

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 21. oktobrī*

Lieta C-385/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės* (Lietuva) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 21. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 29. septembrī, tiesvedībā

Nidera Handelscompagnie BV

pret

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juhāss [*E. Juhász*] un J. Malenovskis [*J. Malenovský*]

* Tiesvedības valoda — lietuviešu.

ģenerālvokāte 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 vārdā — I. Misjūns [*I. Misiūnas*],

— Lietuvas valdības vārdā — R. Mackevičiene [*R. Mackevičienė*], pārstāve,

— Eiropas Komisijas vārdā — A. Steiblīte [*A. Steiblyté*] un M. Afonso [*M. Afonso*],
pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez
ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums 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 lūgums 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 tiesībām uz tāda pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) atskaitīšanu, kas iepriekš samaksāts, pērkot 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 sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma 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 iekasējams.”

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 piegādēm 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 rēķins, 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 identificē šādas personas:

[..]

- c) ikviens nodokļa maksātājs, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču iegādi Kopienas iekšienē tādu darījumu 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 vienādu 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 pridētīnēs vertēs 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 jēdziens “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 piegādātājs vai trešā persona uz sava rēķina izved preces ārpus Eiropas Kopienų teritorijas.

[..]”

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

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

[..]

3. Personas, kurām ir PVN atskaitīšanas 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 atskaitīšanu attiecībā uz iegādātajām un (vai) importētajām precēm un (vai) pakalpojumiem, ja šīs preces un (vai) pakalpojumi ir paredzēti šī PVN maksātāja lietošanai šādiem darījumiem:

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

2) preču un (vai) pakalpojumu piegādei ārpus tās valsts teritorijas, kurā saskaņā ar šī likuma noteikumiem šāda preču un (vai) pakalpojumu piegāde netiktu atbrīvota no PVN, ja tā būtu veikta šīs valsts teritorijā. Šis nosacījums neattiecas uz šī likuma 28. pantā paredzēto apdrošināšanas un (vai) finanšu pakalpojumu sniegšanu ārpus Eiropas Kopienas 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 atskaitīšanu 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 šī likuma 58. panta 1. punktā.

[..]”

15 Saskaņā ar likuma par PVN 71. pantu:

“[..]

3. Ārvalsts nodokļa maksātājam ir jāreģistrējas kā PVN maksātājam ar pastāvīgā uzņēmuma šajā valstī starpniecību un gadījumā, ja šāds uzņēmums nepastāv, ar Lietuvas Republikā norīkotā nodokļu aģenta starpniecību. Prasība norīkot 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) tādu preču piegādi un (vai) pakalpojumu sniegšanu, kuriem saskaņā ar šo likumu tiek piemērota 0 % PVN likme, [..]”

16 Likuma par PVN 117. pants ir formulēts šādi:

“1. Ārvalsts nodokļa maksātājam ir tiesības iesniegt pieteikumu par Lietuvas Republikā samaksātā PVN atmaksu tikai tādā gadījumā, ja laikposmā, kad tika maksāts PVN, kura atmaksa 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 administrēšanu (*Lietuvas Republikos mokesčių administravimo įstatymas* Nr. IX-2112, *Žin.* 2004, Nr. 63-2243) ar grozījumiem (*Žin.*, 2007, Nr. Nr. 80-3220, 2008, Nr. 131-5036; turpmāk tekstā — “Likums par nodokļu administrēšanu”) 147. pantā ir noteikts:

“Nodokļu strīdus izskata centrālā nodokļu administrācija, *Mokestinių ginčų komisija* [*prie Lietuvos Respublikos vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija)] [..] un tiesas.”

18 Saskaņā ar Likuma par nodokļu administrēšanu 148. pantu:

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

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

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

4. Mokestinių ginčų 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 zinātnēs vai līdzvērtīga augstākās izglītības kvalifikācija un kurai ir vismaz trīs gadu darba pieredze nodokļu, muitas vai komercietības jomā. [Minētās] komisijas locekļi ir Lietuvas Republikas pilsoņi.

