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais.“

11 Pagal PVM ?statymo 41 straipsn?:

„1. Jeigu šiame skyriuje nenustatyta kitaip, tiekiamos prek?s apmokestinamos taikant 0 procent? PVM tarif?, jeigu jas tiek?jas ar jo užsakymu kitas asmuo išgabena iš Europos Bendrij?

teritorijos.

<...>“

12 PVM ?statymo 57 straipsnyje ?tvirtinta:

„1. Teis? ? PVM atskait? turi tik PVM mok?tojai, išskyrus tuos, kuriems taikomos šio ?statymo XII skyriaus penktojo skirsnio nuostatos. <...>.

<...>

3. Asmenys, turintys teis? ? PVM atskait?, gali šia teise nesinaudoti.“

13 Pagal PVM ?statymo 58 straipsn?:

„1. PVM mok?tojas turi teis? ?traukti ? PVM atskait? pirkimo ir (arba) importo PVM už ?sigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prek?s ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mok?tojo veiklai:

1) PVM apmokestinamam preki? tiekimui ir (arba) paslaug? teikimui;

2) preki? tiekimui ir (arba) paslaug? teikimui už šalies teritorijos rib? tuo atveju, kai toks preki? tiekimas ir (arba) paslaug? teikimas pagal šio ?statymo nuostatas neb?t? neapmokestinamas PVM, jeigu jis vykt? šalies teritorijoje. Ši s?lyga netaikoma, jeigu už Europos Bendrij? teritorijos rib? suteiktos draudimo ir (arba) šio ?statymo 28 straipsnyje nurodytos finansin?s paslaugos.

<...>“

14 Remiantis PVM ?statymo 63 straipsniu:

„1. PVM mok?tojas turi teis? preki? ir (arba) paslaug?, ?sigyt? ir (arba) importuot? iki jo ?registravimo PVM mok?toju dienos, pirkimo ir (arba) importo PVM, laikantis šio skyriaus nuostat? ir šiame straipsnyje nustatyt? apribojim?, ?traukti ? PVM atskait?, jeigu jos bus naudojamos to PVM mok?tojo šio ?statymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai.

<...>“

15 Pagal PVM ?statymo 71 straipsn?:

„<...>

3. Užsienio apmokestinamasis asmuo PVM mok?toju privalo registruotis per šalies teritorijoje esant? padalin?, o jeigu tokio padalinio n?ra, – per paskirt? Lietuvos Respublikoje esant? fiskalin? agent?. Reikalavimas paskirti fiskalin? agent? netaikomas kitose valstyb?se nar?se ?sik?rusiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie PVM mok?tojais gali b?ti registruojami tiesiogiai. Užsienio apmokestinamasis asmuo neprivalo registruotis PVM mok?toju, jeigu jis šalies teritorijoje vykdo tik ši? veikl?:

<...>

3) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurias pagal š? ?statym? b?t? apmokestinamos taikant 0 procent? PVM tarif? <...>.“

16 PVM ?statymo 117 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Užsienio apmokestinamasis asmuo turi teisę pateikti prašymą grąžinti jam Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM tik tuo atveju, jeigu jis tuo laikotarpiu, kuriuo sumokėtą PVM prašo grąžinti, atitiko šiuos kriterijus:

- 1) neturėjo Lietuvos Respublikoje padalinio, o jeigu tai fizinis asmuo, – dar ir jo nuolatinė gyvenamoji vieta nebuvo Lietuvos Respublika ir
- 2) nevykdė šalies teritorijoje jokios veiklos, kuri pagal šio įstatymą yra PVM objektas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.

<...>“

17 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (Žin., 2004, Nr. 63-2243) su pakeitimais (Žin., 2007, Nr. 80-3220, 2008, Nr. 131-5036) (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas) 147 straipsnyje numatyta:

„Mokestinius ginčus nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija <...> ir teismas.“

18 Remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 148 straipsniu:

„1. Mokestinių ginčų komisija (toliau – Komisija) yra viešasis juridinis asmuo, išlaikomas iš valstybės biudžeto.

2. Komisijos tikslas – objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą.

3. Komisiją sudaro Komisijos pirmininkas ir kiti Komisijos nariai. Bendrą Komisijos narių skaičių nustato ir Komisijos nuostatus tvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė.

