

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. spalio 21 d.\*

Byloje C-385/09

dėl Mokestinių ginčų 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,

\* Proceso kalba: lietuvių.

generalinė advokatė E. Sharpston,  
posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. liepos 1 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Nidera Handelscompagnie BV*, atstovaujamos I. Misiūno,

— Lietuvos vyriausybės, atstovaujamos R. Mackevičienės,

— Europos Komisijos, atstovaujamos A. Steiblytės ir M. Afonso,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone,  
nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

## 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, 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 laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

4 Šios direktyvos 167 straipsnyje įtvirtinta:

„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 pačios direktyvos 178 straipsnyje nustatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

- a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

7 Pagal Direktyvos 2006/112 213 straipsnį:

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

<...>“

8 Šios direktyvos 214 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami šie asmenys:

<...>

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

<...>“

9 Minėtos direktyvos 273 straipsnis suformuluotas taip:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

*Nacionalinė teisė*

- 10 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 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 įstatymas) 2 straipsnio 28 punkte pateikiama tokia „PVM mokėtojo“ apibrėžtis:

„Asmuo, mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant ir kitą identifikavimą PVM tikslais, jeigu turimas atitinkamas identifikavimo numeris, išskyrus asmenų identifikavimą kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais.“

- 11 Pagal PVM įstatymo 41 straipsnį:

„1. Jeigu šiame skyriuje nenustatyta kitaip, tiekiamos prekės apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, jeigu jas tiekėjas ar jo užsakymu kitas asmuo išgabena iš Europos Bendrijų teritorijos.

<...>“

- 12 PVM įstatymo 57 straipsnyje įtvirtinta:

„1. Teisę į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojai, išskyrus tuos, kuriems taikomos šio Įstatymo XII skyriaus penktojo skirsnio nuostatos. <...>.

<...>

3. Asmenys, turintys teisę į PVM atskaitą, gali šia teise nesinaudoti.“

13 Pagal PVM įstatymo 58 straipsnį:

„1. PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėtojo veiklai:

- 1) PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui;
- 2) prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų tuo atveju, kai toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas nebūtų neapmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje. Ši sąlyga netaikoma, jeigu už Europos Bendrijų teritorijos ribų suteiktos draudimo ir (arba) šio Įstatymo 28 straipsnyje nurodytos finansinės paslaugos.

<...>“

14 Remiantis PVM įstatymo 63 straipsniu:

„1. PVM mokėtojas turi teisę prekių ir (arba) paslaugų, įsigytų ir (arba) importuotų iki jo įregistravimo PVM mokėtoju dienos, pirkimo ir (arba) importo PVM, laikantis šio skyriaus nuostatų ir šiame straipsnyje nustatytų apribojimų, įtraukti į PVM

atskaitą, jeigu jos bus naudojamos to PVM mokėtojo šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai.

<...>“

15 Pagal PVM įstatymo 71 straipsnį:

„<...>

3. Užsienio apmokestinamasis asmuo PVM mokėtoju privalo registruotis per šalies teritorijoje esantį padalinį, o jeigu tokio padalinio nėra, – per paskirtą Lietuvos Respublikoje esantį fiskalinį agentą. Reikalavimas paskirti fiskalinį agentą netaikomas kitose valstybėse narėse įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie PVM mokėtojais gali būti registruojami tiesiogiai. Užsienio apmokestinamasis asmuo neprivalo registruotis PVM mokėtoju, jeigu jis šalies teritorijoje vykdo tik šią veiklą:

<...>

3) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal šį Įstatymą būtų apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą <...>“

16 PVM įstatymo 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 šį 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, išlaidomas 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 įmonių 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 medicininės ar invalidumą nustatančios 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 turciniams interesams, ekonomikai ir verslo tvarkai ar finansų sistemai;
- 5) šiurkščiai pažeidžia darbo pareigas.

6. Komisijos narių darbas Komisijoje laikytinas darbu pagrindinėje 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.