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

- 1) tas atkāpjas no amata;
- 2) tas zaudē Lietuvas Republikas pilsonību;
- 3) tas kavē darbu pārejošas darba nespējas dēļ vairāk nekā 120 kalendārās dienas pēc kārtas vai vairāk nekā 140 dienas pēdējo divpadsmit mēnešu laikā vai arī medicīnas vai darba nespējas komisija ir secinājusi, ka tas nav spējīgs veikt savus darba pienākumus;
- 4) pēc tam, kad stājies spēkā galīgais tiesas spriedums, ar kuru attiecīgā persona ir sodīta par smagu vai sevišķi smagu noziegumu vai par noziegumu pret īpašumu, īpašumtiesībām un īpašuma interesēm, ekonomiku vai finanšu sistēmu;
- 5) tas ir nopietni pārkāpis savus darba pienākumus.

6. Mokestinių ginčų komisija [*prie Lietuvos Respublikos vyriausybės*] locekļu darbs [šajā] komisijā ir uzskatāms par to pamata nodarbošanos, un to atlīdzība nosakāma saskaņā ar Likumā par darba samaksu valsts politiķiem un valsts ierēdņiem paredzēto kārtību. Komisijas loceklis var ieņemt amatu tikai [šajā] komisijā, bet viņš var iesaistīties arī zinātniskajā vai akadēmiskajā darbībā.

7. Beidzoties pilnvaru termiņam, *Mokestinių ginčų komisija* [priē Lietuvos Respublikos vyriausybēs] loceklis turpina darbu, līdz tiek ievēlēti jauni komisijas locekļi.

[..]”

19 Atbilstoši Likuma par nodokļu administrēšanu 151. pantam:

“*Mokestinių ginčų komisija* [priē Lietuvos Respublikos vyriausybēs] izskata šādus strīdus:

- 1) nodokļu strīdus, kas izcēlušies starp nodokļu maksātāju un centrālo nodokļu administrāciju;
- 2) nodokļu strīdus starp nodokļu maksātāju un centrālo nodokļu administrāciju par centrālās nodokļu administrācijas pieņemtajiem lēmumiem pēc nodokļu maksātāja iesniegtās sūdzības par vietējās nodokļu administrācijas lēmumu;
- 3) nodokļu strīdus starp nodokļu maksātāju un centrālo nodokļu administrāciju gadījumā, ja centrālā nodokļu administrācija nav pieņēmusi lēmumu šajā likumā paredzētajā termiņā.”

20 Likuma par nodokļu administrēšanu 158. pantā ir noteikts:

“Pēc tam, kad beidzies lēmuma pārsūdzēšanai paredzētais termiņš, centrālās nodokļu administrācijas vai *Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]* lēmums kļūst saistošs strīda pusēm, kā arī trešajām personām, kas iesaistītas šajā strīdā.”

21 Likuma par nodokļu administrēšanu 159. pants ir formulēts šādi:

“1. Nodokļu maksātājam, kurš nepiekrīt centrālās nodokļu administrācijas vai *Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]* lēmumam par nodokļu strīdu, ir tiesības šo lēmumu pārsūdzēt tiesā.

2. Centrālajai nodokļu administrācijai arī ir tiesības pārsūdzēt *Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]* lēmumu tiesā, bet tikai tajos gadījumos, kad centrālā nodokļu administrācija un [ši] komisija, lemjot par nodokļu strīdu, (vai šī strīda gaitā) ir atšķirīgi interpretējušas likuma normu vai cita tiesību akta normu.

[..]

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

[..]”

- 22 Saskaņā ar *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Mokestinių ginčų komisijos nuostatos)* darbības nolikuma, kas pieņemts ar Lietuvas valdības 2004. gada 2. septembra Lēmumu Nr. 1119 (*Žin.*, 2004, Nr. 136-4947; turpmāk tekstā — “Nolikums”), 4. punktu:

“Veicot savus pienākumus, *Mokestinių ginčų 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. Strīdi tiek izskatīti *Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]* sēdēs. [..]

[Šis] komisijas loceklis nevar piedalīties nodokļa strīda izskatīšanā un tas tiek atcelts (vai tam jāatturas) no piedalīšanās strīda izskatīšanā, ja tas ir tieši vai netieši ieinteresēts lietas iznākumā, ja tas ir saistīts ar nodokļu strīdā iesaistīto pusi ar ģimenes vai tuvu attiecību saitēm vai ir bijis nodarbināts šajā strīdā 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 strīda dalībnieki

arī var pieteikt noraidījumu. Noraidījuma pieteikumam ir jābūt pamatotam, un tas ir jāizvirza, pirms sūdzību sāk izskatīt *Mokestinių ginčų komisija* [*prie Lietuvos Respublikos vyriausybės*] sēdē. Attiecībā uz (tās) locekļu noraidījumu [ši] komisija pieņem atsevišķu lēmumu.