4. Komisijos nariai skiriami šešeriems metams. Komisijos narius skiria Lietuvos Respublikos Vyriausybė finansų ministro ir teisingumo ministro bendru teikimu. Komisijos nariu gali būti skiriamas nepriekaištingos reputacijos asmuo, turintis finansų, teisės ar ekonomikos magistro kvalifikacinį laipsnį arba jį atitinkantį aukštąjį išsilavinimą ir ne mažesnę kaip trejų metų darbo stažą mokesčių, muitų ar žmonių teisės srityje. Komisijos nariai privalo būti Lietuvos Respublikos piliečiai.

5. Komisijos narys Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu gali būti atleistas prieš terminą, kai:

- 1) atsistatydina savo noru;
- 2) praranda Lietuvos Respublikos pilietybę;
- 3) nedirba dėl laikinojo nedarbingumo ilgiau kaip 120 dienų iš eilės ar ilgiau kaip 140 dienų per paskutinius 12 mėnesių arba yra medicininių ar invalidumų nustatantį komisijos išvada, kad jis negali eiti pareigų;
- 4) įsiteisėjus teismo nuosprendžiui, kuriuo nuteisiama už sunkų ir labai sunkų tyčinį nusikaltimą ar nusikaltimą nuosavybei, turtinėms teisėms ir turtiniams interesams, ekonomikai ir verslo tvarkai ar finansų sistemai;
- 5) šurkščiau pažeidžia darbo pareigas.

6. Komisijos narių darbas Komisijoje laikytinas darbu pagrindinąje darbovietėje ir apmokamas Valstybės politikų ir valstybės pareigūnų darbo apmokėjimo įstatymo nustatyta tvarka. Komisijos narys pareigas gali eiti tik Komisijoje, taip pat dirbti mokslinį arba pedagoginį darbą.

7. Pasibaigus įgaliojimų laikui, Komisijos nariai savo pareigas eina tol, kol paskiriami nauji nariai.

<...>“

19 Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 151 straipsnį:

„Mokestinio ginčo komisija nagrinėja:

1) mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus;

2) mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimų;

3) mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per šio įstatymo nustatytus terminus nepriėmė sprendimo dėl mokestinio ginčo.“

20 Mokesčių administravimo įstatymo 158 straipsnyje nustatyta:

„Prašius šiame įstatyme nustatytiems sprendimo dėl mokestinio ginčo apskundimo terminams, centrinio mokesčių administratoriaus ar Mokestinio ginčo komisijos priimtą sprendimą privalo vykdyti ginčo šalys, taip pat su ginču susiję tretieji asmenys.“

21 Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnyje tvirtinta:

„1. Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinio ginčo komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę jį apskųsti teismui.

2. Apskųsti Mokestinio ginčo komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinio ginčo komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymą ar kito teisės akto nuostatas.

<...>

4. Skundai dėl centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinio ginčo komisijos sprendimo dėl mokestinio ginčo nagrinėjami Vilniaus apygardos administraciniame teisme.

<...>“

22 Pagal Mokestinio ginčo komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatą, patvirtintą 2004 m. rugsėjo 2 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 1119 (Žin., 2004, Nr. 136-4947) (toliau – Mokestinio ginčo komisijos nuostatai), 4 punktą:

„Komisija savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu, kitais įstatymais ir teisės aktais, šiais Nuostatais.“

23 Mokestinio ginčo komisijos nuostatai 26 ir 27 punktuose tvirtinti:

„26. Skundai nagrinėjami Komisijos posėdžiuose. <...>

Komisijos narys negali dalyvauti nagrinėjant mokestinį ginčą ir turi būti nušalintas (nusišalinti), jeigu jis pats tiesiogiai ar netiesiogiai suinteresuotas bylos baigtimi, jeigu su mokestinio ginčo šalimis yra susijęs šeimos arba artimos giminystės ryšiais arba yra buvęs žmonės, dalyvaujančios mokestiniame ginče, darbuotojas ir nuo darbo santykių pasikeitimo praėjo mažiau kaip 3 metai, arba yra kitokių aplinkybių, kurios gali turėti tokios Komisijos nario nešališkumui. Apie tai Komisijos narys privalo informuoti Komisiją. Nušalinimo taip pat gali pareikšti mokestiniame ginče dalyvaujantys asmenys. Nušalinimas turi būti motyvuotas ir pareiškiamas prieš pradedant nagrinėti skundą Komisijos posėdyje. Komisija dėl savo nario (narių) nušalinimo priima atskirą sprendimą.

