

**Sprawa C-385/09**

**Nidera Handelscompagnie BV**

**przeciwko**

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez

Mokestinė ginė komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės)

Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT – Przepisy krajowe wykluczające prawo do odliczenia w przypadku towarów odsprzedanych przed identyfikacją podatnika dla celów podatku VAT

Streszczenie wyroku

1. *Pytania prejudycjalne – Wystąpienie do Trybunału – Sąd krajowy w rozumieniu art. 234 WE – Pojęcie*

(art. 234 WE)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Obowiązki podatnika*

(dyrektywa Rady 2006/112)

1. W celu rozstrzygnięcia, czy organ odsyłający posiada charakter sądu w rozumieniu art. 234 WE, Trybunał kieruje się wszelkimi danymi, takimi jak podstawa prawna organu, jego stały charakter, obligatoryjny charakter jego jurysdykcji, kontradiktoryjność postępowania, stosowanie przez organ przepisów prawa oraz niezawisłość.

Kryteria te spełnia Mokestinė ginė komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisja ds. sporów podatkowych), która ma za zadanie bezstronne rozpatrywanie odwołań podatników w sprawach podatkowych i podejmowanie decyzji zgodnie z prawem i w uzasadniony sposób.

(por. pkt 35, 36, 40)

2. Wykądni dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy dokonywać w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, by podatnik podatku od wartości dodanej, który spełnia materialnoprawne przesłanki odliczenia tego podatku, zgodnie z przepisami tej dyrektywy, i który uzyskał identyfikację dla celów podatku od wartości dodanej w roszonym terminie od wykonania czynności uprawniających go do odliczenia, mógł zostać pozbawiony możliwości wykonywania tego prawa przez ustawodawstwo krajowe, które zakazuje odliczania podatku od wartości dodanej zapłaconego przy nabyciu towarów z tego względu, że podatnik ten nie uzyskał identyfikacji dla celów podatku od wartości dodanej przed ich wykorzystaniem w ramach swej działalności podlegającej opodatkowaniu.

W istocie zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 wykonanie prawa do odliczenia na podstawie art. 168 lit. a) tej dyrektywy w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, jest

uzależnione od jednej przesłanki formalnej dotyczącej posiadania faktury sporządzonej zgodnie z art. 220–236 i 238–240 tej dyrektywy. Bez wątpienia podatnicy są również zobowiązani do zgłoszenia rozpoczęcia, zmian i zakończenia działalności zgodnie z przepisami przyjętymi w tym zakresie przez państwa członkowskie na podstawie art. 213 dyrektywy 2006/112. Jednakże taki przepis nie upoważnia państw członkowskich, w razie braku zgłoszenia, do odroczenia wykonania prawa do odliczenia do momentu rzeczywistego rozpoczęcia zwykłego wykonywania opodatkowanych czynności lub do pozbawienia podatnika możliwości wykonywania tego prawa. Ponadto przepisy, do których przyjęcia państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów i nie mogą podważać neutralności podatku od wartości dodanej. W konsekwencji identyfikacja, o której mowa w art. 214 dyrektywy 2006/112, jak również obowiązki wynikające z art. 213 tej dyrektywy, nie stanowi aktu konstytutywnego dla prawa do odliczenia, które powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, lecz stanowi wymóg formalny dla celów kontroli. W związku z tym nie można utrudniać podatnikowi podatku od wartości dodanej wykonywania jego prawa do odliczenia z tego względu, że nie został zidentyfikowany dla celów owego podatku przed wykorzystaniem towarów zakupionych w ramach swej działalności podlegającej opodatkowaniu.

(por. pkt 47-51, 54; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 21 października 2010 r. (\*)

Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT – Przepisy krajowe wykluczające prawo do odliczenia w przypadku towarów odsprzedanych przed identyfikacją podatnika dla celów podatku VAT

W sprawie C-385/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Litwa) postanowieniem z dnia 21 września 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 września 2009 r., w postępowaniu:

**Nidera Handelscompagnie BV**

przeciwko

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes izby, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 lipca 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu spółki Nidera Handelscompagnie BV przez I. Misiūnasa,
- w imieniu rządu litewskiego przez R. Mackevičienę, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Steiblytę oraz M. Afonso, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy spółką Nidera Handelscompagnie BV (zwaną dalej „Niderą”) a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (krajowa dyrekcja ds. podatków przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej) w przedmiocie prawa odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) zapłaconego przy nabyciu na Litwie towarów wywiezionych do państw trzecich.

