

Lieta C-385/09

Nidera Handelscompagnie BV

pret

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Mokestinio ginčo komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės lūgums sniegt prejudicinius noliūmumus)

Direktiva 2006/112/EK – Tiesības uz iepriekš samaksāta PVN atskaitēšanu – Valsts tiesiskais regulējums, kas izslēdz tiesības uz nodokļa atskaitēšanu attiecībā uz precēm, kuras pārdotas pirms PVN maksājuma identificēšanas

Sprieduma kopsavilkums

1. *Prejudiciāli jautājumi – Vāršanās Ties – Valsts tiesa EKL 234. panta izpratnē – Jādziens (EKL 234. pants)*

2. *Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Pievienotās vērtības nodoklis – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Priekšnodokļa atskaitēšana – Nodokļu maksājuma pienākumi*

(Padomes Direktiva 2006/112)

1. Lai noteiktu, vai iestāde, kas iesniedz lūgumu sniegt prejudicinius noliūmumus, ir uzskatāma par tiesu EKL 234. panta izpratnē, Tiesa ņem vērā vairāku faktoru kopumu, kā, piemēram, vai vienība ir izveidota ar likumu, vai tā ir pastāvīga, vai tās pieņemtie noliūmi ir saistoši, vai process tajā ir balstīts uz sacīkstes principu, vai tā piemēro tiesību normas, kā arī vai tā ir neatkarīga.

Mokestinio ginčo komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Lietuvas Nodokļu strādu komisija), kuras uzdevums ir veikt objektīvu nodokļu maksājuma iesniegto sādžību izskatēšanu un pieņemt likumīgus un pamatotus lūmumus, atbilst šiem kritērijiem.

(sal. ar 35., 36. un 40. punktu)

2. Direktiva 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj, ka PVN maksājam – kurš atbilstoši šīs direktivas noteikumiem izpilda pamatnosacījumu, lai šo nodokli atskaitētu, un kurš reģistrējas kā PVN maksātājs saprātīgā termiņā pēc tādā darījumu veikšanas, kas rada tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, – ar valsts tiesisko regulējumu, kurā aizliegta par pirktajām precēm samaksātā PVN atskaitēšana, ja šis nodokļu maksātājs nav reģistrējies kā PVN maksātājs pirms to izmantošanas savai ar nodokli apliekamajai saimnieciskajai darbībai, varētu liegt iespēju izmantot tās tiesības uz nodokļa atskaitēšanu.

Atbilstoši Direktivas 2006/112 178. panta a) punktam tādā tiesību uz nodokļa atskaitēšanu, kuras noteiktas tās 168. panta a) punktā, izmantošana attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu ir atkarīga no viena formas nosacījuma – nodokļa maksājam jā saglabā rēķini, kas

sagatavots saska?? ar 220.–236. un 238.–240. pantu. Protams, nodok?a maks?t?jiem saska?? ar dal?bvalstu pas?kumiem, ko t?s šaj? nol?k? noteikušas atbilstoši Direkt?vas 2006/112 213. pantam, ir ar? pien?kums pazi?ot par to saimniecisk?s darb?bas uzs?kšanu, izmai??m un izbeigšanu. Tom?r š?da ties?bu norma nek?di nedod dal?bvalst?m ties?bas pazi?ojuma neiesniegšanas gad?jum? atlikt ties?bu uz nodok?a atskait?šanu izmantošanu l?dz ar nodokli apliekamo dar?jumu parast?s ?stenošanas faktiskam s?kumam vai liegt nodok?a maks?t?jam š?s ties?bas izmantot. Turkl?t pas?kumi, ko dal?bvalstis var noteikt saska?? ar Direkt?vas 2006/112 273. pantu, lai pareizi iekas?tu nodok?us un nov?rstu kr?pšanu, nedr?kst p?rsniegt to, kas vajadz?gs šo m?r?u sasniegšanai, un tos nedr?kst izmantot, lai apšaub?tu PVN neitralit?ti. L?dz ar to Direkt?vas 2006/112 214. pant? paredz?t? identifik?cija, t?pat k? t?s 213. pant? paredz?tie pien?kumi, nav akts, kas pamato ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, kas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams, bet ir form?la pras?ba kontroles nol?k?. T?d?j?di PVN maks?t?jam nevar liegt izmantot t? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu t?p?c, ka tas nav re?istr?jies k? PVN maks?t?js pirms ieg?d?to pre?u izmantošanas savas ar nodok?iem apliekam?s saimniecisk?s darb?bas nol?k?.