<...>“

<sup>19</sup> Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 151 straipsnį:

„Mokestinių ginčų 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:

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

21 Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnyje įtvirtinta:

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

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

<...>

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

<...>“

- 22 Pagal Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų, patvirtintų 2004 m. rugsėjo 2 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 1119 (Žin., 2004, Nr. 136-4947) (toliau – Mokestinių ginčų komisijos nuostatai), 4 punktą:

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

- 23 Mokestinių ginčų komisijos nuostatų 26 ir 27 punktuose įtvirtinta:

„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 įmonės, dalyvaujančios mokestiniame ginče, darbuotojas ir nuo darbo santykių pasikeitimo praėjo mažiau kaip 3 metai, arba yra kitokių aplinkybių, kurios gali turėti įtakos Komisijos nario nešališkumui. Apie tai Komisijos narys privalo informuoti

Komisiją. Nušalinimą taip pat gali pareikšti mokestiniame ginče dalyvaujantys asmenys. Nušalinimas turi būti motyvuotas ir pareiškiamas prieš pradėdant nagrinėti skundą Komisijos posėdyje. Komisija dėl savo nario (narių) nušalinimo priima atskirą sprendimą.

27. Į Komisijos posėdį kviečiami mokesčių mokėtojas (jo atstovai) ir mokesčių administratoriaus atstovai. Komisijos posėdyje dalyvauja posėdžio sekretorius, taip pat turi teisę dalyvauti vertėjas, Komisijos specialistai, rengę bylą nagrinėti, ekspertai. Jeigu į posėdį neatvyksta ginčo šalys, skundas gali būti nagrinėjamas joms nedalyvaujant. Kai iki skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje pradžios Komisija gauna šių asmenų prašymą atidėti skundo nagrinėjimą dėl priežasčių, kurias Komisija pripažįsta svarbiomis, Komisija turi teisę skundo nagrinėjimą atidėti.

<...>“

## Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- <sup>24</sup> Pagrindinėje byloje iš esmės keliamas klausimas, ar *Nidera* gali atskaityti PVM, sumokėtą Lietuvoje įsigijus prekių, kurios išgabentos į trečiąsias valstybes, nors šių prekybos sandorių momentu ji nebuvo įregistruota PVM mokėtoja Lietuvoje.

- 25 *Nidera* nuo 2008 m. vasario iki gegužės mėn. Lietuvoje iš žemės ūkio produktų tiekėjų įsigijo kviečių. Sumokėtoje kainoje PVM, kurį produktų tiekėjai nurodė sąskaitose faktūrose ir kuris buvo jiems sumokėtas, sudarė 11 743 259 LTL (t. y. apie 3,4 milijono EUR). Paskui visą kviečių kiekį 2008 m. vasario–gegužės mėn. *Nidera* išgabeno į trečiąsias valstybes – Alžyrą ir Turkiją, taikydama PVM įstatymo 49 straipsnyje nustatytą 0 procentų tarifą.
- 26 2008 m. rugpjūčio 12 d. *Nidera* įregistruota 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 šią sumą iš valstybės biudžeto. Šitaip ji prašė leisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą už iki įregistravimo PVM mokėtoja Lietuvoje įsigytas ir į trečiąsias valstybes išgabentas prekes.
- 27 2009 m. sausio 16 d. patikrinimo aktu, patvirtintu tų pačių metų kovo 19 d. sprendimu, Vilniaus apskrities valstybinė 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 valstybinės 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 Mokestinių ginčų 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 į trečiąsias šalis, kuriam taikomas 0 procentų tarifas. *Nidera* manymu, pasinaudojimas teise neregistruoti Lietuvoje PVM mokėtoja negali panaikinti jos teisės į PVM atskaitą.
- 30 Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės kyla klausimas, ar PVM įstatymo nuostatos, kuriomis reikalaujama, kad suinteresuotasis asmuo ne tik vykdytų apmokestinamąją veiklą ir turėtų atitinkamų dokumentų, bet ir būtų formaliai įregistruotas 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 Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar toks teisinis reguliavimas, pagal kurį teisę į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojai, t. y. tik nustatyta tvarka valstybėje narėje (šiuo atveju – Lietuvoje) PVM mokėtojai 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 įregistravimo 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 įsiregistravimo PVM mokėtoju dienos, pirkimo (importo) PVM, jeigu tokios prekės jau panaudotos šiai veiklai, atitinka bendrus teisės į PVM atskaitą principus, įtvirtintus Direktyvoje <...> 2006/112 <...>?“

### Dėl prejudicinių klausimų

- <sup>32</sup> 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 esąs kompetentingas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam 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-635, 23 punktą ir nurodyta teismo praktika).