27. Šio Komisijos posėdžio kviečiami mokesčių mokėtojas (jo atstovai) ir mokesčių administratoriaus atstovai. Komisijos posėdyje dalyvauja posėdžio sekretorius, taip pat turi teisę dalyvauti vertėjai, Komisijos specialistai, rengėjų nagrinėtoji, ekspertai. Jeigu šio posėdžio neatvyksta ginčo šalys, skundas gali būti nagrinėjamas joms nedalyvaujant. Kai iki skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje pradžios Komisija gauna šio asmens prašymą atidėti skundo nagrinėjimą dėl priežasčių, kurias Komisija pripažįsta svarbiomis, Komisija turi teisę skundo nagrinėjimą atidėti.

<...>“

Pagrindinis byla ir prejudiciniai klausimai

24 Pagrindinėje byloje iš esmės keliamas klausimas, ar *Nidera* gali atskaityti PVM, sumokėtą Lietuvoje įsigijus prekių, kurios išgabentos į trečiųsias valstybes, nors šio prekybos sandorio momentu ji nebuvo registruota PVM mokėtoja Lietuvoje.

25 *Nidera* nuo 2008 m. vasario iki gegužės mėn. Lietuvoje iš žemės ūkio produktų tiekėjas įsigijo kviečių. Sumokėtoje kainoje PVM, kurį produktų tiekėjai nurodė sėskaitose faktrose ir kuris buvo jiems sumokėtas, sudarė 11 743 259 LTL (t. y. apie 3,4 milijono EUR). Paskui visų kviečių kiekį 2008 m. vasario–gegužės mėn. *Nidera* išgabeno į trečiųsias valstybes – Alžyrą ir Turkiją, taikydama PVM įstatymo 49 straipsnyje nustatytą 0 procentų tarifą.

26 2008 m. rugpjūčio 12 d. *Nidera* registruota PVM mokėtoja Lietuvoje. PVM deklaracijoje už laikotarpį nuo 2008 m. rugpjūčio 12 d. iki rugpjūčio 31 d. ji deklaravo 11 743 259 LTL pirkimo PVM ir paprašė grąžinti šio sumą iš valstybės biudžeto. Šitaip ji prašė leisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą už iki registravimo PVM mokėtoja Lietuvoje įsigytas ir į trečiųsias valstybes išgabentas prekes.

27 2009 m. sausio 16 d. patikrinimo aktu, patvirtintu tuo pačiu metu kovo 19 d. sprendimu, Vilniaus apskrities valstybinis mokesčių inspekcija konstatavo, kad *Nidera* neturi teisės į šio pirkimo PVM atskaitą, nes nagrinėjamos prekės nebebus naudojamos PVM apmokestinamoje veikloje, kadangi jau parduotos.

28 *Nidera* 2009 m. balandžio 14 d. pateikė skundą Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. 2009 m. birželio 22 d. sprendimu inspekcija šį skundą atmetė ir palaikė Vilniaus apskrities valstybinių mokesčių inspekcijos poziciją. Pagal šį sprendimą tik PVM mokėtojai turi teisę į šio mokesčio atskaitą, ir nors *Nidera* neprivalėjo registruotis Lietuvoje PVM mokėtoja pagal nacionalinės teisės aktų nuostatas, ji privalėjo tai padaryti, norėdama susigrąžinti sumokėtą pirkimo PVM.

29 2009 m. liepos 29 d. *Nidera* pateikė skundą Mokestinio ginčo komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. Šiame skunde nurodoma, kad vadovaudamasi PVM įstatymo 71 straipsnio 3 dalimi ji neprivalėjo registruotis PVM mokėtoja Lietuvoje, nes buvo užsienio apmokestinamasis asmuo ir vykdė išimtinai prekių tiekimą trečiųjų šalių, kuriam taikomas 0 procentų tarifas. *Nidera* manymu, pasinaudojimas teise nesiregistruoti Lietuvoje PVM mokėtoja negali panaikinti jos teisės į PVM atskaitą.

30 Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą Mokestinio ginčo komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės kyla klausimas, ar PVM įstatymo nuostatos, kuriomis reikalaujama, kad suinteresuotasis asmuo ne tik vykdytų apmokestinamąjį veiklą ir turėtų atitinkamą dokumentą, bet ir būtų formaliai registruotas PVM mokėtoju Lietuvoje tam, kad turėtų teisę į PVM atskaitą, atitinka Direktyvos 2006/112 nuostatas ir yra suderinamos su bendraisiais PVM sistemos, pagal kurią PVM yra vartojimo mokestis, o pagrindinis jo elementas – teisė į PVM atskaitą, principais.