27. Nodokļu maksātājs (vai tā pārstāvji) un nodokļu administrācijas pārstāvji tiek aicināti piedalīties *Mokestinių ginčų komisija* [*prie Lietuvos Respublikos vyriausybės*] sēdē. [Šis] komisijas sēdē piedalās sēdes sekretārs; tajā var piedalīties arī tulks, [šis] komisijas speciālisti, kuri ir piedalījušies šīs lietas izmeklēšanā, kā arī eksperti. Gadījumā, ja šī strīda puses neierodas uz sēdi, sūdzība tiek izskatīta bez viņu klātbūtnes. Gadījumā, ja pirms sūdzības izskatīšanas sēdē *Mokestinių ginčų komisija* [*prie Lietuvos Respublikos vyriausybės*] saņem no šīm personām lūgumu atlikt strīda izskatīšanu tādu iemeslu dēļ, kurus [ši] komisija uzskata par nopietniem, [minētajai] komisijai ir tiesības atlikt strīda izskatīšanu uz vēlāku laiku.

[..]”

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

²⁴ Pamata lieta būtībā ir par jautājumu, vai *Nidera* ir tiesības atskaitīt PVN, kas bija samaksāts, pērkot Lietuvā preces, kuras tika eksportētas uz trešām 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 trešām valstīm — Alžīriju un Turciju —, saskaņā ar Likuma par PVN 49. pantu piemērojot 0% PVN likmi.
- 26 2008. gada 12. augustā *Nidera* tika reģistrēts Lietuvā kā PVN maksātājs. Savā PVN deklarācijā par laikposmu no 2008. gada 12. līdz 31. augustam tas deklarēja PVN priekšnodokli LTL 11 743 259 apmērā un prasīja, lai valsts kase šo summu atmaksā. Tādējādi tas prasīja tiesības atskaitīt PVN par precēm, ko tas iegādājies Lietuvā un eksportējis uz trešām valstīm, pirms tas bija reģistrējies kā PVN maksātājs.
- 27 Ar 2009. gada 16. janvāra lēmumu, kurš apstiprināts tā paša gada 19. martā, Viļņas apgabala Nodokļu inspekcija nolēma, ka *Nidera* nebija tiesības pieprasīt PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, jo attiecīgās preces, kas jau ir pārdotas, vairs netiekot lietotas ar PVN apliekamiem darījumiem.
- 28 2009. gada 14. aprīlī *Nidera* iesniedza sūdzību *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*. Ar 2009. gada 22. jūnija lēmumu tā šo sūdzību noraidīja un apstiprināja Viļņas apgabala Nodokļu inspekcijas nostāju. Saskaņā ar šo lēmumu tikai PVN maksātājiem ir tiesības pieprasīt šī nodokļa atskaitīšanu un, pat ja valsts tiesiskajā regulējumā *Nidera* nav noteikts pienākums reģistrēties Lietuvā kā PVN maksātājam, tomēr gadījumā, ja tas vēlas atgūt Lietuvā priekšnodokli samaksāto PVN, tam esot jāreģistrējas kā PVN maksātājam.

29 2009. gada 29. jūlijā *Nidera* iesniedza sūdzību *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės*. Ar šo sūdzību tas apgalvoja, ka tam neesot jāreģistrējas kā PVN maksātājam Lietuvā, jo tam esot ārvalsts nodokļu maksātāja statuss un tā saimnieciskā darbība ietverot tikai preču piegādi uz trešām valstīm, kas ir darījums, kuram piemērojama 0% likme. Pēc *Nidera* domām, fakts, ka tas izmantojis savas tiesības neregistrēties kā PVN maksātājam Lietuvā, nevarot būt iemesls viņa tiesību uz PVN atskaitīšanu zaudēšanai.