## **Ramy prawne**

### *Prawo Unii*

3 W świetle art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

4 Artykuł 167 tej dyrektywy stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

5 W świetle art. 168 rzeczowej dyrektywy:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, który jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

6 Artykuł 178 tej dyrektywy stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia, podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

7 Zgodnie z art. 213 dyrektywy 2006/112:

„1. Każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika.

[...]”.

8 Artykuł 214 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

[...]

c) każdy podatnik, który na terytorium danego państwa dokonuje wewnętrznych nabyci towarów do celów dokonywanych przez niego transakcji, które są związane z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, i które są przez niego dokonywane poza tym terytorium.

[...]”.

9 Artykuł 273 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

10 Artyku? 2 ust. 28 Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas nr IX-751 (ustawy Republiki Litewskiej nr IX-751 w sprawie podatku od warto?ci dodanej) (Žin., 2002, nr 35-1271, 2002, nr 40, 2002, nr 46, 2002, nr 48), w brzmieniu zmienionym (Žin., 2004, nr 17-505, 2005, nr 81-2944, zwanej dalej „ustaw? o podatku VAT”), w nast?puj?cy sposób definiuje poj?cie „podatnik zidentyfikowany dla celów podatku VAT”:

„[Podmiot] zarejestrowany jako podatnik VAT przez organ ds. podatkowych oraz podmiot zidentyfikowany w inny sposób dla potrzeb podatku VAT, je?eli posiada odpowiedni numer identyfikacyjny z wy??czeniem identyfikacji dla celów zrycza?towanego zwrotu podatku VAT”.

11 W ?wietle art. 41 ustawy o podatku VAT:

„1. Bez uszczerbku dla odmiennych postanowie? niniejszego rozdzia?u, dostawy towarów s? opodatkowane stawk? 0%, gdy towary s? przewo?one poza obszarem Wspólnot Europejskich przez ich dostawc? lub przez osob? trzeci? na jego rzecz.

[...]”.

12 Artyku? 57 ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. Jedynie podatnicy zidentyfikowani dla celów podatku VAT maj? prawo do odliczenia, z wy??czeniem podatników obj?tych sekcj? 5 rozdzia?u XII tej ustawy. [...]

[...]

3. Osoby, które maj? prawo do odliczenia podatku VAT, mog? skorzysta? z mo?liwo?ci niewykonania tego prawa”.

13 W ?wietle art. 58 ustawy o podatku VAT:

„1. Podatnik zidentyfikowany dla celów podatku VAT mo?e odliczy? naliczony podatek VAT i/lub VAT od przywozu w odniesieniu do towarów i/lub us?ug nabytych i/lub przywiezionych, w przypadku gdy towary te i/lub us?ugi wykorzystywane s? przy nast?puj?cej dzia?alno?ci podatnika VAT:

1) dostawie towarów i/lub ?wiadczeniu us?ug, od których pobiera si? VAT;

2) dostawie towarów i/lub ?wiadczeniu us?ug poza terytorium pa?stwa, które na podstawie niniejszej ustawy nie by?yby zwolnione z VAT, je?eli mia?yby miejsce na terytorium krajowym. Warunek ten nie ma zastosowania w odniesieniu do us?ug ubezpieczeniowych i/lub finansowych wskazanych w art. 28 niniejszej ustawy ?wiadczonych poza Wspólnotami Europejskimi.

[...]”.

14 Artyku? 63 ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. Podatnik zidentyfikowany dla celów podatku mo?e zgodnie z przepisami niniejszego rozdzia?u i w granicach wskazanych w niniejszym artykule odliczy? naliczony podatek VAT i/lub VAT od przywozu towarów i/lub us?ug nabytych i/lub przywiezionych przed dat? zarejestrowania jako podatnik VAT, pod warunkiem ?e b?d? one wykorzystane przez podatnika VAT w ramach dzia?alno?ci okre?lonej w art. 58 ust. 1 niniejszej ustawy.

[...]”.

15 Zgodnie z art. 71 ustawy o podatku VAT:

„[...]