- <sup>33</sup> Atsižvelgiant į pagrindinės bylos faktines aplinkybes, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo užduotus klausimus reikia suprasti kaip pateiktus iš esmės siekiant išsiaiškinti, ar Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, jog ja draudžiama, kad PVM apmokestinamas asmuo, kuris tenkina esmines sąlygas atskaityti šį mokesį remiantis šios direktyvos nuostatomis, netektų galimybės įgyvendinti teisės

į 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 Mokestinių 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 pareigą, organizacine struktūra.
- 35 Šiuo klausimu reikia priminti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, jog tam, kad atsakyti, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi institucija yra „teismas“ pagal EB 234 straipsnį, Teisingumo Teismas atsižvelgia į visas aplinkybes, t. y. ar institucija įsteigta 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 punktas ir nurodyta teismo praktika).
- 36 Pagrindinėje byloje iš Mokesčių administravimo įstatymo 148 straipsnio 2 dalies matyti, kad Mokestinių 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 Mokestinių ginčų

komisijos nuostatų 26 punkte numatyta šios komisijos narių nušalinimo procedūra esant interesų konfliktui.

- 37 Konstatuotina, jog šiomis nuostatomis Mokestinių 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 pareigą bendradarbiauti su Finansų ministerija, pažymėtina, kad Lietuvos vyriausybė, užklausta per teismo posėdį, nurodė nežinanti atvejų, kuriais Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės būtų gavusi iš šios ministerijos instrukcijų ar nurodymų, kokį sprendimą reikėtų 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 Mokestinių 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 Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės yra teismas pagal EB 234 straipsnį ir šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

*Dėl esmės*

- 41 Reikia pažymėti, kad teisė į PVM atskaitą valstybės narės gali riboti tik Direktyvoje 2006/112 aiškiai numatytais atvejais (pagal analogiją žr. 1988 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 50/87, Rink. p. 4797, 16 ir 17 punktus; 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz, C-97/90*, Rink. p. I-3795, 27 punktą ir 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal, C-37/95*, Rink. p. I-1, 16 punktą).
- 42 Be to, Teisingumo Teismo yra nusprendęs, jog atvirkštinio apmokestinimo srityje pagrindiniu PVM neutralumo principu reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų (2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade, C-95/07* ir *C-96/07*, Rink. p. I-3457, 63 punktas ir 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Uzodaépitö, C-392/09*, Rink. p. I-8791, 39 punktas). Kai mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip aptariamų prekių ar paslaugų gavėjas, turėjo sumokėti PVM, draudžiama, kiek tai susiję su šio asmens teise atskaityti šį mokesį, nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudoti šia teise padaryti neįmanomą (minėtų sprendimų *Ecotrade* 64 punktas ir *Uzodaépitö* 40 punktas).
- 43 Būtent vadovaujantis šiais principais reikia išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimus.
- 44 Šiuo klausimu iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, jog apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių ar paslaugų, naudojamų savo apmokestinamojoje veikloje, tiekiamą ar teikiamą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.

- 45 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog *Nidera* išgabeno visą kviečių kiekį, išsigytą Lietuvoje, į trečiąsias valstybes, taikydama 0 procentų PVM tarifą, kaip numatyta taikytinoje nacionalinėje teisėje.
- 46 Todėl aišku, kad tokiomis aplinkybėmis *Nidera* turi teisę į atskaitą, įtvirtintą Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte, kiek ji susijusi su už šias prekes Lietuvoje sumokėtu PVM. Pagal šios direktyvos 167 straipsnį ši teisė į atskaitą įgyjama, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną mokestį.
- 47 Pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų įgyvendinti šios direktyvos 168 straipsnio a punkte įtvirtintą teisę į atskaitą, kiek ji susijusi su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu, jis turi tenkinti vienintelę formos sąlygą – apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal šios direktyvos 220–236 straipsnius ir 238–240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.
- 48 Žinoma, apmokestinamieji asmenys taip pat turi pareigą pranešti, kada jų veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi, remdamiesi šiuo tikslu valstybių narių priimtomis priemonėmis, ir tai įtvirtinta Direktyvos 2006/112 213 straipsnyje. Tačiau Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog šia nuostata valstybėms narėms neleidžiama perkelti teisės į atskaitą 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 (pagal analogiją žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 51 punktą).
- 49 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog priemonės, kurių pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį valstybės narės gali imtis siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kas yra būtina pasiekti šiuos tikslus, ir kelti grėsmės PVM neutralumui (pagal analogiją žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, Rink. p. I-7861, 26 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