30 Savā lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės* jautā, vai Likuma par PVN normas, atbilstoši kurām, lai iestātos tiesības uz PVN atskaitīšanu, ieinteresētajai personai ir ne tikai jāveic ar nodokli apliekama saimnieciskā darbība un jābūt atbilstošiem dokumentiem, bet arī jābūt formāli identificētam kā PVN maksātājam Lietuvā, ir saderīgas ar Direktīvu 2006/112 un ar vispārējiem PVN sistēmas principiem, saskaņā ar kuriem PVN ir patērīna nodoklis un tā pamatelements ir tiesības uz PVN atskaitīšanu.

31 Šajos apstākļos *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesības uz PVN atskaitīšanu tiek piešķirtas tikai PVN maksātājiem — t.i., tikai nodokļa maksātājiem, kuri atbilstoši spēkā esošajiem tiesību aktiem reģistrējušies kā PVN maksātāji attiecīgajā dalībvalstī (šajā gadījumā Lietuvā), — ir saderīgs ar Direktīvas 2006/112 [...] normām, kurās regulētas atskaitīšanas tiesības?

- 2) Gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai tāds tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru PVN maksātājam ir tiesības uz PVN priekšnodokļa un (vai) importa PVN atskaitīšanu par precēm un (vai) pakalpojumiem, kas iegādāti, pirms attiecīgā persona reģistrējusies kā PVN maksātāja, tikai tādā gadījumā, ja šīs preces paredzēts izmantot šī PVN maksātāja darījumiem, kas apliekami ar PVN, proti, attiecīgajai personai nav tiesību uz PVN priekšnodokļa un (vai) importa PVN atskaitīšanu par precēm un pakalpojumiem, kas iegādāti pirms reģistrācijas dienas, ja šīs preces jau ir izmantotas minētajiem darījumiem, ir saderīgs ar Direktīvā 2006/112 [...] paredzētajiem vispārējiem tiesību principiem, kas attiecas uz PVN atskaitīšanu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- ³² Ciktāl iesniedzējtiesa lūdz Tiesu lemt par tāda tiesiskā regulējuma kā pamata tiesvedībā aplūkots saderību ar Savienības tiesību noteikumiem, jāatgādina, ka, lai arī prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā Tiesai nav pienākuma izvērtēt valsts tiesību normu atbilstību minētajiem noteikumiem, tā vairākkārt ir nolēmusi, ka tā ir kompetenta sniegt iesniedzējtiesai visus Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas tai ļautu izlemt jautājumu par šādu atbilstību, taisot spriedumu izskatāmajā lietā (2010. gada 26. janvāra spriedums lietā C-118/08 *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, Krājums, I-635. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- ³³ Ņemot vērā pamata lietas faktiskos apstākļus, iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi ir jāsaprot tā, ka ar tiem būtībā ir gribēts noskaidrot, vai Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj, ka PVN maksātājam, kurš atbilstoši šīs direktīvas noteikumiem izpilda pamatnosacījumus, lai šo nodokli atskaitītu, varētu liegt iespēju izmantot tā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ar valsts tiesisko regulējumu, kurš aizliedz

par pirktajām precēm samaksātā PVN atskaitīšanu, ja šis nodokļu maksātājs nav reģistrējies kā PVN maksātājs pirms to izmantošanas savai ar nodokli apliekamajai saimnieciskajai darbībai.

Par pieņemamību

- ³⁴ Lietuvas valdība apšaubā *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės* jurisdikcijas kvalitāti, jo šī komisija neesot neatkarīga. Tā esot saistīta ar Finanšu ministrijas organizatorisko struktūru, kurai tai ir jāiesniedz ikgadējie ziņojumi un ar kuru tai ir pienākums sadarboties.
- ³⁵ Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai noteiktu, vai iestāde, kas iesniedz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, 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 nolēmumi ir saistoši, vai process tajā ir balstīts uz sacīkstes principu, vai tā piemēro tiesību normas, kā arī vai tā ir neatkarīga (1997. gada 17. septembra spriedums lietā *C-54/96 Dorsch Consult, Recueil*, I-4961. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- ³⁶ Pamata tiesvedībā no Likuma par nodokļu administrēšanu 148. panta 2. punkta izriet, ka *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės* uzdevums ir veikt objektīvu nodokļu maksātāja iesniegto sūdzību izskatīšanu un pieņemt likumīgu un pamatotu lēmumu. Atbilstoši tā 148. panta 4. punktam šīs komisijas locekļus ievēl uz sešiem gadiem un tiem ir jābūt ar nevainojamu reputāciju. Saskaņā ar 148. panta 6. punktu minētās komisijas locekļi var ieņemt amatu tikai šajā komisijā. Visbeidzot,

Nolikuma 26. pantā ir paredzēta šīs pašas komisijas locekļu noraidījuma procedūra interešu konflikta gadījumā.

