

Zadeva C-385/09

Nidera Handelscompagnie BV

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Mokestininkų ginamasis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės)

„Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka plačnega vstopnega DDV – Nacionalni predpisi, s katerimi je pravica do odbitka izključena za blago, ki se ponovno proda pred registracijo davčnega zavezanca za namene DDV“

Povzetek sodbe

1. *Vprašanja za predhodno odločanje – Predložitev Sodišču – Sodišče države članice v smislu člena 234 ES – Pojem*

(člen 234 ES)

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Obveznosti davčnega zavezanca*

(Direktiva Sveta 2006/112)

1. Pri presoji, ali predložitveni organ izpolnjuje vsa merila, da je lahko označen za sodišče v smislu člena 234 ES, Sodišče upošteva vse elemente, kot so zakoniti izvor organa, njegova trajnost, obvezna narava njegove sodne oblasti, kontradiktornost postopka, uporaba pravnih pravil in neodvisnost organa.

Mokestininkų ginamasis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (litovska komisija za reševanje davčnih sporov), katere naloga je nepristransko proučiti pritožbe davčnih zavezancev in sprejeti zakonite in obrazložene odločitve, izpolnjuje ta merila.

(Glej točke 35, 36 in 40.)

2. Direktivo 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi bila lahko zavezancu za davek na dodano vrednost, ki v skladu z določbami te direktive izpolnjuje vsebinske pogoje za odbitek davka na dodano vrednost in se v razumnem roku od opravljenih transakcijah, na podlagi katerih je pravica do odbitka nastala, registrira kot zavezanec za davek na dodano vrednost, možnost uveljavljanja te pravice odvzeta z nacionalno zakonodajo, ki prepoveduje odbitek davka na dodano vrednost, ki je bil plačan ob nakupu blaga, če se ta davčni zavezanec ni registriral kot zavezanec za davek na dodano vrednost, preden je to blago uporabil za svojo obdavčeno dejavnost.

V skladu s členom 178(a) Direktive 2006/112 je namreč uveljavljanje pravice do odbitka iz člena 168(a) te direktive v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev pogojeno z eno samo oblikovno zahtevo, in sicer mora davčni zavezanec imeti račun, izdan v skladu s členi od 220 do 236 in od 238 do 240 te direktive. Davčni zavezanci morajo sicer na podlagi člena 213 Direktive

2006/112 prijaviti tudi zažetek, spremembo ali prenehanje dejavnosti v skladu z ukrepi, ki so jih za to sprejele države članice. Toda taka določba državam članicam nikakor ne dovoljuje, da žeta prijava ni bila izvedena, uveljavljanje pravice do odbitka odložijo do dejanskega zažetka običajnega opravljanja obdavčenih transakcij ali da davčnemu zavezancu preprečijo uveljavljanje te pravice. Poleg tega ukrepi, ki jih države članice v skladu s členom 273 Direktive 2006/112 lahko sprejmejo, da zagotovijo pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj, ne smejo presežiti tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti davka na dodano vrednost. Niti identifikacija iz člena 214 Direktive 2006/112 niti obveznosti iz njenega člena 213 niso akt, na katerem temelji pravica do odbitka, ki nastane ob nastanku obveznosti za obračun odbitnega davka, temveč pomenijo oblikovne zahteve za namene nadzora. Zavezancu za plačilo davka na dodano vrednost zato ni mogoče preprečiti, da bi uveljavljal pravico do odbitka, ker se ni registriral kot zavezanec za plačilo navedenega davka, preden je uporabil blago, kupljeno v okviru svoje obdavčene dejavnosti.