3. Podatnik zagraniczny powinien zarejestrować się jako podatnik VAT za pośrednictwem zakładu na terytorium krajowym, a jeżeli nie ma zakładu, za pośrednictwem przedstawiciela podatkowego w Republice Litewskiej. Wymóg ten nie dotyczy podatników z siedzibą w innych państwach członkowskich, którzy mogą być bezpośrednio zarejestrowani jako podatnicy VAT. Podatnik zagraniczny nie ma obowiązku zarejestrowania się jako podatnik VAT, jeżeli działalność jego na terytorium krajowym ogranicza się do:

[...]

3) dostarczania towarów i/lub świadczenia usług, w odniesieniu do których na mocy niniejszej ustawy obowiązuje stawka 0% podatku VAT [...].”

16 Artykuł 117 ustawy o podatku VAT ma następujące brzmienie:

„1. Podatnik zagraniczny ma prawo złożyć wniosek o zwrot podatku VAT zapłaconego w Republice Litewskiej tylko wtedy, gdy w okresie, w którym podatek VAT – o którego zwrot wnosi – został zapłacony, spełnia następujące przesłanki:

1) nie posiada siedziby w Republice Litewskiej, a jeżeli jest osobą fizyczną, jego miejsce zamieszkania nie znajduje się w Republice Litewskiej; i

2) nie wykonywał na obszarze krajowym działalności, która na mocy niniejszej ustawy podlega podatkowi VAT, chyba że niniejszy artykuł stanowi inaczej.

[...]”.

17 Artykuł 147 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas nr IX-2112 (ustawy Republiki Litewskiej nr IX-2112 o ordynacji podatkowej) (Žin., 2004, nr 63-2243), w brzmieniu zmienionym (Žin., 2007, nr 80-3220, 2008, nr 131-5036, zwanej dalej „ordynacją podatkową”) stanowi:

„Spory podatkowe badać centralny organ podatkowy, Mokestinė ginčų komisija [przed Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisja ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej)] oraz sądy”.

18 Zgodnie z art. 148 ordynacji podatkowej:

„1. Mokestinė ginčų komisija [przed Lietuvos Respublikos vyriausybės] jest osobą prawną prawa publicznego finansowaną z budżetu państwa.

2. Zadaniem Mokestinė ginčų komisija [przed Lietuvos Respublikos vyriausybės] jest obiektywne badanie skargi wniesionej przez podatnika i wydanie zgodnej z prawem decyzji wraz z uzasadnieniem.

3. Mokestinė ginčų komisija [przed Lietuvos Respublikos vyriausybės] składa się z prezesa i członków. Liczba członków [tej] komisji i jej regulamin podlegają zatwierdzeniu przez rząd Republiki Litewskiej.

4. Członkowie Mokestinė ginčų komisija [przed Lietuvos Respublikos vyriausybės] powoływani są na okres sześciu lat. Powołuje ich rząd Republiki Litewskiej na wspólny wniosek ministra

finansów i ministra sprawiedliwości. Na członków [tej] komisji mogą zostać mianowane jedynie osoby posiadające nienaganną reputację, stopień magistra z zakresu finansów, prawa lub ekonomii lub odpowiednik tych kwalifikacji w ramach studiów wyższych oraz co najmniej 3 lata doświadczenia zawodowego z dziedziny podatków, ceł lub prawa spółek. Członkowie [tej] komisji muszą być obywatelami Republiki Litewskiej.

5. Członek Mokestinis komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] może być odwołany przed upływem kadencji, jeżeli:

- 1) złoży dymisję;
- 2) przestanie być obywatelem Republiki Litewskiej;
- 3) jest nieobecny w pracy ze względu na czasową niezdolność nieprzerwanie przez ponad 120 dni kalendarzowych lub ponad 140 dni w okresie dwunastu miesięcy lub gdy komisja lekarska lub komisja ds. niezdolności do pracy uzna, że jest on niezdolny do wykonywania swoich obowiązków;
- 4) zostanie skazany prawomocnym wyrokiem sądowym za bardzo poważne lub poważne przestępstwo lub przestępstwo przeciwko własności, prawom i interesom majątkowym, praktyce handlowej lub biznesowej albo systemowi finansowemu;
- 5) w sposób rażący nie wywodzi się ze swoich obowiązków służbowych.