- 37 Jākonstatē, ka šie noteikumi piešķir *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės* 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 *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės* būtu no šīs ministrijas saņēmusi instrukcijas vai norādes attiecībā uz risinājumu, pie kāda būtu vēlams nonākt vienā vai otrā tiesvedībā. Šādos apstākļos šāda vispārēja pienākuma sadarboties esamība arī neesot nesaderīga ar šīs komisijas neatkarību saistībā ar šo ministriju.
- 39 Turklāt no šī sprieduma 17.–23. punktā citētā valsts tiesiskā regulējuma izriet, ka *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės* atbilst citiem kritērijiem, kuri izriet no šī sprieduma 35. punktā minētās Tiesas judikatūras, lai iestādi kvalificētu kā tiesu.
- 40 Ņemot vērā iepriekš minēto, jāsecina, ka *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės* ir uzskatāma par tiesu EKL 234. panta izpratnē un ka šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par lietas būtību

- 41 Jānorāda, ka dalībvalstis var ierobežot tiesības uz PVN atskaitīšanu tikai Direktīvā 2006/112 paredzētajos gadījumos (pēc analogijas skat. 1988. gada 21. septembra spriedumu lietā 50/87 Komisija/Francija, *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 atskaitīšana 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 *Uszodaépitő*, Krājums, I-8791. 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 *Uszodaépitő*, 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 tā PVN atskaitīšanu, 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 lēmuma 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 tā PVN atskaitīšanu, kas par šīm precēm bija samaksāts Lietuvā. Saskaņā ar šīs direktīvas 167. pantu šīs tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.
- 47 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktam tādu tiesību 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 jāsiglabā rēķins, 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 tā saimnieciskās darbības uzsākšanu, izmaiņām un izbeigšanu. Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka šāda tiesību norma nekādi 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 analogijas skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-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 analogijas skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-146/05 *Collée*, Krājums, I-7861. lpp., 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 50 Līdz ar to Direktīvas 2006/112 214. pantā paredzētā identifikācija, tāpat kā tās 213. pantā paredzētie pienākumi, kuri minēti šī sprieduma 48. punktā, nav akts, kas pamato tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, kas rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, bet ir formāla prasība kontroles nolūkā.
- 51 No iepriekš minētā izriet, ka PVN maksātājam nevar liegt izmantot tā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tāpēc, ka tas nav reģistrējies kā PVN maksātājs pirms iegādāto preču izmantošanas savas ar nodokļiem apliekamās saimnieciskās darbības nolūkā.
- 52 Protams, nodokļa maksātājam, kurš neievēro Direktīvā 2006/112 noteiktās formālās prasības, var uzlikt administratīvu sodu saskaņā ar valsts pasākumiem, ar kuriem šī direktīva ir transponēta valsts tiesībās. Turklāt, kā to pamatoti norāda Komisija, ja tiesības uz PVN atskaitīšanu netiktu ierobežotas laikā, netiktu pilnībā ievērota 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 šķiet, ka *Nidera* atbilstoši Likuma par PVN 71. panta 3. punktam nebija pienākuma reģistrēties kā PVN maksātājam Lietuvā, pat ja saskaņā ar šī 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 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīva 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 tādu darījumu veikšanas, kas rada tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ar valsts tiesisko

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

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospiež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 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 tādu darījumu veikšanas, kas rada tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ar valsts tiesisko regulējumu, kurā aizliegta par pirktajām precēm samaksātā PVN atskaitīšana, ja šis nodokļu maksātājs nav reģistrējies kā PVN maksātājs pirms to izmantošanas savai ar nodokli apliekamajai saimnieciskajai darbībai, varētu liegt iespēju izmantot tā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

[Paraksti]