(Glej točke od 47 do 51 in 54 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 21. oktobra 2010(*)

„Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka plačane vstopnega DDV – Nacionalni predpisi, s katerimi je pravica do odbitka izključena za blago, ki se ponovno prodaja pred registracijo davčnega zavezanca za namene DDV“

V zadevi C-385/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložila Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Litva) z odločbo z dne 21. septembra 2009, ki je na Sodišče prispela 29. septembra 2009, v postopku

Nidera Handelscompagnie BV

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász in J. Malenovský, sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 1. julija 2010,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Nidera Handelscompagnie BV I. Misi?nas,
- za litovsko vlado R. Mackevi?ien?, zastopnica,
- za Evropsko komisijo A. Steiblyt? in M. Afonso, zastopnici,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago dolo?b Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Nidera Handelscompagnie BV (v nadaljevanju: Nidera) in Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (nacionalna dav?na inšpekcija pri ministrstvu za finance Republike Litve) glede pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), pla?anega za blago, ki je bilo kupljeno v Litvi in izvoženo v tretje države.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?len 9(1) Direktive 2006/112 dolo?a:

„Dav?ni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vklju?no z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

4 ?len 167 te direktive dolo?a:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka.“

5 ?len 168 navedene direktive dolo?a:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?enih transakcij, ima dav?ni zavezanec v državi ?lanici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan pla?ati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je pla?al v tej državi ?lanici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec;

[...]“

6 Člen 178 te direktive določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[...]

7 Člen 213 Direktive 2006/112 določa:

„1. Vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.

[...]

8 Člen 214(1) te direktive določa:

„Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so naslednje osebe identificirane s posamično številko:

[...]

(c) vsak davčni zavezanec, ki na njihovem ozemlju opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti za namene transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), ki se opravljajo zunaj tega ozemlja.

[...]

9 Člen 273 navedene direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Nacionalno pravo

10 Člen 2, točka 28, zakona Republike Litve št. IX-751 o davku na dodano vrednost (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokestis) (statymas št. IX-751, Žin., 2002, št. 35-1271, 2002, št. 40, 2002, št. 46, 2002, št. 48), kakor je bil spremenjen (Žin., 2004, št. 17-505, 2005, št. 81-2944, v nadaljevanju: zakon o DDV), opredeljuje pojem „zavezanec za DDV“ tako:

„[O]seba, ki jo davčna uprava registrira kot zavezanca za DDV, vključno z vsako identifikacijo za namene DDV, če ima ustrezno identifikacijsko številko, razen identifikacije oseb za namene ureditve kompenciacije DDV.“

11 Člen 41 zakona o DDV določa:

„1. Če v tem poglavju ni določeno drugače, se dobave blaga obdavčijo s stopnjo 0 %, če

prevoz blaga na ozemlje zunaj Evropskih skupnosti opravi njegov dobavitelj ali tretja oseba za njegov račun.

[...]"

12 Člen 57 zakona o DDV določa:

„1. Pravico do odbitka DDV imajo samo zavezanci za DDV, razen tistih, na katere se nanašajo določbe iz poglavja XII, oddelek 5, tega zakona. [...]

[...]

3. Davčni zavezanci, ki imajo pravico odbiti DDV, se lahko odločijo, da ne bodo uveljavljali te pravice.“

13 Člen 58 zakona o DDV določa:

„1. Zavezanec za DDV ima pravico do odbitka vstopnega DDV in (ali) DDV ob uvozu, dolgovanega za blago in (ali) storitve, pridobljene in (ali) uvožene, če je to blago in (ali) storitve namenjeno uporabi v teh dejavnostih zavezanca:

(1) dobava blaga in (ali) opravljanje storitev, obdavčena z DDV;

(2) dobava blaga in (ali) opravljanje storitev zunaj nacionalnega ozemlja, ki na podlagi tega zakona ne bi bila oproščena DDV, če bi bila opravljena na nacionalnem ozemlju. Ta pogoj se ne uporabi v zvezi z opravljanjem – zunaj Skupnosti – storitev zavarovanja in (ali) finančnih storitev iz člena 28 tega zakona.

[...]"