6. Praca członków Mokestinis komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] w [tej] komisji powinna być głównym zatrudnieniem i podlega wynagrodzeniu zgodnie z postanowieniami ustawy w sprawie zatrudnienia polityków i urzędników państwowych. Członek komisji może być zatrudniony jedynie w [tej] komisji; może on także prowadzić działalność akademicką i naukową.

7. Z dniem wygaśnięcia kadencji członek Mokestinis komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] sprawuje swoją funkcję do dnia mianowania nowego członka.

[...]”.

19 Zgodnie z art. 151 ordynacji podatkowej:

„Mokestinis komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] rozpatruje następujące spory:

- 1) spory podatkowe pomiędzy podatnikiem a centralnym organem podatkowym;
- 2) spory podatkowe pomiędzy podatnikiem a centralnym organem podatkowym w przedmiocie decyzji wydanych przez ten organ w następstwie rozpatrzenia skargi wniesionej przez podatnika na decyzje lokalnego organu podatkowego;
- 3) spory podatkowe pomiędzy podatnikiem a centralnym organem podatkowym, w przypadku gdy organ ten nie wydał decyzji w terminie przewidzianym w niniejszej ustawie”.

20 W świetle art. 158 ordynacji podatkowej:

„Po upływie terminu ustalonego w niniejszej ustawie na wniesienie skargi, decyzja wydana przez centralny organ podatkowy lub Mokestinis komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] staje się wiążąca dla stron sporu i osób trzecich, których spór dotyczy”.

21 Artyku? 159 ordynacji podatkowej stanowi:

„1. Podatnik, który nie zgadza si? z decyzj? centralnego organu podatkowego lub Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] dotycz?c? sporu podatkowego, ma prawo wniesienia skargi do s?du na t? decyzj?.

2. Centralny organ podatkowy ma tak?e prawo wnie?? skarg? na decyzj? Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s], ale tylko w przypadkach gdy centralny organ podatkowy i ta komisja, orzekaj?c w przedmiocie sporu podatkowego (lub w trakcie danego sporu), opowiadaj? si? za odmienn? wyk?adni? przepisów ustawy lub innych aktów prawnych.

[...]

4. Skargi na decyzje centralnego organu podatkowego lub tej komisji rozpatruje Vilniaus apygardos administraciniam? teismas (regionalny s?d administracyjny w Wilnie).

[...]”.

22 W ?wietle pkt 4 Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Mokestini? gin?? komisijos nuostatos) przyj?tego decyzj? nr 1119 rz?du litewskiego z dnia 2 wrze?nia 2004 r. (Žin., 2004, nr 136-4947, zwanego dalej „regulaminem wewn?trznym”):

„Wykonuj?c swoje obowi?zki, Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] przestrzega konstytucji Republiki Litewskiej, ordynacji podatkowej, innych ustaw, aktów prawnych i niniejszego regulaminu”.

23 Punkty 26 i 27 regulaminu wewn?trznego stanowi? w szczeg?lno?ci:

„26. Spory s? rozpatrywane na posiedzeniach Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s]. [...]

Cz?onek [tej] komisji nie bierze udzia?u w rozpatrywaniu sporu podatkowego i powinien zosta? z niego wykluczony (lub powinien sam zrezygnowa? z udzia?u), je?eli bezpo?rednio lub po?rednio interesuje go wynik tej sprawy, je?eli ??cz? go rodzinne lub inne bliskie wi?zi ze stron? sporu podatkowego lub je?eli by? zatrudniony w przedsi?biorstwie uczestnicz?cym w sporze podatkowym i min??y mniej ni? 3 lata od zako?czenia stosunku pracy lub je?eli istniej? inne okoliczno?ci, które mog? mie? wp?yw na bezstronno?? cz?onka [tej] komisji. Cz?onek [tej] komisji powinien poinformowa? komisj? o takiej okoliczno?ci. Uczestnicy sporu podatkowego mog? tak?e wnie?? sprzeciw. Nale?y poda? uzasadnienie i wnie?? sprzeciw przed posiedzeniem, na którym Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] rozpatruje skarg?. Komisja [ta] wyda oddzieln? decyzj? w sprawie wykluczenia jej cz?onka.