(sal. ar 47.–51. un 54. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2010. gada 21. oktobr? (*)

Direkt?va 2006/112/EK – Ties?bas uz iepriekš samaks?ta PVN atskait?šanu – Valsts tiesiskais regul?jums, kas izsl?dz ties?bas uz nodok?a atskait?šanu attiec?b? uz prec?m, kuras p?rdotas pirms PVN maks?t?ja identific?šanas

Lieta C?385/09

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s* (Lietuva) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2009. gada 21. septembr? un kas Ties? re?istr?ts 2009. gada 29. septembr?, tiesved?b?

Nidera Handelscompagnie BV

pret

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši D. Šv?bi [*D. Šv?by*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juh?ss [*E. Juhász*] un J. Malenovskis [*J. Malenovský*]

?ener?ladvok?te E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretāre S. Stremholma [C. Strömholm], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 1. jūlija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Nidera Handelscompagnie BV* vērā – I. Misiņš [I. Misiņas],
- Lietuvas valdības vērā – R. Mackevičiene [R. Mackevičienē], pārstāve,
- Eiropas Komisijas vērā – A. Steibļte [A. Steiblytē] un M. Afonso [M. Afonso], pārstāves,

ņemot vērā pāc enerģētadvokātes uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez enerģētadvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) noteikumus.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Nidera Handelscompagnie BV* (turpmāk tekstā – “*Nidera*”) un *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija) par tiesību uz tādā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitīšanu, kas iepriekš samaksāts, pārkot Lietuvā preces, kas eksportētas uz trešajām valstīm.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktam:

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

4 Šīs direktīvas 167. pantā ir noteikts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.”

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 168. pantu:

“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 kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai

pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

6 Tās pašas direktīvas 178. pantā ir noteikts:

“Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..].”

7 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 213. pantam:

“1. Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.

[..].”

8 Šīs direktīvas 214. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificēšās personas:

[..]

c) ikviens nodokļa maksātājs, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču iegādi Kopienas iekšienē tādā darījumā nolūkā, kuri saistīti ar 9. panta 1. punkta otrajā daļā norādītajām darbībām un kurus viņš veic ārpus šīs teritorijas.

[..].”

9 Minētās direktīvas 273. pants ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Valsts tiesības

10 Lietuvas Likuma Nr. IX-751 par pievienotās vērtības nodokli (*Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas* Nr. IX-751, *Žin. [Oficiālais Vēstnesis]*, 2002, Nr. 35-1271, 2002, Nr. 40, 2002, Nr. 46, 2002, Nr. 48) ar grozījumiem (*Žin.*, 2004, Nr. 17-505, 2005, Nr. 81-2944; turpmāk tekstā – “likums par PVN”) 2. panta 28. punktā jādziens “PVN maksātājs” ir definēts šādi:

“[P]ersona, kas reģistrējusies nodokļu administrācijā kā PVN maksātāja, ieskaitot jebkādu cita veida identifikāciju saistībā ar PVN, ja tai ir atbilstošs identifikācijas numurs, kas nav personu identifikācija saistībā ar vienotās likmes kompensācijas shēmu.”

11. Saskaņā ar Likuma par PVN 41. pantu:

“1. Ja vien šajā nodaļā nav noteikts pretēji, preču piegādēm tiek piemērota 0 % likme, ja to piegādētājs vai trešā persona uz sava rēķina izved preces ārpus Eiropas Kopienu teritorijas.

[..]”

12. Likuma par PVN 57. pants ir formulēts šādi:

“1. PVN atskaitēšanas tiesības ir tikai tiem nodokļu maksātājiem, kas ir identificēti kā PVN maksātāji, izņemot tos, kas ir pakāuti šā likuma XII nodaļas 5. daļas noteikumiem. [..]

[..]

3. Personas, kurām ir PVN atskaitēšanas tiesības, var neizmantot šīs tiesības.”

13. Saskaņā ar Likuma par PVN 58. pantu:

“1. PVN maksātājam ir tiesības uz PVN priekšnodokļa un (vai) importa PVN atskaitēšanu attiecībā uz iegādātajām un (vai) importētajām precēm un (vai) pakalpojumiem, ja šīs preces un (vai) pakalpojumi ir paredzēti šā PVN maksātāja lietošanai šādiem darījumiem:

1) ar PVN apliekamo preču un (vai) pakalpojumu piegādi;

2) preču un (vai) pakalpojumu piegādi ārpus tās valsts teritorijas, kurā saskaņā ar šā likuma noteikumiem šāda preču un (vai) pakalpojumu piegāde netiktu atbrīvota no PVN, ja tā būtu veikta šīs valsts teritorijā. Šis nosacījums neattiecas uz šā likuma 28. pantā paredzēto apdrošināšanas un (vai) finanšu pakalpojumu sniegšanu ārpus Eiropas Kopienu teritorijas.

[..]”