31 Tokiomis aplinkybėmis Mokestinio ginčo komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar toks teisinis reguliavimas, pagal kurį teisė į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojai, t. y. tik nustatyta tvarka valstybėje narėje (šiuo atveju – Lietuvoje) PVM mokėtojais registruoti apmokestinamieji asmenys, atitinka Direktyvos <...> 2006/112 <...> nuostatas, reglamentuojančias teisę į PVM atskaitą?

2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą teigiamas, tuomet ar toks teisinis reguliavimas, pagal kurį PVM mokėtojas turi teisę į prekių ir (ar) paslaugų, įsigytų iki jo registravimo PVM mokėtoju dienos, pirkimo ir (arba) importo PVM atskaitą, tik tuo atveju, jeigu tos prekės bus naudojamos to PVM mokėtojo PVM apmokestinamai veiklai, t. y. neleidžiama atskaityti prekių ir paslaugų, įsigytų iki įregistravimo PVM mokėtoju dienos, pirkimo (importo) PVM, jeigu tokios prekės jau panaudotos šiai veiklai, atitinka bendrus teisės į PVM atskaitą principus, tvirtintus Direktyvoje <...> 2006/112 <...>“

Dėl prejudicinių klausimų

32 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo nuspręsti dėl tokio nacionalinio reguliavimo, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, suderinamumo su Sąjungos teisės normomis, reikia priminti, kad nors per prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrą Teisingumo Teismas neturi spręsti dėl nacionalinės teisės nuostatų suderinamumo su minėtomis normomis, jis vis dėlto ne kartą yra nusprendęs esant kompetentingas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui pateikti bet kokį su Sąjungos teise susijusį išaiškinimą, leidžiantį šiam įvertinti tokį suderinamumą, kad galėtų priimti sprendimą savo nagrinėjamoje byloje (2010 m. sausio 26 d. Sprendimo *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, C-118/08, Rink. p. I-0000, 23 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

33 Atsižvelgiant į pagrindinę bylos faktines aplinkybes, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo užduotus klausimus reikia suprasti kaip pateiktus iš esmės siekiant išsiaiškinti, ar Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, jog ją draudžiama, kad PVM apmokestinamas asmuo, kuris tenkina esmines sąlygas atskaityti šį mokestį remiantis šios direktyvos nuostatomis, netektų galimybės įgyvendinti teisės atskaitą dėl nacionalinės teisės akto, kuriuo draudžiama atskaityti perkant prekes sumokėtą PVM, kadangi šis apmokestinamas asmuo neįsiregistravo PVM mokėtoju prieš naudodamas šias prekes savo apmokestinamojoje veikloje.

Dėl priimtinumų

34 Lietuvos vyriausybė kelia klausimą dėl Mokestininių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, kaip teismo, statuso, remdamasi tuo, kad ši komisija nėra nepriklausoma. Iš tiesų ji susijusi su Finansų ministerijos, kuriai privalo pateikti metines ataskaitas ir su kuria bendradarbiauti turi pareigų, organizacine struktūra.

35 Šiuo klausimu reikia priminti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, jog tam, kad atsakytų, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi institucija yra „teismas“ pagal EB 234 straipsnį, Teisingumo Teismas atsižvelgia į visas aplinkybes, t. y. ar institucija steigta pagal įstatymą, ar ji yra veikianti nuolat, ar jos jurisdikcija yra privaloma, ar procesas šioje institucijoje pagrįstas rungimosi principu, ar ji taiko teisės normas ir ar yra nepriklausoma (1997 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Dorsch Consult*, C-54/96, Rink. p. I-4961, 23 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

36 Pagrindinėje byloje iš Mokesčių administravimo įstatymo 148 straipsnio 2 dalies matyti, kad Mokestininių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės tikslas – objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą. Remiantis šio 148 straipsnio 4 dalimi, šios komisijos nariai skiriami šešeriems metams ir turi būti nepriekaištingos reputacijos. Pagal šio 148 straipsnio 6 dalį jos nariai pareigas gali eiti tik šioje komisijoje. Galiausiai Mokestininių ginčų komisijos nuostatų 26 punkte numatyta šios komisijos narių nušalinimo procedūra esant interesų konfliktui.

37 Konstatuotina, jog šiomis nuostatomis Mokestininių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės užtikrinamas būtinas nepriklausomumas, kad ji būtų laikoma „teismu“ pagal EB 234 straipsnį. Šios analizės nepaneigia tai, kad komisija yra susijusi su Finansų ministerijos organizacine struktūra ir jai turi pateikti metines ataskaitas.