14 Člen 63 zakona o DDV določa:

„1. Zavezanec za DDV ima v skladu z določbami tega poglavja in pod pogoji iz tega člena pravico do odbitka vstopnega DDV in (ali) DDV ob uvozu, dolgovanega za blago in (ali) storitve, pridobljene in (ali) uvožene pred datumom svoje registracije kot zavezanca za DDV, če se bodo uporabili za dejavnosti tega zavezanca iz člena 58(1) tega zakona.

[...]"

15 Člen 71 zakona o DDV določa:

„[...]

3. Tuji davčni zavezanec se mora registrirati kot zavezanec za DDV prek sedeža na nacionalnem ozemlju ali, če tega sedeža nima, prek davčnega zastopnika v Litvi. Davčni zavezanci s sedežem v drugih državah članicah, ki se lahko neposredno registrirajo kot zavezanci za DDV, niso dolžni imenovati davčnega zastopnika. Tujemu davčnemu zavezancu se ni treba registrirati kot zavezanec za DDV, če na nacionalnem ozemlju opravlja zgolj te dejavnosti:

[...]

(3) dobava blaga in (ali) opravljanje storitev, ki sta na podlagi tega zakona obdavčena z davčno stopnjo 0 %, [...]"

16 člen 117 zakona o DDV določa:

1. Tuji davčnik zavezanec lahko vložil zahtevo za vračilo DDV, ki ga je plačal v Litvi, le, če je v obdobju, v katerem je bil plačan DDV, katerega vračilo zahteva, izpolnjeval ta merila:

(1) v Litvi ni imel poslovalnice ali, v primeru fizične osebe, v Litvi ni imel stalnega prebivališča in

(2) na nacionalnem ozemlju ni opravljal dejavnosti, ki je na podlagi tega zakona obdavčena z DDV, če v tem členu ni določeno drugače.

[...]"

17 člen 147 zakona Republike Litve št. IX-2112 o davčni upravi (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas št. IX-2112, Žin., 2004, št. 63-2243), kakor je bil spremenjen (Žin., 2007, št. 80-3220, 2008, št. 131-5036, v nadaljevanju: zakon o davčni upravi), določa:

„Davčne spore obravnavajo centralna davčna uprava, Mokestinų ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve)] [...] in sodišča.“

18 člen 148 zakona o davčni upravi določa:

„1. Mokestinų ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] je pravna oseba javnega prava, ki se financira iz državnega proračuna.

2. Naloga Mokestinų ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] je nepristransko proužiti pritožbe davčnih zavezancev in sprejeti zakonite in obrazložene odložitve.

3. Mokestinų ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] sestavljajo predsednik in drugi člani. Skupno število članov [te] komisije in njen statut doloži vlada.

4. Člani Mokestinų ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] so imenovani za obdobje šestih let. Imenuje jih vlada Republike Litve na skupni predlog ministra za finance in ministra za pravosodje. Član [te] komisije je lahko samo oseba brezhibnega ugleda, ki ima magistrski naziv s področja financ, prava ali ekonomije ali diplomo enakovrednega visokošolskega študija in vsaj tri leta delovnih izkušenj na področju davčnega, carinskega prava ali prava družb. Člani [navedene] komisije morajo biti državljani Republike Litve.

5. Vlada lahko člana Mokestinų ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] pred iztekom njegovega mandata odstavi, če:

(1) prostovoljno odstopi;

(2) izgubi litovsko državljanstvo;

(3) zaradi začasne nezmožnosti za delo ne dela več kot 120 zaporednih dni ali več kot 140 dni v dvanajstih mesecih ali če je zdravstvena ali invalidska komisija ugotovila, da ne more več opravljati svojih funkcij;

(4) je pravnomočno obsojen zaradi hudega ali zelo hudega naklepnega kaznivega dejanja ali zaradi kaznivega dejanja zoper lastnino, premoženjska upravičenja in interese, gospodarski red ali finančni sistem;

(5) resno krši svoje delovne obveznosti.

