

Mål C-385/09

Nidera Handelscompagnie BV

mot

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(begäran om förhandsavgörande från

Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės)

”Direktiv 2006/112/EG – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt – Nationell lagstiftning enligt vilken det saknas avdragsrätt för varor som har sålts vidare före identifieringen av den beskattningsbara personen”

Sammanfattning av domen

1. *Begäran om förhandsavgörande – Anhängiggörande vid domstolen – Nationell domstol i den mening som avses i artikel 234 EG – Begrepp*

(Artikel 234 EG)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Den beskattningsbara personens skyldigheter*

(Rådets direktiv 2006/112)

1. För att bedöma om det hänskjutande organet är en domstol i den mening som avses i artikel 234 EG, beaktar domstolen ett antal omständigheter, nämligen om organet är upprättat enligt lag, om det är av stadigvarande karaktär, om dess jurisdiktion är av tvingande art, om förfarandet är kontradiktoriskt, om organet tillämpar rättsregler samt om det har en oberoende ställning.

Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (litauisk nämnd för skattetvister), som har i uppgift att göra en objektiv prövning av överklaganden som lämnas in av skattskyldiga och därvid fatta lagenliga och motiverade beslut, uppfyller dessa kriterier.

(se punkterna 35, 36 och 40)

2. Direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det utgör hinder för att en beskattningsbar person som uppfyller de materiella villkoren för att få göra avdrag för mervärdesskatt enligt direktivets bestämmelser, och som anmäler sig för mervärdesskatt inom rimlig tid efter att ha genomfört de transaktioner som gav upphov till avdragsrätten, fråntas möjligheten att utöva avdragsrätten med stöd av nationell lagstiftning som förbjuder avdrag för mervärdesskatt som har betalats i samband med inköp av varor för det fall den beskattningsbara personen inte har anmält sig för mervärdesskatt innan varorna används i den beskattningsbara personens beskattningsbara verksamhet.

Det anges nämligen i artikel 178 a i direktiv 2006/112 att det endast finns ett formkrav för att få

utöva rätten till avdrag enligt artikel 168 a i direktivet, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, och det är att den beskattningsbara personen ska innehålla en faktura som har utställts i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238–240 i direktivet. De beskattningsbara personerna är visserligen också skyldiga enligt artikel 213 i direktiv 2006/112 att uppge när deras ekonomiska verksamhet som beskattningsbara personer inleds, förändras eller upphör, och därmed följa de bestämmelser som medlemsstaterna har antagit för detta ändamål. En sådan bestämmelse ger dock på intet sätt medlemsstaterna rätt att, i fall då någon deklaration inte ingetts, skjuta upp möjligheten att utnyttja avdragsrätten till dess att de beskattade transaktionerna faktiskt regelbundet börjar äga rum eller att beröva den beskattningsbara personen möjligheten att utnyttja denna rätt. Vidare får de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 273 i direktiv 2006/112, i syfte att säkerställa riktig uppbörd av skatt och till förebyggande av skatteundandragande, inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften, och de får inte äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet. Det betyder att den identifiering som föreskrivs i artikel 214 i direktiv 2006/112 inte – lika lite som uppfyllandet av de skyldigheter som anges i artikel 213 i samma direktiv – utgör någon förutsättning för avdragsrätten – vilken inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar –, utan att det är fråga om ett formkrav som fyller en kontrollfunktion. Således kan en beskattningsbar person inte hindras från att utöva sin avdragsrätt på grund av att vederbörande inte har anmält sig för mervärdesskatt innan denne använde de varor som den hade förvärvat inom ramen för sin beskattade verksamhet.