- 50 Todėl Direktyvos 2006/112 214 straipsnyje numatyta registracija, kaip ir šios direktyvos 213 straipsnyje nustatytos pareigos, paminėtos šio sprendimo 48 punkte, yra ne veiksmas, dėl kurio atsiranda teisė į atskaitą, įgyjama atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokestį, o tik formalus reikalavimas kontrolės tikslais.
- 51 Iš to, kas išdėstyta, matyti, jog PVM apmokestinamam asmeniui negali būti kliudoma įgyvendinti savo teisės į atskaitą dėl to, kad jis neįsiregistravo PVM mokėtoju prieš pradėdamas naudoti įsigytas prekes savo apmokestinamojoje veikloje.
- 52 Žinoma, apmokestinamajam asmeniui, kuris nesilaiko formalių Direktyvoje 2006/112 įtvirtintų reikalavimų, gali būti nustatyta administracinė nuobauda pagal šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančias nacionalines priemones. Be to, kaip teisingai pastebi Europos Komisija, jeigu teisei į PVM atskaitą nebūtų taikomi jokie apribojimai laiko atžvilgiu, nebūtų galima užtikrinti visiško teisinio saugumo. Aišku, pareiga apmokestinamajam asmeniui įsiregistruoti PVM mokėtoju galėtų netekti prasmės, jei valstybės narės neturėtų teisės nustatyti protingo termino šiuo tikslu.
- 53 Vis dėlto pagrindinėje byloje matyti, kad *Nidera* neturėjo pareigos įsiregistruoti PVM mokėtoja Lietuvoje pagal PVM įstatymo 71 straipsnio 3 dalį, net jeigu pagal šio įstatymo 63 straipsnio 1 dalį apmokestinamieji asmenys gali atskaityti PVM tik įsiregistravę. Vadinasi, kadangi *Nidera* turėjo įsiregistruoti PVM mokėtoja savo teisei į atskaitą įgyvendinti, konstatuotina, kad tai ji padarė per mažiau nei šešis mėnesius po to, kai įvykdė sandorius, dėl kurių atsirado ši teisė, taigi – per protingą terminą.
- 54 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, jog Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, jog ja draudžiama, kad PVM apmokestinamas asmuo, kuris tenkina esmines sąlygas atskaityti šį mokestį remiantis šios direktyvos nuostatomis ir įsiregistruoja PVM mokėtoju per protingą terminą nuo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, įvykdymo, netektų galimybės įgyvendinti teisės į

atskaitą dėl nacionalinės teisės akto, kuriuo draudžiama atskaityti perkant prekes sumokėtą PVM, kadangi šis apmokestinamasis asmuo neįsiregistravo PVM mokėtoju prieš naudodamas šias prekes savo apmokestinamojoje veikloje.

## Dėl bylinėjimosi išlaidų

- <sup>55</sup> Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos turi būti aiškinama taip, jog ja draudžiama, kad pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas asmuo, kuris tenkina esmines sąlygas atskaityti šį mokestį remiantis šios direktyvos nuostatomis ir įsiregistruoja PVM mokėtoju per protingą terminą nuo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, įvykdymo, netektų galimybės įgyvendinti teisės į atskaitą dėl nacionalinės teisės akto, kuriuo draudžiama atskaityti perkant prekes sumokėtą PVM, kadangi šis apmokestinamasis asmuo neįsiregistravo PVM mokėtoju prieš naudodamas šias prekes savo apmokestinamojoje veikloje.**

Parašai.