6. Delo ?lana Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] v [tej] komisiji je glavna zaposlitev in pla?ilo zanjo je dolo?eno v skladu z uredbo o pla?ah dr?avnih politikov in uradnikov. Zaposlen je lahko le v okviru [navedene] komisije, vendar lahko opravlja tudi raziskovalno ali pou?evalno dejavnost.

7. ?lan Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] po izteku mandata še naprej opravlja svoje funkcije do imenovanja novih ?lanov.

[...]“

19 ?len 151 zakona o dav?ni upravi dolo?a:

„Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] odlo?a o:

(1) dav?nih sporih med dav?nim zavezancem in centralno dav?no upravo;

(2) dav?nih sporih med dav?nim zavezancem in centralno dav?no upravo v zvezi z odlo?bo, ki jo je centralna dav?na uprava sprejela na podlagi ugovora dav?nega zavezanca zoper odlo?bo lokalne dav?ne uprave;

(3) dav?nih sporih med dav?nim zavezancem in centralno dav?no upravo, ?e generalna dav?na uprava ni sprejela odlo?be v zvezi z dav?nim sporom v roku, ki ga dolo?a ta zakon.“

20 ?len 158 zakona o dav?ni upravi dolo?a:

„Po izteku roka, ki ga ta zakon dolo?a za vložitev pritožbe, postane odlo?ba centralne dav?ne uprave ali Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] za stranke v sporu in tretje osebe, povezane s sporom, zavezujo?a.“

21 ?len 159 zakona o dav?ni upravi dolo?a:

„1. Dav?ni zavezanec, ki nasprotuje odlo?bi centralne dav?ne uprave ali Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] v zvezi z dav?nim sporom, jo lahko izpodbija pred sodiš?i.

2. Tudi centralna dav?na uprava lahko izpodbija odlo?bo Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s], vendar le, ?e sta centralna dav?na uprava in [ta] komisija pri reševanju dav?nega spora (ali med dav?nim sporom) podali razli?ni razlagi dolo?b zakonov ali drugih pravnih aktov.

[...]“

4. O tožbah zoper odlo?be centralne dav?ne uprave ali [navedene] komisije odlo?a Vilniaus apygardos administraciniamė teismas [(okrožno upravno sodiš?e v Vilni)].

[...]“

22 V to?ki 4 statuta Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Mokestini? gin?? komisijos nuostatos), sprejetega z odlo?bo vlade Republike Litve št. 1119 z dne 2. septembra 2004 (Žin., 2004, št. 136?4947, v nadaljevanju: statut), je dolo?eno:

„Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] pri opravljanju svoje dejavnosti

spoštuje ustavo Republike Litve, zakon o davni upravi, druge zakone in pravne predpise ter ta statut.“

23 V tokah 26 in 27 statuta je med drugim določeno:

„26. Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] pritožbe preu?i na obravnavi. [...]

?lan [te] komisije o sporu ne more odlo?ati in mora odlo?anje zavrniti (se izlo?iti), ?e ima neposreden ali posreden interes za rešitev spora, ?e je s stranko v davnem sporu družinsko ali tesno povezan, ?e je bil pri podjetju, ki je udeleženo v davnem sporu, zaposlen in so od prenehanja tega delovnega razmerja pretekla manj kot tri leta ali ?e obstaja kakršnakoli druga okoliš?ina, ki bi utegnila vplivati na nepristranskost ?lana [navedene] komisije. ?lan [te] komisije jo mora o tem obvestiti. Tudi osebe, ki so udeležene v davnem sporu, lahko zahtevajo njegovo izlo?itev. Zahteva za izlo?itev mora biti obrazložena in predložena, preden za?ne Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] odlo?ati o sporu na obravnavi. [Ta k]omisija o izlo?itvi ?lana ali ?lanov odlo?i z lo?enim sklepom.