(se punkterna 47–51 och 54 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 21 oktober 2010 (*)

”Direktiv 2006/112/EG – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt – Nationell lagstiftning enligt vilken det saknas avdragsrätt för varor som har sålts vidare före identifieringen av den beskattningsbara personen”

I mål C-385/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Mokestinių ginamas komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Litauen) genom beslut av den 21 september 2009, som inkom till domstolen den 29 september 2009, i målet

Nidera Handelscompagnie BV

mot

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász och J. Malenovský,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 1 juli 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Nidera Handelscompagnie BV, genom I. Misiunas,
- Litauens regering, genom R. Mackevičienė, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Steiblytė och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Nidera Handelscompagnie BV (nedan kallat Nidera) och Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (den nationella skattemyndigheten vid Republiken Litauens finansministerium). Målet rör rätten till avdrag för mervärdesskatt som har betalats i samband med inköp i Litauen av varor som har exporterats till tredjeland.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Följande föreskrivs i artikel 9.1 i direktiv 2006/112:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

4 I artikel 167 i direktivet anges följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

5 Enligt artikel 168 i direktivet gäller följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

..."

6 Artikel 178 i direktivet har följande lydelse:

"För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

..."

7 I artikel 213 i direktiv 2006/112 anges följande:

"1. Varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.

..."

8 I artikel 214.1 i ovannämnda direktiv föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera följande personer:

..."

c) Varje beskattningsbar person som inom medlemsstaternas respektive territorium gör gemenskapsinterna förvärv av varor avsedda för transaktioner som han genomför utanför deras territorium och som har samband med sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket.

..."

9 Artikel 273 direktivet har följande lydelse:

"Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3."

Nationell rätt

10 Artikel 2 punkt 28 i Republiken Litauens lag nr IX-751 om mervärdesskatt (Lietuvos

Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas n° IX-751, Žin., 2002, n° 35-1271, 2002, n° 40, 2002, n° 46, 2002, n° 48), i dess ändrade lydelse (Žin., 2004, n° 17-505, 2005, n° 81-2944) (nedan kallad mervärdesskattelagen), innehåller följande definition av en person som har identifierats som beskattningsbar person:

"Såsom beskattningsbar person ska förstås en person som av skattemyndigheten har registrerats för mervärdesskatt, inbegripet all identifiering med avseende på mervärdesskatt, om personen har ett vederbörligt identitetsnummer, med undantag för identifiering av personer enligt reglerna om mervärdesskattekomensation."

11 Artikel 41 i mervärdesskattelagen innehåller följande bestämmelse:

"1. Om inte annat föreskrivs i förevarande kapitel ska en skattesats på 0 procent tillämpas på leverans av varor när leverantören eller en tredje part som agerar för dennes räkning för ut varorna ur Europeiska gemenskaperna.

..."

12 Artikel 57 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

"1. Endast personer som identifierats som beskattningsbara personer har rätt att dra av mervärdesskatt, förutom dem som omfattas av bestämmelserna i avdelning 5, kapitel XII, i denna lag. ...

...

3. Personer som har rätt att dra av mervärdesskatt kan välja att inte utöva denna rättighet."

13 Enligt artikel 58 i mervärdesskattelagen gäller följande:

"1. Personer som identifierats som beskattningsbara personer ska ha rätt att dra av ingående mervärdesskatt och/eller mervärdesskatt på import såvitt avser varor och/eller tjänster som förvärvats och/eller importerats om varorna och/eller tjänsterna är avsedda att användas av den beskattningsbara personen för någon av följande transaktioner:

- 1) beskattningsbar leverans av varor och/eller beskattningsbart tillhandahållande av tjänster,
- 2) leverans av varor och/eller tillhandahållande av tjänster utanför landet om sådan leverans av varor och/eller tillhandahållande av tjänster inte skulle vara undantagen från mervärdesskatteplikt enligt denna lag om leveransen eller tillhandahållandet hade skett inom landet. Detta gäller inte tillhandahållanden utanför Europeiska gemenskaperna av sådana försäkringstjänster och/eller finansiella tjänster som avses i artikel 28 i denna lag,

..."

14 Artikel 63 i mervärdesskattelagen lyder enligt följande:

"1. De personer som identifierats som beskattningsbara personer ska ha rätt att, i enlighet med bestämmelserna i detta kapitel och med de begränsningar som föreskrivs i denna artikel, dra av ingående mervärdesskatt och/eller mervärdesskatt på import avseende varor och/eller tjänster som förvärvats och/eller importerats innan personerna i fråga registrerade sig för mervärdesskatt under förutsättning att de ska användas av de beskattningsbara personerna för någon av de transaktioner som angetts i artikel 58 punkt 1 i denna lag.