14. Atbilstoši Likuma par PVN 63. pantam:

“1. PVN maksātājam saskaņā ar šīs nodaļas noteikumiem un šajā pantā paredzētajiem ierobežojumiem ir tiesības uz PVN priekšnodokļa un (vai) importa PVN atskaitēšanu par precēm un (vai) pakalpojumiem, kas iegādāti un (vai) importēti pirms dienas, kurā attiecīgais nodokļu maksātājs reģistrējies kā PVN maksātājs, ar nosacījumu, ka šīs preces šis PVN maksātājs izmantos saistībā ar darījumiem, kas minēti šā likuma 58. panta 1. punktā.

[..]”

15. Saskaņā ar likuma par PVN 71. pantu:

“[..]

3. Ārvalsts nodokļa maksātājam ir jāreģistrējas kā PVN maksātājam ar pastāvīgu uzņēmuma šajā valstī starpniecību un gadījumu, ja šāds uzņēmums nepastāv, ar Lietuvas Republikā norīkotā nodokļu aģenta starpniecību. Prasība norīkotā nodokļu aģentu neattiecas uz personām, kas ir nodokļa maksātājas, kas nodibinātas citā dalībvalstī un kuras tieši var tikt reģistrētas kā PVN maksātājas. Ārvalsts nodokļa maksātājam nav pienākuma reģistrēties kā PVN

maksātājam, ja tas attiecīgajā valsts teritorijā veic tikai šādu darbību:

[..]

3) tādā preču piegādē un (vai) pakalpojumu sniegšanā, kuriem saskaņā ar šo likumu tiek piemērota 0 % PVN likme, [..].”

16 Likuma par PVN 117. pants ir formulēts šādi:

“1. Katrā valsts nodokļa maksātājam ir tiesības iesniegt pieteikumu par Lietuvas Republikā samaksātā PVN atmaksu tikai tādā gadījumā, ja laikposmā, kad tika maksāts PVN, kura atmaksā tiek prasīta, tas atbilda šādiem kritērijiem:

1) tam Lietuvas Republikā nebija pastāvīga uzņēmuma un gadījumā, ja tā ir fiziska persona, tās pastāvīgā dzīvesvieta nebija Lietuvas Republikā, un

2) tas neveica nekādus darījumus valsts teritorijā, kuri saskaņā ar šo likumu ir apliekami ar PVN, ja vien šajā pantā nav noteikts citādi.

[..]”

17 Lietuvas Republikas Likuma Nr. IX-2112 par nodokļu administrāšanu (*Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas* Nr. IX-2112, *Žin.* 2004, Nr. 63-2243) ar grozījumiem (*Žin.*, 2007, Nr. 80-3220, 2008, Nr. 131-5036; turpmāk tekstā – “Likums par nodokļu administrāšanu”) 147. pants ir noteikts:

“Nodokļu strādus izskata centrālā nodokļu administrācija, *Mokestinų ginų komisija* [prie *Lietuvos Respublikos vyriausybės*] (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strādā komisija) [..] un tiesas.”

18 Saskaņā ar Likuma par nodokļu administrāšanu 148. pantu:

“1. *Mokestinų ginų komisija* [prie *Lietuvos Respublikos vyriausybės*] ir publisko tiesību juridiska persona, kas tiek finansēta no valsts budžeta līdzekļiem.

2. *Mokestinų ginų komisija* [prie *Lietuvos Respublikos vyriausybės*] uzdevums ir veikt objektīvu nodokļa maksātāju iesniegto sūdzību izskatīšanu un pieņemt likumīgus un pamatotus lēmumus.

3. *Mokestinų ginų komisija* [prie *Lietuvos Respublikos vyriausybės*] sastāv no priekšsēdētāja un citiem locekļiem. [Šīs] komisijas locekļu kopājo skaitu un tās darbības nolikumu apstiprina valdība.

4. *Mokestinų ginų komisija* [prie *Lietuvos Respublikos vyriausybės*] locekļus ievēl uz sešiem gadiem. Tos ievēl valdība, ievērojot Finanšu ministra un Tieslietu ministra kopēju ieteikumu. Par [šīs] komisijas locekli var ievēlēt tikai personu, kurai ir nevainojama reputācija, kurai ir maģistra grāds finanšu, tiesību vai ekonomikas zinātnā vai līdzvērtīga augstākās izglītības kvalifikācija un kurai ir vismaz trīs gadu darba pieredze nodokļu, muitas vai komerc tiesību jomā. [Minētās] komisijas locekļi ir Lietuvas Republikas pilsoņi.