27. Davni zavezanec (ali njegovi zastopniki) in zastopniki davne uprave so pozvani na obravnavo Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s]. Na obravnavi [te] komisije sodeluje tajnik komisije; prav tako lahko na obravnavi sodelujejo tolma?, strokovnjaki [te] komisije, ki so sodelovali pri prouitvi zadeve, in izvedenci. ?e katera od strank spora na obravnavi ni prisotna, se lahko pritožba prou?i v njeni odsotnosti. ?e pred za?etkom prouitve pritožbe na obravnavi te osebe pri Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] vložijo predlog za preložitev prouitve pritožbe iz razlogov, za katere [ta] komisija meni, da so pomembni, lahko [navedena] komisija prou?itev pritožbe preloži.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odlo?anje

24 Spor o glavni stvari se v bistvu nanaša na vprašanje, ali ima družba Nidera pravico do odbitka DDV, pla?anega za blago, ki je bilo kupljeno v Litvi in izvoženo v tretje države, ?eprav ob sklenitvi teh poslov ni bila registrirana kot zavezanec za DDV v Litvi.

25 Družba Nidera je med februarjem in majem 2008 v Litvi od dobaviteljev kmetijskih pridelkov kupila pšenico. Od pla?ane cene je 11.743.259 LTL (približno 3,4 milijona EUR) znašal DDV, ki so ga obra?unali dobavitelji in jim je bil izpla?an. Družba Nidera je nato med februarjem in majem 2008 vso to pšenico izvozila v tretji državi Alžirijo in Tur?ijo, pri ?emer je v skladu s ?lenom 49 zakona o DDV obra?unala DDV po stopnji 0 %.

26 Družba Nidera je bila 12. avgusta 2008 v Litvi registrirana kot zavezanec za DDV. Pri obra?unu DDV za obdobje od 12. do 31. avgusta 2008 je kot vstopni DDV prijavila 11.743.259 LTL in od državne blagajne zahtevala vra?ilo tega zneska. S tem je želela uveljavljati pravico do odbitka DDV, pla?anega za blago, ki je bilo pred registracijo te družbe kot zavezanca za DDV kupljeno v Litvi in izvoženo v tretje države.

27 Okrožni davni direktorat v Vilni je z odlo?bo z dne 16. januarja 2009, potrjeno 19. marca 2009, odlo?il, da družba Nidera ni upravi?ena do odbitka navedenega vstopnega DDV, ker naj se zadevno blago, ki je bilo že prodano, ne bi ve? uporabilo za njene dejavnosti, obdav?ene z DDV.

28 Družba Nidera je 14. aprila 2009 pri Valstybin? mokesi? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos vložila ugovor. Ta je z odlo?bo z dne 22. junija 2009 zavrnila ta

ugovor in potrdila stališče okrožnega davčnega direktorata v Vilni. V tej odločbi je navedeno, da imajo pravico do odbitka DDV le registrirani zavezanec za DDV in da čeprav se družba Nidera po nacionalni zakonodaji ni bila zavezana registrirati kot zavezanec za DDV v Litvi, bi to vseeno morala storiti, če je želela doseči vračilo plačane vstopnega DDV.

29 Družba Nidera je 29. julija 2009 vložila pritožbo pri Mokestiniško komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės. V njej je trdila, da se ji v skladu s členom 71(3) zakona o DDV v Litvi ni bilo treba registrirati kot zavezanec za DDV, ker naj bi imela status tujega davčnega zavezanca in je bila njena dejavnost izključno dobava blaga v tretje države, ki je obdavčena po stopnji 0 %. Družba Nidera je menila, da zaradi uporabe možnosti, da se v Litvi ne registrira kot zavezanec za DDV, ne more ugasniti njena pravica do odbitka DDV.

30 Mokestiniško komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės v predložitvenem sklepu sprašuje, ali so določbe zakona o DDV, v skladu s katerimi mora zainteresirana oseba, da bi bila upravičena do odbitka, ne samo opravljati obdavčljivo dejavnost in imeti ustrezne listine, ampak mora biti v Litvi tudi uradno registrirana kot zavezanec za DDV, skladne z Direktivo 2006/112 in splošnimi načeli sistema DDV, v skladu s katerimi je DDV davek na potrošnjo, katerega bistveni element je pravica do odbitka DDV.