...”

15 Artikel 71 i mervärdesskattelagen innehåller följande bestämmelse:

” ...

3. En utländsk beskattningsbar person ska registrera sig för mervärdesskatt genom ett etableringsställe i landet och, om ett sådant etableringsställe saknas, genom ett särskilt utsett skatteombud i Litauen. Kravet att utse ett skatteombud gäller inte beskattningsbara personer hemmahörande i andra medlemsstater som kan registrera sig direkt för mervärdesskatt. En utländsk beskattningsbar person är inte skyldig att registrera sig för mervärdesskatt om den enbart bedriver någon av följande verksamheter i landet:

...

3) leverans av varor och/eller tillhandahållande av tjänster för vilka en mervärdesskattesats på 0 procent är tillämplig enligt denna lag, ...”

16 Artikel 117 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1. En utländsk beskattningsbar person ska ha rätt att ansöka om återbetalning av mervärdesskatt som betalats in i Litauen enbart under förutsättning att personen, under den period då den mervärdesskatt som ansökan om återbetalning avser betalades,

1) inte hade något etableringsställe i Litauen eller, om det är en fysisk person, inte var bosatt i Litauen, och

2) inte bedrev någon verksamhet i landet som är beskattningsbar enligt denna lag, såvida inget annat föreskrivs i denna artikel.

...”

17 Artikel 147 i Republiken Litauens lag nr IX 2112 om skatteförvaltning (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas n° IX-2112, Žin., 2004, n° 63-2243) i dess ändrade lydelse (Žin., 2007, n° 80-3220, 2008, n° 131-5036) (nedan kallad skatteförvaltningslagen), innehåller följande bestämmelse:

”Skattetvister kan prövas av den centrala skattemyndigheten och den nämnd för skattetvister [vid regeringen i Republiken Litauen] (Mokestiniai ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]) ... samt av domstol.”

18 I artikel 148 i skatteförvaltningslagen föreskrivs följande:

”1. Mokestiniai ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] ska vara en offentlig juridisk person som finansieras genom statsbudgeten.

2. Mokestiniai ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] ska göra en objektiv prövning av överklaganden som lämnas in av skattskyldiga och därvid fatta lagenliga och motiverade beslut.

3. Mokestiniai ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] ska utgöras av nämndens ordförande och andra nämndledamöter. Det totala antalet ledamöter och nämndens stadgar ska godkännas av Republiken Litauens regering.

4. Ledamöter i Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] ska utses för en tid av sex år. De ska utses av Republiken Litauens regering efter en gemensam rekommendation från finansministern och justitieministern. Till ledamot av nämnden får endast utses personer med oklanderligt anseende, som innehar antingen en masterexamen inom finansvetenskap, juridik eller ekonomi eller har en jämförbar akademisk examen samt har minst tre års arbetslivserfarenhet på området för skatte-, tull- eller bolagsrätt. Ledamöter av nämnden måste vara medborgare i Republiken Litauen.

5. Regeringen får entlediga en ledamot före mandatperiodens utgång om denne

1) avsäger sig uppdraget,

2) förlorar sitt litauiska medborgarskap,

3) är frånvarande från arbetet på grund av tillfällig arbetsoförmåga i över 120 kalenderdagar i sträck eller över 140 dagar under de senaste tolv månaderna, eller en medicinsk nämnd eller invaliditetsnämnd fastslår att han eller hon är oförmögen att utföra sina uppgifter,

4) i fall av ett lagakraftvunnet domstolsavgörande enligt vilket ledamoten åläggs en påföljd för ett grovt eller mycket grovt brott eller för egendomsbrott, brott som rör egendomsrättigheter eller egendomsintressen eller brott mot ekonomin och handeln eller mot finanssystemet,

5) grovt åsidosätter sina skyldigheter i arbetet.