27. Podatnik (lub jego pe?nomocnik) i pe?nomocnicy organu podatkowego otrzymuj? wezwanie na posiedzenie Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s]. Bierze w nim udzia? tak?e sekretarz; t?umacz, urz?dnicy komisji, którzy badali spraw?, i eksperci maj? te? prawo uczestnictwa. Je?eli strony sporu nie bior? udzia?u w posiedzeniu, skarga jest rozpatrywana bez nich. Je?eli przed rozpocz?ciem badania skargi na posiedzeniu, Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] otrzyma wniosek od ww. osób o odroczenie badania skargi ze wzgl?dów, które komisja [ta] uwa?a za istotne, wówczas ma ona prawo uwzgl?dni? wniosek.

[...]”.

## Spór przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

24 Spór przed sądem krajowym dotyczy zasadniczo kwestii, czy spółka Nidera może odliczyć podatek VAT zapłacony przy zakupie na Litwie towarów wywiezionych do państw trzecich, zważywszy że nie była zidentyfikowana jako podatnik VAT na Litwie w chwili dokonania przez nią czynności handlowych.

25 Pomiędzy lutym i majem 2008 r. spółka Nidera nabyła na Litwie pszenicę od dostawców produktów rolnych. Cztery zapłaconej ceny stanowiła kwota 11 743 258,71 LTL (ok. 3,4 mln EUR) zaksięgowana i przekazana dostawcom z tytułu podatku VAT. Następnie, pomiędzy lutym i majem 2008 r., spółka Nidera sprzedała całość tej pszenicy do państw trzecich: Algierii i Turcji, stosując zerową stawkę podatku VAT zgodnie z art. 49 ustawy o podatku VAT.

26 W dniu 12 sierpnia 2008 r. spółka Nidera zarejestrowała się jako podatnik VAT na Litwie. W deklaracji VAT za okres od 12 do 31 sierpnia 2008 r. spółka ta zadeklarowała naliczony podatek VAT w wysokości 11 743 259 LTL i zażądała zwrotu tej kwoty od Skarbu Państwa. Zatem, wystąpiła ona o możliwość odliczenia podatku VAT naliczonego od towarów nabytych na Litwie i wywiezionych do państw trzecich przed jej identyfikacją jako podatnika VAT.

27 Decyzją z dnia 16 stycznia 2009 r., utrzymaną w mocy w dniu 19 marca 2009 r., państwowy inspektorat podatkowy dla okręgu wileńskiego stwierdził, że spółka Nidera nie miała prawa do odliczenia naliczonego VAT, ponieważ przedmiotowe towary zostały już sprzedane i zatem nie będą już wykorzystywane dla potrzeb jej czynności opodatkowanych podatkiem VAT.

28 Spółka Nidera wniosła w dniu 14 kwietnia 2009 r. skargę do Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Decyzją z dnia 22 czerwca 2009 r. ta ostatnia oddaliła wniesioną skargę i przychyliła się do stanowiska inspektoratu podatkowego dla okręgu wileńskiego. W świetle tej decyzji wyjącznie podatnicy zidentyfikowani dla celów podatku VAT mają prawo do odliczenia i nawet jeżeli przepisy krajowe nie zobowiązują spółki Nidera do rejestracji jako podatnika VAT na Litwie, to powinna ona jednak dokonać zgłoszenia, jeżeli chciała otrzymać zwrot naliczonego podatku VAT.

29 W dniu 29 lipca 2009 r. spółka Nidera wniosła odwołanie do Mokestinė ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės. W odwołaniu tym podniosła, że nie była zobowiązana do zarejestrowania się na Litwie jako podatnik VAT, zgodnie z art. 71 ust. 3 ustawy o podatku VAT, ponieważ miała status podatnika zagranicznego, a jej działalność polegała wyjącznie na dostarczaniu towarów do państw trzecich, do czego zastosowanie miała zerowa stawka podatku. Zdaniem spółki Nidera okoliczności, że skorzystała ona z możliwości niedokonywania na Litwie identyfikacji dla celów podatku VAT, nie powinna mieć wpływu na jej prawo do odliczenia tego podatku.