5. *Mokestinų ginų komisija* [prie *Lietuvos Respublikos vyriausybės*] locekli valdība var atbrīvot no amata šādos gadījumos:

- 1) tas atk?pjas no amata;
- 2) tas zaud? Lietuvas Republikas pilson?bu;
- 3) tas kav? darbu p?rejošas darba nesp?jas d?? vair?k nek? 120 kalend?r?s dienas p?c k?rtas vai vair?k nek? 140 dienas p?d?jo divpadsmit m?nešu laik? vai ar? medic?nas vai darba nesp?jas komisija ir secin?jusi, ka tas nav sp?j?gs veikt savus darba pien?kumus;
- 4) p?c tam, kad st?jies sp?k? gal?gais tiesas spriedums, ar kuru attiec?g? persona ir sod?ta par smagu vai seviš?i smagu noziegumu vai par noziegumu pret ?pašumu, ?pašumties?b?m un ?pašuma interes?m, ekonomiku vai finanšu sist?mu;
- 5) tas ir nopietni p?rk?pis savus darba pien?kumus.
6. *Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] locek?u darbs [šaj?] komisij? ir uzskat?ms par to pamata nodarbošanos, un to atl?dz?ba nosak?ma saska?? ar Likum? par darba samaksu valsts politi?iem un valsts ier?d?iem paredz?to k?rt?bu. Komisijas loceklis var ie?emt amatu tikai [šaj?] komisij?, bet vi?š var iesaist?ties ar? zin?tniskaj? vai akad?miskaj? darb?b?.*
7. Beidzoties pilnvaru termi?am, *Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] loceklis turpina darbu, l?dz tiek iev?l?ti jauni komisijas locek?i.*

[..]"

19 Atbilstoši Likuma par nodok?u administr?šanu 151. pantam:

"Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] izskata š?dus str?dus:

- 1) nodok?u str?dus, kas izc?lušies starp nodok?u maks?t?ju un centr?lo nodok?u administr?ciju;
- 2) nodok?u str?dus starp nodok?u maks?t?ju un centr?lo nodok?u administr?ciju par centr?l?s nodok?u administr?cijas pie?emtajiem l?mumiem p?c nodok?u maks?t?ja iesniegt?s s?dz?bas par viet?j?s nodok?u administr?cijas l?mumu;
- 3) nodok?u str?dus starp nodok?u maks?t?ju un centr?lo nodok?u administr?ciju gad?jum?, ja centr?l? nodok?u administr?cija nav pie??musi l?mumu šaj? likum? paredz?taj? termi??"

20 Likuma par nodok?u administr?šanu 158. pants ir noteikts:

"P?c tam, kad beidzies l?muma p?rs?dz?šanai paredz?tais termi?š, centr?l?s nodok?u administr?cijas vai Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] l?mums k??st saistošs str?da pus?m, k? ar? trešaj?m person?m, kas iesaist?tas šaj? str?d?."

21 Likuma par nodok?u administr?šanu 159. pants ir formul?ts š?di:

"1. Nodok?u maks?t?jam, kurš nepiekr?t centr?l?s nodok?u administr?cijas vai Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] l?mumam par nodok?u str?du, ir ties?bas šo l?mumu p?rs?dz?t ties?."

2. Centr?lajai nodok?u administr?cijai ar? ir ties?bas p?rs?dz?t Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] l?mumu ties?, bet tikai tajos gad?jumos, kad centr?l? nodok?u administr?cija un [š?] komisija, lemjot par nodok?u str?du, (vai š? str?da gait?) ir

atširgi interpretējušas likuma normu vai cita tiesību akta normu.

[..]

4. Sādzības par centrālās nodokļu administrācijas vai [minētās] komisijas lēmumiem tiek izskatītas *Vilniaus apygardos administracinis teismas* [Viņas apgabala Administratīvā tiesa].

[..]"

22 *Saskaņā ar Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Mokestinių ginų komisijos nuostatos)* darbības nolikuma, kas pieņemts ar Lietuvas valdības 2004. gada 2. septembra Lēmumu Nr. 1119 (*Žin.*, 2004, Nr. 1364947; turpmāk tekstā – "Nolikums"), 4. punktu:

"Veicot savus pienākumus, *Mokestinių ginų komisija* [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] darbojas saskaņā ar Lietuvas Republikas Konstitūciju, likumu [..] par nodokļu administrāciju, citiem likumiem un tiesību aktiem, kā arī šo nolikumu."

23 Nolikuma 26. un 27. punktā ir noteikts:

"26. Strādi tiek izskatīti *Mokestinių ginų komisija* [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] sādās. [..]

[Šīs] komisijas loceklis nevar piedalīties nodokļa strādā izskatīšanā un tas tiek atcelts (vai tam jāatturas) no piedalīšanās strādā izskatīšanā, ja tas ir tieši vai netieši ieinteresēts lietas iznākumā, ja tas ir saistīts ar nodokļu strādā iesaistīto pusi ar īimenes vai tuvu attiecību saitēm vai ir bijis nodarbināts šajā strādā iesaistītajā uzņēmumā un nav pagājuši trīs gadi kopš brīža, kad viņš beidzis strādāt šajā uzņēmumā, vai pastāv citi apstākļi, kas var ietekmēt [minētās] komisijas locekļa objektivitāti. [Tās pašas] komisijas loceklim jāinformē komisija par šādiem apstākļiem. Nodokļu strādā daļēnieki arī var pieteikt noraidījumu. Noraidījuma pieteikumam ir jābūt pamatotam, un tas ir jāizvirza, pirms sādzību sā izskatīti *Mokestinių ginų komisija* [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] sādā. Attiecībā uz (tās) locekļu noraidījumu [šā] komisija pieņem atsevišķu lēmumu.