6. Arbetet som nämndledamot ska anses utgöra ledamöternas huvudsakliga sysselsättning och de ska erhålla ersättning enligt det förfarande som fastställts i lag om lön till statliga politiker och statstjänstemän. En nämndledamot får inte inneha någon annan anställning, men får bedriva vetenskaplig verksamhet eller utbildningsverksamhet.

7. När mandatperioden har löpt ut ska nämndledamoten fortsätta sitt arbete till dess en ny ledamot utses.

...”

19 Följande anges i artikel 151 i skatteförvaltningslagen:

”Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] är behörig att pröva följande tvister:

1) skattetvister mellan en skattskyldig och den centrala skattemyndigheten,

2) skattetvister mellan en skattskyldig och den centrala skattemyndigheten som rör beslut som meddelats av den centrala skattemyndigheten efter prövning av en skattskyldigs överklagande av den lokala skattemyndighetens beslut,

3) skattetvister mellan en skattskyldig och den centrala skattemyndigheten när den centrala skattemyndigheten har underlåtit att fatta beslut inom de tidsfrister som föreskrivits i denna lag.”

20 Följande bestämmelse återfinns i artikel 158 i skatteförvaltningslagen:

”När den föreskrivna tidsfristen för att överklaga ett beslut som meddelats i skattetvisten löpt ut, ska beslutet av den centrala skattemyndigheten eller Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] vara bindande för parterna och för tredje man som berörs av tvisten.”

21 Artikel 159 i skatteförvaltningslagen har följande lydelse:

"1. En skattskyldig ska ha rätt att överklaga ett beslut som meddelats i skattetvisten av den centrala skattemyndigheten eller Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] till domstol.

2. Den centrala skattemyndigheten ska också ha rätt att överklaga ett beslut som fattats av Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s], men bara när den centrala skattemyndigheten och Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] vid avgörandet (eller under förfarandets gång) har olika uppfattningar om tolkningen av bestämmelser i lagar eller andra rättsakter.

...

4. Överklaganden av beslut som meddelats av den centrala skattemyndigheten eller Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s]) ska prövas av Vilniaus apygardos administracinis teismas.

..."

22 I punkt 4 i stadgarna för Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Mokestini? gin?? komisijos nuostatos), antagna genom Republiken Litauens regerings beslut nr 1119 av den 2 september 2004 (Žin., 2004, n° 136-4947) (nedan kallade stadgarna), föreskrivs följande:

"I sin verksamhet ska Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] iaktta Republiken Litauens grundlag, skatteförvaltningslagen, andra lagar och rättsakter samt dessa stadgar."

23 Punkterna 26 och 27 i stadgarna har följande lydelse:

"26. Överklaganden ska prövas av Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] vid sammanträde. ...

En ledamot av nämnden får inte delta i prövningen av en skattetvist, och ska uteslutas från (eller avsäga sig befattning med) densamma om vederbörande har ett direkt eller indirekt intresse av tvistens utgång, har anknytning till någon av parterna i skattetvisten genom familjeband eller ett nära släktskap eller har varit anställd av ett företag som deltar i skattetvisten och det var mindre än tre år sedan anställningsförhållandet tog slut eller det finns andra omständigheter som kan påverka nämndledamotens opartiska ställning. Ledamoten ska informera nämnden om sådana omständigheter. Deltagare i skattetvisten kan också framföra en invändning mot ledamotens deltagande med angivande av skälen för densamma. Invändningen ska framställas innan tvisten prövas vid nämndens sammanträde. Nämnden ska anta ett särskilt beslut om att en eller flera ledamöter ska uteslutas från prövningen.

27. Den skattskyldiga personen (eller dennes ombud) och ombud för skattemyndigheten ska kallas till nämndens sammanträde. Registratorn ska vara närvarande under sammanträdet. En tolk, nämndens specialister som har förberett ärendet och sakkunniga ska också ha rätt att delta. Om någon av tvistens parter inte kommer till sammanträdet får överklagandet prövas i partens frånvaro. Om nämnden före sammanträdet vid vilket prövningen ska ske mottar en begäran från dessa personer om att prövningen ska senareläggas med hänvisning till skäl som nämnden anser vara av betydelse, ska nämnden ha rätt att besluta att prövningen ska ske vid ett senare tillfälle.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

24 Målet vid den nationella domstolen handlar om huruvida Nidera har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som har betalats i samband med inköp i Litauen av varor som har exporterats till tredjeländer med hänsyn till att bolaget inte hade anmält sig för mervärdesskatt i Litauen vid tidpunkten för handelstransaktionerna.