31 V teh okoliščinah je Mokestiniško komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės prekinila odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložila ti vprašanji:

„1. Ali je zakonodaja, v skladu s katero imajo pravico do odbitka DDV le registrirani zavezanec za DDV, torej davčni zavezanec, ki so se v skladu z veljavnimi predpisi registrirali kot zavezanec za DDV v zadevni državi članici (v obravnavani zadevi v Litvi), v skladu z določbami Direktive 2006/112 [...], ki ureja pravico do odbitka?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je zakonodaja, na podlagi katere ima davčni zavezanec, registriran za plačilo DDV, pravico do odbitka vstopnega DDV in/ali DDV ob uvozu, dolgotrajnega za blago in/ali storitve, pridobljene pred datumom njegove registracije kot zavezanca za DDV, le, če se bo to blago uporabilo za njegovo dejavnost, obdavčeno z DDV, kar pomeni, da mu vstopnega DDV (ob uvozu), dolgotrajnega za blago in storitve, pridobljene pred datumom njegove registracije kot zavezanca za DDV, ne bo dovoljeno odbiti, če je bilo to blago že uporabljeno za te dejavnosti, v skladu s splošnimi načeli pravice do odbitka DDV, ki jih določa Direktiva 2006/112 [...]“

Vprašanji za predhodno odločanje

32 Glede na to, da predložitveno sodišče Sodišču predlaga, naj odloči o skladnosti zakonodaje, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, s predpisi prava Unije, je treba spomniti, da čeprav Sodišče v postopku predhodnega odločanja ne presoja skladnosti določb nacionalnega prava z navedenimi predpisi, pa je že večkrat razsodilo, da je pristojno, da predložitvenemu sodišču poda vse ustrezne elemente razlage prava Unije, ki mu lahko omogočijo, da presodi tako združljivost za namene sodbe v zadevi, o kateri odloča (sodba z dne 26. januarja 2010 v zadevi Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, ZOdl., str. I-635, točka 23 in navedena sodna praksa).

33 Glede na dejanske okoliščine postopka v glavni stvari je treba vprašanji predložitvenega sodišča razumeti tako, kot da to v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi bila lahko zavezancu za DDV, ki v skladu z določbami te direktive izpolnjuje vsebinske pogoje za odbitek DDV, možnost uveljavljanja njegove pravice do odbitka odvzeta z nacionalno zakonodajo, ki prepoveduje odbitek DDV, ki je bil plačan ob nakupu blaga, če se ta davčni zavezanec ni registriral kot zavezanec za DDV, preden je to blago uporabil za namene

svoje obdavčene dejavnosti.

Dopustnost

34 Litovska vlada dvomi, da je Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės sodišė, ker naj ta komisija ne bi bila neodvisna. Vključena naj bi bila namreč v organizacijsko strukturo ministrstva za finance, ki naj bi mu morala letno poročati in s katerim naj bi morala sodelovati.

35 V zvezi s tem je treba opozoriti, da Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso pri presoji, ali predložitveni organ izpolnjuje vsa merila, da je lahko označen za sodišče v smislu člena 234 ES, upošteva vse elemente, kot so zakoniti izvor organa, njegova trajnost, obvezna narava njegove sodne oblasti, kontradiktornost postopka, uporaba pravnih pravil in neodvisnost organa (sodba z dne 17. septembra 1997 v zadevi Dorsch Consult, C-54/96, Recueil, str. I-4961, točka 23 in navedena sodna praksa).