27. Nodokļu maksātājs (vai tā pārstāji) un nodokļu administrācijas pārstāji tiek aicināti piedalīties *Mokestinių ginų komisija* [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] sādā. [Šīs] komisijas sādā piedalās sades sekretārs; tajā var piedalīties arī tulkis, [šīs] komisijas speciālisti, kuri ir piedalījušies šīs lietas izmeklēšanā, kā arī eksperti. Gadījumā, ja šā strādā puses neierodas uz sādā, sādzība tiek izskatīta bez viņu klātbūtnes. Gadījumā, ja pirms sādzības izskatīšanas sādā *Mokestinių ginų komisija* [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] saņem no šā personām līgumu atlikt strādā izskatīšanu tādā iemesla dēļ, kurus [šā] komisija uzskata par nopietniem, [minētajai] komisijai ir tiesības atlikt strādā izskatīšanu uz vēlāku laiku.

[..]"

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

24 Pamata lieta būtībā ir par jautājumu, vai *Nidera* ir tiesības atskaitēt PVN, kas bija samaksāts, pārkot Lietuvā preces, kuras tika eksportētas uz trešm valstīm, ņemot vērā, ka šo komercdarījumu laikā tas Lietuvā nebija identificēts kā PVN maksātājs.

25 No 2008. gada februāra līdz maijam *Nidera* Lietuvā no lauksaimniecības produktu piegādātājiem iepirka kviešus. No samaksātās cenas LTL 11 743 259 (proti, apmēram EUR 3,4 miljoni) bija PVN, kuru bija aprēķinājuši piegādātāji un kas tiem tika samaksāts. Pēc tam, no 2008. gada februāra līdz maijam, *Nidera* visus šos kviešus eksportēja uz trešm valstīm – Alžīriju un

Turciju –, saska?? ar Likuma par PVN 49. pantu piem?rojojot 0 % PVN likmi.

26 2008. gada 12. august? *Nidera* tika re?istr?ts Lietuv? k? PVN maks?t?js. Sav? PVN deklar?cij? par laikposmu no 2008. gada 12. l?dz 31. augustam tas deklar?ja PVN priekšnodokli LTL 11 743 259 apm?r? un pras?ja, lai valsts kase šo summu atmaks?. T?d?j?di tas pras?ja ties?bas atskait?t PVN par prec?m, ko tas ieg?d?jies Lietuv? un eksport?jis uz treš?m valst?m, pirms tas bija re?istr?jies k? PVN maks?t?js.

27 Ar 2009. gada 16. janv?ra l?mumu, kurš apstiprin?ts t? paša gada 19. mart?, Vi??as apgabala Nodok?u inspekcija nol?ma, ka *Nidera* nebija ties?bas piepras?t PVN priekšnodok?a atskait?šanu, jo attiec?g?s preces, kas jau ir p?rdotas, vairs netiekot lietotas ar PVN apliekamiem dar?jumiem.

28 2009. gada 14. apr?l? *Nidera* iesniedza s?dz?bu *Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos*. Ar 2009. gada 22. j?nija l?mumu t? šo s?dz?bu noraid?ja un apstiprin?ja Vi??as apgabala Nodok?u inspekcijas nost?ju. Saska?? ar šo l?mumu tikai PVN maks?t?jiem ir ties?bas piepras?t š? nodok?a atskait?šanu un, pat ja valsts tiesiskaj? regul?jum? *Nidera* nav noteikts pien?kums re?istr?ties Lietuv? k? PVN maks?t?jam, tom?r gad?jum?, ja tas v?las atg?t Lietuv? priekšnodokl? samaks?to PVN, tam esot j?re?istr?jas k? PVN maks?t?jam.

29 2009. gada 29. j?lij? *Nidera* iesniedza s?dz?bu *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s*. Ar šo s?dz?bu tas apgalvoja, ka tam neesot j?re?istr?jas k? PVN maks?t?jam Lietuv?, jo tam esot ?rvalsts nodok?u maks?t?ja statuss un t? saimniecisk? darb?ba ietverot tikai pre?u pieg?di uz treš?m valst?m, kas ir dar?jums, kuram piem?rojama 0 % likme. P?c *Nidera* dom?m, fakts, ka tas izmantojis savas ties?bas nere?istr?ties k? PVN maks?t?jam Lietuv?, nevarot b?t iemesls vi?a ties?bu uz PVN atskait?šanu zaud?šanai.