25 Mellan februari och maj 2008 förvärvade Nidera vete i Litauen från leverantörer av jordbruksprodukter för vilket bolaget betalade 11 743 259 LTL (ungefär 3,4 miljoner euro) i mervärdesskatt till nämnda leverantörer. Därefter exporterade Nidera mellan februari och maj 2008 allt vete till tredjeländer, närmare bestämt Algeriet och Turkiet, och tillämpade därvid en skattesats på 0 procent i enlighet med artikel 49 i mervärdesskattelagen.

26 Den 12 augusti 2008 registrerades Nidera för mervärdesskatt i Litauen. I mervärdesskattedeklarationen för perioden från och med den 12 augusti 2008 till och med den 31 augusti 2008 deklarerade Nidera ingående mervärdesskatt om 11 743 259 LTL och begärde att staten skulle återbetala samma belopp. Bolaget begärde således att få utnyttja rätten att dra av mervärdesskatt som betalats för varor som förvärvats i Litauen och exporterats till tredjeländer innan bolaget identifierades som en beskattningsbar person.

27 Skatteinspektionen för distriktet Vilnius fattade den 16 januari 2009 ett beslut, som bekräftades den 19 mars samma år, i vilket den fann att Nidera inte hade rätt att dra av den ingående mervärdesskatten därför att de varor som avdraget för mervärdesskatt avsåg inte längre skulle användas för bolagets beskattningsbara transaktioner eftersom de redan hade sålts.

28 Nidera överklagade det beslutet till Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos den 14 april 2009. Genom beslut av den 22 juni 2009 avslog sistnämnda myndigheten överklagandet och godtog den ståndpunkt som hade intagits av skatteinspektionen för distriktet Vilnius. Den slog fast att endast de som har identifierats som beskattningsbara personer har rätt att dra av mervärdesskatt samt att även om Nidera inte har någon skyldighet enligt nationell lagstiftning att registrera sig som beskattningsbar person i Litauen måste bolaget göra det om det vill få tillbaka ingående mervärdesskatt.

29 Nidera överklagade till Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s den 29 juli 2009. I överklagandet gjorde bolaget gällande att det i enlighet med artikel 71 punkt 3 i mervärdesskattelagen inte hade någon skyldighet att registrera sig som beskattningsbar person i Litauen, eftersom det utgjorde en utländsk beskattningsbar person och dess verksamhet uteslutande utgjordes av leverans av varor till tredjeländer med tillämpning av en skattesats på 0 procent. Enligt Nidera kan den omständigheten att bolaget utnyttjade sin rätt att inte anmäla sig för mervärdesskatt i Litauen inte medföra att det fråntas rätten att göra avdrag för mervärdesskatt.

30 I beslutet om hänskjutande ställer Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s sig frågan huruvida bestämmelserna i mervärdesskattelagen, enligt vilka vederbörande inte bara ska bedriva en beskattningsbar verksamhet och inneha de föreskrivna handlingarna, utan också måste ha anmält sig formellt för mervärdesskatt i Litauen för att ha rätt att göra avdrag för mervärdesskatt, är förenliga med direktiv 2006/112 och med de allmänna principerna i mervärdesskattesystemet, enligt vilka mervärdesskatt är en konsumtionsskatt och rätten att dra av densamma är av grundläggande betydelse.

31 Mot denna bakgrund beslutade Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos

vyriausyb?s att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Är lagstiftning enligt vilken rätten att dra av mervärdesskatt endast tillkommer personer som har identifierats som beskattningsbara – det vill säga beskattningsbara personer som i enlighet med gällande föreskrifter har registrerat sig som beskattningsbara personer i en medlemsstat (i detta fall Litauen) – förenlig med bestämmelserna i direktiv 2006/112 ... angående rätten att dra av mervärdesskatt?