38 Kalbant apie pareigų bendradarbiauti su Finansų ministerija, pažymėtina, kad Lietuvos vyriausybė, užklausta per teismo posėdį, nurodė nežinanti atvejų, kuriais Mokestininių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės būtų gavusi iš šios ministerijos instrukcijų ar nurodymų, kokį sprendimą reiktų priimti vienoje ar kitoje byloje. Tokiomis aplinkybėmis bendra bendradarbiavimo pareiga taip pat nėra nesuderinama su šios komisijos nepriklausomumu nuo šios ministerijos.

39 Be to, iš nacionalinio reglamentavimo, pateikto šio sprendimo 17–23 punktuose, matyti, jog Mokestininių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės tenkina kitus šio sprendimo 35 punkte nurodytus Teisingumo Teismo praktikoje įtvirtintus kriterijus, kad tam tikrą instituciją būtų galima laikyti teismu.

40 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad Mokestininių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės yra teismas pagal EB 234 straipsnį ir šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

D?l esm?s

41 Reikia pažym?ti, kad teis? ? PVM atskait? valstyb?s nar?s gali riboti tik Direktyvoje 2006/112 aiškiai numatytais atvejais (pagal analogij? žr. 1988 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, 50/87, Rink. p. 4797, 16 ir 17 punktus; 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C?97/90, Rink. p. I?3795, 27 punkt? ir 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal*, C?37/95, Rink. p. I?1, 16 punkt?).

42 Be to, Teisingumo Teismo yra nusprend?s, jog atvirkštinio apmokestinimo srityje pagrindiniu PVM neutralumo principu reikalaujama, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo PVM atskait?, jeigu esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykd? kai kuri? formali? reikalavim? (2008 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C?95/07 ir C?96/07, Rink. p. I?3457, 63 punktas ir 2010 m. rugs?jo 30 d. Sprendimo *Uszodaépítő*, C?392/09, Rink. p. I?0000, 39 punktas). Kai mokes?i? administratorius turi reikiam? informacij? nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip aptariam? prek? ar paslaug? gav?jas, tur?jo sumok?ti PVM, draudžiama, kiek tai susij? su šio asmens teise atskaityti š? mokest?, nustatyti papildom? s?lyg?, galin?i? naudojim?si šia teise padaryti ne?manom? (min?t? sprendim? *Ecotrade* 64 punktas ir *Uszodaépítő* 40 punktas).

43 B?tent vadovaujantis šiais principais reikia išnagrin?ti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus.

44 Šiuo klausimu iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, jog apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už prek? ar paslaug?, naudojam? savo apmokestinamojoje veikloje, tiekim? ar teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.

45 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, jog *Nidera* išgabeno vis? kvie?i? kiek?, ?sigyt? Lietuvoje, ? tre?i?sius valstybes, taikydamą 0 procent? PVM tarif?, kaip numatyta taikytinoje nacionalin?je teis?je.

46 Tod?l aišku, kad tokiomis aplinkyb?mis *Nidera* turi teis? ? atskait?, ?tvirtint? Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte, kiek ji susijusi su už šias prekes Lietuvoje sumok?tu PVM. Pagal šios direktyvos 167 straipsn? ši teis? ? atskait? ?gyjama, kai atsiranda prievol? apskai?iuoti atskaitytin? mokest?.

47 Pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkt? tam, kad apmokestinamasis asmuo gal?t? ?gyvendinti šios direktyvos 168 straipsnio a punkte ?tvirtint? teis? ? atskait?, kiek ji susijusi su prek? tiekimu ir paslaug? teikimu, jis turi tenkinti vienintel? formos s?lyg? – apmokestinamasis asmuo privalo tur?ti pagal šios direktyvos 220–236 straipsnius ir 238–240 straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?.

48 Žinoma, apmokestinamieji asmenys taip pat turi pareig? pranešti, kada j? veikla prasideda, pasikei?ia ar baigiasi, remdamiesi šiuo tikslu valstybi? nari? priimtomis priemon?mis, ir tai ?tvirtinta Direktyvos 2006/112 213 straipsnyje. Ta?iau Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, jog šia nuostata valstyb?ms nar?ms neleidžiama perkelti teis?s ? atskait? ?gyvendinimo tuo atveju, jei nepateikiamas toks pranešimas, iki to momento, kada realiai pradedami vykdyti apmokestinamieji sandoriai, ar atimti iš apmokestinamojo asmens galimyb? ši? teis? ?gyvendinti (pagal analogij? žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C?110/98–C?147/98, Rink. p. I?1577, 51 punkt?).