30 Sav? l?mum? par prejudici?la jaut?juma uzdošanu *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s* jaut?, vai Likuma par PVN normas, atbilstoši kur?m, lai iest?tos ties?bas uz PVN atskait?šanu, ieinteres?tajai personai ir ne tikai j?veic ar nodokli apliekama saimniecisk? darb?ba un j?b?t atbilstoši dokumentiem, bet ar? j?b?t form?li identific?tam k? PVN maks?t?jam Lietuv?, ir sader?gas ar Direkt?vu 2006/112 un ar visp?r?jiem PVN sist?mas principiem, saska?? ar kuriem PVN ir pat?ri?a nodoklis un t? pamatelements ir ties?bas uz PVN atskait?šanu.

31 Šajos apst?k?os *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru ties?bas uz PVN atskait?šanu tiek pieš?irtas tikai PVN maks?t?jiem – t.i., tikai nodok?a maks?t?jiem, kuri atbilstoši sp?k? esošajiem ties?bu aktiem re?istr?jušies k? PVN maks?t?ji attiec?gaj? dal?bvalst? (šaj? gad?jum? Lietuv?), – ir sader?gs ar Direkt?vas 2006/112 [...] norm?m, kur?s regul?tas atskait?šanas ties?bas?

2) Gad?jum?, ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša, vai t?ds tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru PVN maks?t?jam ir ties?bas uz PVN priekšnodok?a un (vai) importa PVN atskait?šanu par prec?m un (vai) pakalpojumiem, kas ieg?d?ti, pirms attiec?g? persona re?istr?jusies k? PVN maks?t?ja, tikai t?d? gad?jum?, ja š?s preces paredz?ts izmantot š? PVN maks?t?ja dar?jumiem, kas apliekami ar PVN, proti, attiec?gajai personai nav ties?bu uz PVN priekšnodok?a un (vai) importa PVN atskait?šanu par prec?m un pakalpojumiem, kas ieg?d?ti pirms re?istr?cijas dienas, ja š?s preces jau ir izmantotas min?tajiem dar?jumiem, ir sader?gs ar Direkt?v? 2006/112 [..] paredz?tajiem visp?r?jiem ties?bu principiem, kas attiecas uz PVN atskait?šanu?"

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

32 Cikt?l iesniedz?jtiesa l?dz Tiesu lemt par t?da tiesisk? regul?juma k? pamata tiesved?b? apl?kotais sader?bu ar Savien?bas ties?bu noteikumiem, j?atg?dina, ka, lai ar? prejudici?l? nol?muma tiesved?b? Tiesai nav pien?kuma izv?rt?t valsts ties?bu normu atbilst?bu min?tajiem noteikumiem, t? vair?kk?rt ir nol?musi, ka t? ir kompetenta sniegt iesniedz?jtiesai visus Savien?bas ties?bu interpret?cijas elementus, kas tai ?autu izlemt jaut?jumu par š?du atbilst?bu, taisot spriedumu izskat?maj? liet? (2010. gada 26. janv?ra spriedums liet? C?118/08 *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, Kr?jums, l?635. lpp., 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 ?emot v?r? pamata lietas faktiskos apst?k?us, iesniedz?jtiesas uzdotie jaut?jumi ir j?saprot t?, ka ar tiem b?t?b? ir grib?ts noskaidrot, vai Direkt?va 2006/112 ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? nepie?auj, ka PVN maks?t?jam, kurš atbilstoši š?s direkt?vas noteikumiem izpilda pamatnosac?jumus, lai šo nodokli atskait?tu, var?tu liegt iesp?ju izmantot t? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ar valsts tiesisko regul?jumu, kurš aizliedz par pirktaj?m prec?m samaks?t? PVN atskait?šanu, ja šis nodok?u maks?t?js nav re?istr?jies k? PVN maks?t?js pirms to izmantošanas savai ar nodokli apliekamajai saimnieciskajai darb?bai.

Par pie?emam?bu

34 Lietuvas vald?ba apšaub? *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s* jurisdikcijas kvaliti, jo š? komisija neesot neatkar?ga. T? esot saist?ta ar Finanšu ministrijas organizatorisko strukt?ru, kurai tai ir j?iesniedz ikgad?jie zi?ojumi un ar kuru tai ir pien?kums sadarboties.