30 W swym postanowieniu odsyłającym Mokestinė ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės rozważyła kwestię, czy przepisy ustawy o podatku VAT, w świetle których, aby uzyskać uprawnienie do odliczenia, zainteresowany podmiot musi nie tylko wykonywać działalność podlegającą opodatkowaniu i posiadać odpowiednie dokumenty, lecz być również formalnie zidentyfikowany na Litwie dla celów podatku VAT, są zgodne z dyrektywą 2006/12 i ogólnymi zasadami systemu podatku VAT, w świetle których podatek ten jest podatkiem konsumpcyjnym, dla którego odliczenie jest elementem fundamentalnym.

31 W tych okolicznościach Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės postanovė, a) zawiesi postępowanie i przedłożę Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy ustawodawstwo, zgodnie z którym prawo do odliczenia podatku VAT przysuguje jedynie podatnikom VAT, tzn. podmiotom zarejestrowanym dla potrzeb podatku VAT w państwie członkowskim (w tym przypadku na Litwie) na podstawie obowiązujących procedur, jest zgodne z przepisami dyrektywy 2006/112 [...] regulującymi prawo do odliczenia VAT?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy jest to zgodne z ogólnymi zasadami dotyczącymi prawa do odliczenia VAT ustanowionymi w dyrektywie 2006/112 [...], gdy takie ustawodawstwo przewiduje, że podatnik VAT ma prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i/lub podatku VAT od przywozu w odniesieniu do nabytych towarów i/lub świadczonych usług przed datą zarejestrowania jako podatnik VAT tylko w przypadku, gdy towary te będą wykorzystane w ramach opodatkowanej podatkiem VAT działalności tego podatnika VAT, co oznacza, że nie może on odliczyć naliczonego podatku VAT i/lub podatku VAT od przywozu w odniesieniu do nabytych towarów i/lub świadczonych usług przed datą zarejestrowania jako podatnik VAT, jeżeli towary te zostały wcześniej wykorzystane w ramach tej działalności?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

32 W zakresie w jakim sąd krajowy zwraca się do Trybunału o rozstrzygnięcie w przedmiocie zgodności z przepisami prawa Unii ustawodawstwa będącego przedmiotem sporu w sprawie przed sądem krajowym, należy przypomnieć, że jakkolwiek w ramach postępowania prejudycjalnego Trybunał nie jest właściwy do rozstrzygania w przedmiocie zgodności ustawodawstwa krajowego z rzeczonymi przepisami, to Trybunał wielokrotnie orzeka, iż jest właściwy do udzielenia sądowi krajowemu wszelkich wskazówek w zakresie wykładni tego prawa, umożliwiających temu sądowi ocenę powyższej zgodności, w celu wydania orzeczenia w sprawie przed nim (wyrok z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie C-118/08 Transportes Urbanos y Servicios Generales, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Zważywszy na okoliczności faktyczne sporu przed sądem krajowym, pytania przedstawione przez sąd krajowy należy rozumieć w ten sposób, że zasadniczo dotyczy kwestii, czy wykładni dyrektywy 2006/112 należy dokonywać w ten sposób, iż sprzeciwia się, by podatnik VAT, który spełnia materialnoprawne przesłanki odliczenia podatku VAT, mógł zostać pozbawiony możliwości skorzystania ze swego prawa do odliczenia przez ustawodawstwo krajowe, które zakazuje odliczenia podatku VAT zapłaconego przy zakupie towarów, gdy ten podatnik nie dokonał identyfikacji dla celów podatku VAT przed wykorzystaniem tych towarów w ramach swojej działalności podlegającej opodatkowaniu.

### *W przedmiocie dopuszczalności*

34 Rząd litewski kwestionuje status Mokestinių ginčų komisijaprie Lietuvos Respublikos vyriausybės, jako sądu, wskazując, że komisja ta nie jest niezawisła. Jest ona bowiem związana ze strukturą organizacyjną ministerstwa finansów, któremu przedstawia sprawozdania roczne i z którym zobowiązana jest współpraca.