36 V postopku v glavni stvari je iz člena 148(2) zakona o davčni upravi razvidno, da je naloga Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės nepristransko proužiti pritožbe davčnih zavezancev in sprejeti zakonite in obrazložene odločitve. Člani te komisije so v skladu s tem členom 148(4) imenovani za šest let in morajo biti osebe brežhibnega ugleda. V skladu z navedenim členom 148(6) so lahko člani navedene komisije zaposleni le v tej komisiji. Nazadnje člen 26 poslovnika določa postopek za izločitev članov te komisije, če pride do konflikta interesov.

37 Ugotoviti je treba, da te določbe priznavajo Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės potrebno neodvisnost, da jo je mogoče šteti za sodišče v smislu člena 234 ES. To, da je ta komisija vključena v organizacijsko strukturo ministrstva za finance in mu mora letno poročati, ne more omajati te presoje.

38 Glede sodelovanja z ministrstvom za finance je litovska vlada, ki je bila o tem povprašana na obravnavi, navedla, da ni seznanjena s primeri, v katerih bi Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės od tega ministrstva prejela navodila ali napotke v zvezi z želeno rešitvijo v doloženi zadevi. V teh okoliščinah niti obstoj take splošne obveznosti sodelovanja ni v nasprotju z neodvisnostjo te komisije od navedenega ministrstva.

39 Poleg tega je iz nacionalnih predpisov, navedenih v točkah od 17 do 23 te sodbe, razvidno, da Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės izpolnjuje druga merila za opredelitev organa kot sodišče, ki so določena s sodno prakso Sodišča, navedeno v točki 35 te sodbe.

40 Glede na zgoraj navedeno je treba ugotoviti, da je Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės sodišče v smislu člena 234 ES in da je ta predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

Utemeljenost

41 Poudariti je treba, da lahko države članice omejijo pravico do odbitka DDV le v primerih, ki so izrecno določeni z Direktivo 2006/112 (glej po analogiji sodbe z dne 21. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Franciji, 50/87, Recueil, str. 4797, točki 16 in 17; z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 27, in z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 16).

42 Poleg tega je Sodišče v zvezi z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti razsodilo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, naj se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene

vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (sodbi z dne 8. maja 2008 v združenih zadevah Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, ZOdl., str. I-3457, točka 63, in z dne 30. septembra 2010 v zadevi Uszodaéptő, C-392/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 39). Če ima davčna uprava na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik zadevnih storitev zavezan za plačilo DDV, ne more – glede njegove pravice, da ta davek odbije – naložiti dodatnih zahtev, ki bi lahko povzročile, da bi bilo uveljavljanje te pravice popolnoma nemogoče (zgoraj navedeni sodbi Ecotrade, točka 64, in Uszodaéptő, točka 40).

43 Glede na ta načela je torej treba proučiti vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče.

44 V zvezi s tem je iz člena 168(a) Direktive 2006/112 razvidno, da je davčni zavezanec upravičen do odbitka DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drugi davčni zavezanec in se uporabijo za namene njegovih obdavčenih dejavnosti.

45 Iz predložitvenega sklepa je razvidno, da je družba Nidera vso zadevno žito, ki ga je kupila v Litvi, izvozila v tretje države, pri čemer je DDV v skladu z veljavnim nacionalnim pravom obračunala po stopnji 0 %.

46 Ni sporno, da ima v teh okoliščinah družba Nidera glede DDV, ki ga je v Litvi plačala za to blago, pravico do odbitka iz člena 168(a) Direktive 2006/112. V skladu s členom 167 te direktive ta pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

47 V skladu s členom 178(a) Direktive 2006/112 je uveljavljanje pravice do odbitka iz člena 168(a) te direktive v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev pogojeno z eno samo oblikovno zahtevo, in sicer mora davčni zavezanec imeti račun, izdan v skladu s členi od 220 do 236 in od 238 do 240 te direktive.