35 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru, lai noteiktu, vai iest?de, kas iesniedz l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, ir uzskat?ma par tiesu EKL 234. panta izpratn?, Tiesa ?em v?r? vair?ku faktoru kopumu, k?, piem?ram, vai vien?ba ir izveidota ar likumu, vai t? ir past?v?ga, vai t?s pie?emtie nol?mumi ir saistoši, vai process taj? ir balst?ts uz sac?kstes principu, vai t? piem?ro ties?bu normas, k? ar? vai t? ir neatkar?ga (1997. gada 17. septembra spriedums liet? C?54/96 *Dorsch Consult, Recueil*, l?4961. lpp., 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

36 Pamata tiesved?b? no Likuma par nodok?u administr?šanu 148. panta 2. punkta izriet, ka *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s* uzdevums ir veikt objekt?vu nodok?u maks?t?ja iesniegto s?dz?bu izskat?šanu un pie?emt likum?gu un pamatotu l?mumu. Atbilstoši t? 148. panta 4. punktam š?s komisijas locek?us iev?l uz sešiem gadiem un tiem ir j?b?t ar nevainojamu reput?ciju. Saska?? ar 148. panta 6. punktu min?t?s komisijas locek?i var ie?emt amatu tikai šaj? komisij?. Visbeidzot, Nolikuma 26. pant? ir paredz?ta š?s pašas komisijas locek?u noraid?juma proced?ra interešu konflikta gad?jum?.

37 J?konstat?, ka šie noteikumi pieš?ir *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s*

nepieciešamo neatkarību, lai to varētu uzskatīt par tiesu EKL 234. panta izpratnē. Apstāklim, ka šī komisija esot saistīta ar Finanšu ministrijas organizatorisko struktūru un tai esot jāsniedz tai ikgadējie ziņojumi, nav ietekmes uz šo analīzi.

38 Attiecībā uz pienākumu sadarboties ar Finanšu ministriju Lietuvas valdība, paužot savu nostāju šajā jautājumā tiesas sēdē, norādīja, ka tai neesot zināmi gadījumi, kad *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s* būtu no šīs ministrijas saņēmusi instrukcijas vai norādes attiecībā uz risinājumu, pie kda būtu vēlams nonākt vienai vai otrai tiesvedībā. Šādos apstākļos šāda vispārējā pienākuma sadarboties esamība ar neesot nesaderīga ar šīs komisijas neatkarību saistībā ar šo ministriju.

39 Turklāt no šī sprieduma 17.–23. punktā citētā valsts tiesiskā regulējuma izriet, ka *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s* atbilst citiem kritērijiem, kuri izriet no šī sprieduma 35. punktā minētās Tiesas judikatūras, lai iestādi kvalificētu kā tiesu.

40 Ēmot vērā iepriekš minēto, jāsecina, ka *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s* ir uzskatāma par tiesu EKL 234. panta izpratnē un ka šīs lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir pieņemams.

Par lietas būtību

41 Jānorāda, ka dalībvalstis var ierobežot tiesības uz PVN atskaitēšanu tikai Direktīvā 2006/112 paredzētajos gadījumos (pēc analoģijas skat. 1988. gada 21. septembra spriedumu lietā 50/87 Komisija/Frāncija, *Recueil*, 4797. lpp., 16. un 17. punkts; 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz*, *Recueil*, I-3795. lpp., 27. punkts, kā arī 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal*, *Recueil*, I-1. lpp., 16. punkts).

42 Turklāt apgrieztās iekasēšanas procedūras kontekstā Tiesa ir nospriedusi, ka PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai priekšnodokļa atskaitēšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, lai gan nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības (2008. gada 8. maija spriedums apvienotajās lietās C-95/07 un C-96/07 *Ecotrade*, Krājums, I-3457. lpp., 63. punkts, un 2010. gada 30. septembra spriedums lietā C-392/09 *Uszodaépítő*, Krājums, I-0000. lpp., 39. punkts). Kad nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamās ziņas, lai konstatētu, ka nodokļu maksātājam kā attiecīgā pakalpojuma saņēmējam ir jāmaksā PVN, tai šī nodokļu maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli nav jānosaka papildu nosacījumi, kuru sekas varētu būt šo tiesību atņemšana (iepriekš minētie spriedumi apvienotajās lietās *Ecotrade*, 64. punkts, un lietā *Uszodaépítő*, 40. punkts).

43 Iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi ir jāizvērtē, ņemot vērā šos principus.

44 Šajā ziņā no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka nodokļa maksātājam ir tiesības uz tās PVN atskaitēšanu, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs un ko tas izmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem.

45 No iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka *Nidera* visus attiecīgos kviešus, ko tas bija iepircis Lietuvā, ir eksportējis uz trešām valstīm, saskaņā ar piemērojamajām valsts tiesībām piemērojot 0 % PVN likmi.

46 Ir skaidrs, ka šajos apstākļos *Nidera* bija Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā noteiktās tiesības uz tās PVN atskaitīšanu, kas par šo precīzi bija samaksāts Lietuvā. Saskaņā ar šīs direktīvas 167. pantu šīs tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.