35 W tym względzie należy przypomnieć, że – zgodnie z utrwalonym orzecznictwem – w celu rozstrzygnięcia, czy organ odsyłający posiada charakter sądu w rozumieniu art. 234 WE, Trybunał kieruje się wszelkimi danymi, takimi jak podstawa prawna organu, jego stały charakter, obligatoryjny charakter jego jurysdykcji, kontradiktoryjność postępowania, stosowanie przez organ przepisów prawa oraz niezawisłość (wyrok z dnia 17 września 1997 r. w sprawie C-54/96

Dorsch Consult, Rec. s. I-4961, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy, z art. 148 ust. 2 ordynacji podatkowej wynika, że zadaniem Mokestinių komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės jest bezstronne rozpatrywanie odwołań podatników i podejmowanie decyzji zgodnie z prawem i w uzasadniony sposób. Zgodnie z tym art. 148 ust. 4, członkowie tej komisji są powoływani na sześć lat i powinni mieć nienaganną reputację. Zgodnie z rzeczonym art. 148 ust. 6 członkowie tej komisji nie mogą mieć innego zatrudnienia. Wreszcie, art. 26 regulaminu wewnętrznego przewiduje procedurę wyłączenia członka komisji w razie konfliktu interesów.

37 Należy zauważyć, że przepisy te dają Mokestinių komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės niezawisłość niezbędną dla uznania jej za sąd w rozumieniu art. 234 WE. Okoliczności, że komisja ta jest powołana ze struktur organizacyjnych ministerstwa finansów i przedstawia coroczne sprawozdania temu ministerstwu, nie podważa tego wniosku.

38 Co się tyczy obowiązku współpracy z ministerstwem finansów, rzędnik litewski, zapytany o to na rozprawie, wskazał, że nie są mu znane przypadki, w których Mokestinių komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės otrzymałaaby z ministerstwa instrukcje lub wskazówki co do rozważania, które byoby pożyteczne w konkretnej sprawie. W tych okolicznościach, istnienie takiego ogólnego obowiązku współpracy nie jest niezgodne z niezawisłością tej komisji w stosunku do wspomnianego ministerstwa.

39 Co do pozostałych argumentów, to z przepisów krajowych przytoczonych w pkt 17–23 niniejszego wyroku wynika, że Mokestinių komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės spełnia pozostałe kryteria kwalifikacji jako organu sądowego, wskazane w orzecznictwie Trybunału przytoczonym w pkt 35 niniejszego wyroku.

40 W świetle powyższego należy stwierdzić, że Mokestinių komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės jest sądem w rozumieniu art. 234 WE i że niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

#### *Co do istoty*

41 Należy stwierdzić, że państwa członkowskie mogą ograniczyć prawo do odliczenia podatku VAT wyjątkowo w przypadkach wyraźnie przewidzianych w dyrektywie 2006/112 (zob. analogicznie wyroki: z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 4797, pkt 16, 17; z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795, pkt 27; a także z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. s. I-1, pkt 16).

42 Ponadto, Trybunał orzekł w kontekście systemu odwrotnego obciążenia, że podstawowa zasada neutralności podatku VAT wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeżeli podatnik nie spełni niektórych wymagań formalnych (wyroki: z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 Ecotrade, Zb.Orz. s. I-3457, pkt 63; z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-392/09 Uszodaépítő, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 39). W konsekwencji, jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik, jako odbiorca danej usługi, jest zobowiązany z tytułu podatku VAT, to nie mogą one nakładać dodatkowych warunków dotyczących przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (ww. wyroki: w sprawie Ecotrade, pkt 64; w sprawie Uszodaépítő, pkt 40).

43 W świetle tych zasad należy dokonać analizy pytań postawionych przez sąd krajowy.

44 W tym zakresie z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że podatnik ma prawo do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego w państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika i są wykorzystywane na potrzeby jego opodatkowanej działalności.

45 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, spółka Nidera dokonała wywozu do państw trzecich całej spornej pszenicy zakupionej na Litwie, z zastosowaniem zerowej stawki podatku VAT, zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami krajowymi.

46 Bezsporne jest, że w tych okolicznościach, spółka Nidera korzysta z przewidzianego w art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego od tych towarów na Litwie. Zgodnie z art. 167 tej dyrektywy prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

47 Zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 wykonanie prawa do odliczenia na podstawie art. 168 lit. a) tej dyrektywy w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, jest uzależnione od jednej przesłanki formalnej dotyczącej posiadania faktury sporządzonej zgodnie z art. 220–236 i 238–240 tej dyrektywy.