48 Davčni zavezanci morajo sicer na podlagi člena 213 Direktive 2006/112 prijaviti tudi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti v skladu z ukrepi, ki so jih za to sprejele države članice. Toda Sodišče je že razsodilo, da taka določba državam članicam nikakor ne dovoljuje, da če prijava ni bila izvedena, uveljavljanje pravice do odbitka odložijo do dejanskega začetka običajnega opravljanja obdavčenih transakcij ali da davčnemu zavezancu preprečijo uveljavljanje te pravice (glej po analogiji sodbo z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfriša in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 51).

49 Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da ukrepi, ki jih države članice v skladu s členom 273 Direktive 2006/112 lahko sprejmejo, da zagotovijo pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV (glej po analogiji sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Collée, C-146/05, ZOdl., str. I-7861, točka 26 in navedena sodna praksa).

50 Niti identifikacija iz člena 214 Direktive 2006/112 niti obveznosti iz njenega člena 213, navedene v točki 48 te sodbe, niso akt, na katerem temelji pravica do odbitka, ki nastane ob nastanku obveznosti za obračun odbitnega davka, temveč pomenijo oblikovne zahteve za namene nadzora.

51 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da zavezancu za DDV ni mogoče preprečiti, da bi uveljavljal pravico do odbitka, ker se ni registriral kot zavezanec za DDV, preden je uporabil blago, kupljeno v okviru svoje obdavčene dejavnosti.

52 Davčnemu zavezancu, ki ne spoštuje oblikovnih zahtev iz Direktive 2006/112, je sicer v skladu z nacionalnimi ukrepi za prenos te direktive v nacionalno pravo mogoče naložiti upravno

sankcijo. Poleg tega, kot upravičeno ugotavlja Komisija, če uveljavljanje pravice do odbitka DDV ne bi bilo nikakor časovno omejeno, ne bi bila v celoti spoštovana pravna varnost. Obveznost davčnih zavezancev, da se registrirajo kot zavezanec za DDV, bi utegnila postati brezpredmetna, če države članice ne bi smele določiti razumnega roka za ta namen.

53 Vendar je iz postopka v glavni stvari razvidno, da se družbi Nidera v skladu s členom 71(3) zakona o DDV v Litvi ni bilo treba registrirati kot zavezanec za DDV, čeprav lahko davčni zavezanec v skladu s členom 63(1) tega zakona DDV odbijejo le, če so se registrirali. Ker se je družba Nidera torej morala registrirati kot zavezanec za DDV, da bi uveljavljala pravico do odbitka, je treba ugotoviti, da je to storila manj kot šest mesecev po opravljenih transakcijah, na podlagi katerih je ta pravica nastala, in zato v razumnem roku.

54 Glede na vse navedene ugotovitve je treba na predloženi vprašanji odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi bila lahko zavezancu za DDV, ki v skladu z določbami te direktive izpolnjuje vsebinske pogoje za odbitek DDV in se v razumnem roku od opravljenja transakcij, na podlagi katerih je pravica do odbitka nastala, registrira kot zavezanec za DDV, možnost uveljavljanja te pravice odvzeta z nacionalno zakonodajo, ki prepoveduje odbitek DDV, ki je bil plačan ob nakupu blaga, če se ta davčni zavezanec ni registriral kot zavezanec za DDV, preden je to blago uporabil za svojo obdavčeno dejavnost.

Stroški

55 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da bi bila lahko zavezancu za davek na dodano vrednost, ki v skladu z določbami te direktive izpolnjuje vsebinske pogoje za odbitek davka na dodano vrednost in se v razumnem roku od opravljenja transakcij, na podlagi katerih je pravica do odbitka nastala, registrira kot zavezanec za davek na dodano vrednost, možnost uveljavljanja te pravice odvzeta z nacionalno zakonodajo, ki prepoveduje odbitek davka na dodano vrednost, ki je bil plačan ob nakupu blaga, če se ta davčni zavezanec ni registriral kot zavezanec za davek na dodano vrednost, preden je to blago uporabil za svojo obdavčeno dejavnost.

Podpisi

* Jezik postopka: litovščina.