47 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktam tādā tiesībā uz nodokļa atskaitīšanu, kuras noteiktas tās 168. panta a) punktā, izmantošana attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu ir atkarīga no viena formas nosacījuma – nodokļa maksātājam jā saglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar 220.–236. un 238.–240. pantu.

48 Protams, nodokļa maksātājiem saskaņā ar dalībvalstu atbilstoši Direktīvas 2006/112 213. pantam šajā nolūkā noteiktajiem pasākumiem ir arī pienākums paziņot par to saimnieciskās darbības uzsākšanu, izmaiņām un izbeigšanu. Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka šāda tiesību norma nekādā nedod dalībvalstīm tiesības paziņojuma neiesniegšanas gadījumā atlikt tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izmantošanu līdz ar nodokli apliekamo darījumu parastās īstenošanas faktiskam sākumam vai liegt nodokļa maksātājam šīs tiesības izmantot (pēc analoģijas skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfriša* u.c., *Recueil*, l.1577. lpp., 51. punkts).

49 Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka pasākumi, ko dalībvalstis var noteikt saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, un tos nedrīkst izmantot, lai apšaubītu PVN neitralitāti (pēc analoģijas skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-146/05 *Collée*, Krājums, l.7861. lpp., 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Līdz ar to Direktīvas 2006/112 214. pantā paredzētā identifikācija, tāpat kā tās 213. pantā paredzētā pienākumi, kuri minēti šajā sprieduma 48. punktā, nav akts, kas pamato tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, kas rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams, bet ir forma la prasība kontroles nolūkā.

51 No iepriekš minētā izriet, ka PVN maksātājam nevar liegt izmantot to tiesību uz nodokļa atskaitīšanu tāpēc, ka tas nav reģistrācijas kā PVN maksātāja pirms iegādāto preču izmantošanas savas ar nodokļiem apliekamās saimnieciskās darbības nolūkā.

52 Protams, nodokļa maksātājam, kurš neievēro Direktīvā 2006/112 noteiktās formas prasības, var uzlikt administratīvu sodu saskaņā ar valsts pasākumiem, ar kuriem šā direktīvā ir transponēta valsts tiesības. Turklāt, kā to pamatoti norāda Komisija, ja tiesības uz PVN atskaitīšanu netiktu ierobežotas laikā, netiktu pilnībā ieviesta tiesiskā drošība. Nodokļu maksātāju pienākumam identificēt sevi kā PVN maksātāju zustu nozīme, ja dalībvalstīm šajā ziņā nebūtu tiesību noteikt saprātīgu termiņu.

53 Tomēr pamata tiesvedībā šīet, ka *Nidera* atbilstoši Likuma par PVN 71. panta 3. punktam nebija pienākuma reģistrēties kā PVN maksātājam Lietuvā, pat ja saskaņā ar šo likuma 63. panta 1. punktu nodokļa maksātāji var atskaitīt PVN tikai tad, ja viņi ir spēruši šo soli. Tātad, tā kā *Nidera*, lai izmantotu savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, bija jāreģistrējas kā PVN maksātājam, ir jākonstatē, ka tas to ir veicis vismaz sešus mēnešus pēc tam, kad bija īstenojis darījumus, kuri rada šīs tiesības, un tādējādi – saprātīgā termiņā.

54 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvā 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj, ka PVN maksātājam, kurš atbilstoši šīs direktīvas noteikumiem izpilda pamatnosacījumus, lai šo nodokli atskaitītu, un kurš reģistrējas kā PVN maksātājs saprātīgā termiņā pēc tādā darījumu veikšanas, kas rada tiesības

uz nodokļa atskaitīšanu, ar valsts tiesisko regulējumu, kurā aizliegta par pirktajām precēm samaksāt PVN atskaitīšana, ja šis nodoklis maksātājs nav reģistrējies kā PVN maksātājs pirms to izmantošanas savai ar nodokli apliekamajai saimnieciskajai darbībai, varētu liegt iespēju izmantot to tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

Par tiesīganās izdevumiem

55 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīganās izdevumiem. Tiesīganās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesīganās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj, ka PVN maksātājam, kurš atbilstoši šīs direktīvas noteikumiem izpilda pamatnosacījumu, lai šo nodokli atskaitītu, un kurš reģistrējas kā PVN maksātājs saprātīgā termiņā pēc tādu darbību veikšanas, kas rada tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ar valsts tiesisko regulējumu, kurā aizliegta par pirktajām precēm samaksāt PVN atskaitīšana, ja šis nodoklis maksātājs nav reģistrējies kā PVN maksātājs pirms to izmantošanas savai ar nodokli apliekamajai saimnieciskajai darbībai, varētu liegt iespēju izmantot to tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – lietuviešu.