48 Bez wątpienia podatnicy są równie zobowiązani do zgłoszenia rozpoczęcia, zmian i zakończenia działalności zgodnie z przepisami przyjętymi w tym zakresie przez państwa członkowskie na podstawie art. 213 dyrektywy 2006/112. Jednakże Trybunał orzekł już, że taki przepis nie upoważnia państw członkowskich, w razie braku zgłoszenia, do odroczenia wykonania prawa do odliczenia do momentu rzeczywistego rozpoczęcia zwykłego wykonywania opodatkowanych czynności lub do pozbawienia podatnika możliwości wykonywania tego prawa (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 *Gabalfriśa i in.*, Rec. s. I-1577, pkt 51).

49 Ponadto, Trybunał orzekł już, że przepisy, do których przyjęcia państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów i nie mogą podważać neutralności podatku VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 *Collée*, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 W konsekwencji identyfikacja, o której mowa w art. 214 dyrektywy 2006/112, jak również obowiązki wynikające z art. 213 tej dyrektywy, przytoczone w pkt 48 niniejszego wyroku, nie stanowi aktu konstytutywnego dla prawa do odliczenia, które powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, lecz stanowi wymóg formalny dla celów kontroli.

51 W świetle powyższego nie można utrudniać podatnikowi VAT wykonywania jego prawa do odliczenia z tego względu, że nie został zidentyfikowany dla celów podatku VAT przed wykorzystaniem towarów zakupionych w ramach swej działalności podlegającej opodatkowaniu.

52 Bezsprzecznie, podatnik, który nie przestrzega wymogów formalnych ustanowionych w dyrektywie 2006/112, może podlegać sankcjom administracyjnym zgodnie z krajowymi przepisami wdrażającymi te dyrektywy do prawa krajowego. Ponadto, jak słusznie zauważyła Komisja, gdyby prawo do odliczenia podatku VAT nie podlegało żadnym ograniczeniom czasowym, pewno prawa nie byłaby w pełni respektowana. Obowiązek podatników w zakresie identyfikacji dla celów podatku VAT zostałby bowiem pozbawiony treści, gdyby państwa członkowskie nie były uprawnione do wyznaczenia rozsądnego terminu w tym zakresie.

53 W sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy spółka Nidera nie była zobowiązana do uzyskania identyfikacji dla celów podatku VAT na Litwie, zgodnie z art. 71 ust. 3 ustawy o podatku VAT, nawet jeżeli w świetle art. 63 ust. 1 tej ustawy podatnicy mogą odliczyć podatek VAT, wyjącznie jeżeli dokonają rejestracji dla celów podatku VAT. W zakresie w jakim spółka Nidera musiała uzyskać identyfikację dla celów podatku VAT, by skorzystać ze swego prawa do odliczenia, należy stwierdzić, że uczyniła to w terminie krótszym niż sześć miesięcy po dokonaniu czynności powodujących powstanie prawa do odliczenia, a zatem w rozsądnym terminie.

54 Mając na względzie ogół powyższych rozważań, na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że wykładni dyrektywy 2006/112 powinno się dokonywać w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, by podatnik VAT, który spełnia materialnoprawne przesłanki odliczenia tego podatku, zgodnie z przepisami tej dyrektywy, i który uzyskał identyfikację dla celów podatku VAT w rozsądnym terminie od wykonania czynności uprawniających go do odliczenia, mógł zostać pozbawiony możliwości wykonywania tego prawa przez ustawodawstwo krajowe, które zakazuje odliczania podatku VAT zapłaconego przy nabyciu towarów z tego względu, że podatnik ten nie uzyskał identyfikacji dla celów podatku VAT przed ich wykorzystaniem w ramach swej działalności podlegającej opodatkowaniu.

### **W przedmiocie kosztów**

55 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

**Wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy dokonywać w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, by podatnik podatku od wartości dodanej, który spełnia materialnoprawne przesłanki odliczenia tego podatku, zgodnie z przepisami tej dyrektywy, i który uzyskał identyfikację dla celów podatku od wartości dodanej w rozsądnym terminie od wykonania czynności uprawniających go do odliczenia, mógł zostać pozbawiony możliwości wykonywania tego prawa przez ustawodawstwo krajowe, które zakazuje odliczania podatku od wartości dodanej zapłaconego przy nabyciu towarów z tego względu, że podatnik ten nie uzyskał identyfikacji dla celów podatku od wartości dodanej przed ich wykorzystaniem w ramach swej działalności podlegającej opodatkowaniu.**

Podpisy

\* Język postępowania: litewski.