49 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, jog priemon?s, kuri? pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsn? valstyb?s nar?s gali imtis siekdamos užtikrinti teising? mokes?io

surinkim? ir užkirsti keli? suk?iavimui, neturi viršyti to, kas yra b?tina pasiekti šiuos tikslus, ir kelti gr?sm?s PVM neutralumui (pagal analogij? žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Collée*, C?146/05, Rink. p. I?7861, 26 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

50 Tod?l Direktyvos 2006/112 214 straipsnyje numatyta registracija, kaip ir šios direktyvos 213 straipsnyje nustatytos pareigos, pamin?tos šio sprendimo 48 punkte, yra ne veiksmas, d?l kurio atsiranda teis? ? atskait?, ?gyjama atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? mokest?, o tik formalus reikalavimas kontrol?s tikslais.

51 Iš to, kas išd?styta, matyti, jog PVM apmokestinamam asmeniui negali b?ti kliudoma ?gyvendinti savo teis?s ? atskait? d?l to, kad jis ne?siregistravo PVM mok?toju prieš prad?damas naudoti ?sigytas prekes savo apmokestinamojoje veikloje.

52 Žinoma, apmokestinamajam asmeniui, kuris nesilaiko formali? Direktyvoje 2006/112 ?tvirtint? reikalavim?, gali b?ti nustatyta administracin? nuobauda pagal ši? direktyv? ? nacionalin? teis? perkelian?ias nacionalines priemones. Be to, kaip teisingai pastebi Europos Komisija, jeigu teisei ? PVM atskait? neb?t? taikomi jokie apribojimai laiko atžvilgiu, neb?t? galima užtikrinti visiško teisinio saugumo. Aišku, pareiga apmokestinamajam asmeniui ?siregistruoti PVM mok?toju gal?t? netekti prasm?s, jei valstyb?s nar?s netur?t? teis?s nustatyti protingo termino šiuo tikslu.

53 Vis d?lto pagrindin?je byloje matyti, kad *Nidera* netur?jo pareigos ?siregistruoti PVM mok?toja Lietuvoje pagal PVM ?statymo 71 straipsnio 3 dal?, net jeigu pagal šio ?statymo 63 straipsnio 1 dal? apmokestinamieji asmenys gali atskaityti PVM tik ?siregistrav?. Vadinasi, kadangi *Nidera* tur?jo ?siregistruoti PVM mok?toja savo teisei ? atskait? ?gyvendinti, konstatuotina, kad tai ji padar? per mažiau nei šešis m?nesius po to, kai ?vykd? sandorius, d?l kuri? atsidaro ši teis?, taigi – per proting? termin?.

54 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti, jog Direktyva 2006/112 turi b?ti aiškinama taip, jog ja draudžiama, kad PVM apmokestinamas asmuo, kuris tenkina esmines s?lygas atskaityti š? mokest? remiantis šios direktyvos nuostatomis ir ?siregistruoja PVM mok?toju per proting? termin? nuo sandori?, suteikian?i? teis? ? PVM atskait?, ?vykdymo, netekt? galimyb?s ?gyvendinti teis?s ? atskait? d?l nacionalin?s teis?s akto, kuriuo draudžiama atskaityti perkant prekes sumok?t? PVM, kadangi šis apmokestinamasis asmuo ne?siregistravo PVM mok?toju prieš naudodamas šias prekes savo apmokestinamojoje veikloje.

D?l bylin?jimosi išlaid?

55 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 spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos turi b?ti aiškinama taip, jog ja draudžiama, kad prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamas asmuo, kuris tenkina esmines s?lygas atskaityti š? mokest? remiantis šios direktyvos nuostatomis ir ?siregistruoja PVM mok?toju per proting? termin? nuo sandori?, suteikian?i? teis? ? PVM atskait?, ?vykdymo, netekt? galimyb?s ?gyvendinti teis?s ? atskait? d?l nacionalin?s teis?s akto, kuriuo draudžiama atskaityti perkant prekes sumok?t? PVM, kadangi šis apmokestinamasis asmuo ne?siregistravo PVM mok?toju prieš naudodamas šias prekes savo apmokestinamojoje veikloje.

Parašai.

* Proceso kalba: lietuvi?.