2) Om svaret på den första frågan är ja, är sådan lagstiftning förenlig med de i direktiv 2006/112 ... fastlagda allmänna principerna om rätten att dra av mervärdesskatt, om den innehåller bestämmelser enligt vilka en person som har identifierats som beskattningsbar har rätt att dra av ingående mervärdesskatt och/eller mervärdesskatt på import för varor och/eller tjänster som förvärvats innan den beskattningsbara personen identifierades enbart under förutsättning att varorna ska användas i en för mervärdesskatt beskattningsbar verksamhet som bedrivs av den beskattningsbara personen, det vill säga att ingående mervärdesskatt (på import) inte får dras av med avseende på varor och tjänster som förvärvats innan personen i fråga identifierades, om varorna redan har använts i nämnda verksamhet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

32 Den nationella domstolen har hemställt att EU-domstolen ska ange huruvida en sådan lagstiftning som är i fråga i det nationella målet är förenlig med unionsrättens regler. Det ska i detta avseende erinras om att det inte ankommer på EU-domstolen att i ett förfarande angående begäran om förhandsavgörande ta ställning till huruvida nationella rättsregler är förenliga med unionsrätten. EU-domstolen har däremot vid upprepade tillfällen slagit fast att den är behörig att tillhandahålla den nationella domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som denna kan behöva för att pröva huruvida den nationella rätten är förenlig med unionsrätten i syfte att kunna döma i det mål som anhängiggjorts vid den (dom av den 26 januari 2010 i mål C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, REU 2010, s. I-0000, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

33 Med hänsyn till bakgrunden till det nationella målet konstaterar EU-domstolen att den nationella domstolen har ställt tolkningsfrågorna för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det utgör hinder för att en beskattningsbar person som uppfyller de materiella villkoren för att få göra avdrag för mervärdesskatt enligt direktivets bestämmelser fråntas möjligheten att utöva avdragsrätten med stöd av nationell lagstiftning som förbjuder avdrag för mervärdesskatt som har betalats i samband med inköp av varor för det fall den beskattningsbara personen inte har anmält sig för mervärdesskatt innan varorna används i den beskattningsbara personens beskattningsbara verksamhet.

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning

34 Den litauiska regeringen har ifrågasatt om Mokestinų ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės kan anses utgöra en domstol med hänvisning till att den enligt regeringen inte har en oberoende ställning. Nämnden är knuten till finansministeriets organisation, och den är skyldig att avlägga årliga rapporter till detta ministerium och att samarbeta med det.

35 Det framgår av fast rättspraxis att vid bedömningen av huruvida ett organ utgör en domstol i den mening som avses i artikel 234 EG, beaktar EU-domstolen ett antal omständigheter, såsom huruvida organet är upprättat enligt lag, är av stadigvarande karaktär, om dess jurisdiktion är av tvingande art, om förfarandet är kontradiktoriskt, om organet tillämpar rättsregler och huruvida det har en oberoende ställning (dom av den 17 september 1997 i mål C-54/96, Dorsch Consult, REG 1997, s. I-4961, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

36 Det framgår i det nationella målet att Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės enligt artikel 148 punkt 2 i skatteförvaltningslagen har i uppgift att göra en objektiv prövning av överklaganden som lämnas in av skattskyldiga och därvid fatta lagenliga och motiverade beslut. Det framgår av artikel 148 punkt 4 att nämndens ledamöter ska utses för en tid av sex år och bestå av personer med oklanderligt anseende. Enligt artikel 148 punkt 6 får nämndens ledamöter inte ha någon annan anställning. Slutligen konstaterar EU-domstolen att det i artikel 26 i nämndens stadgar föreskrivs ett förfarande för att utesluta ledamöter från nämnden vid eventuella intressekonflikter.

37 Dessa bestämmelser innebär att Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės är tillräckligt oberoende för att kunna betraktas som en domstol i den mening som avses i artikel 234 EG. Den omständigheten att nämnden är organisatoriskt knuten till finansministeriet och är skyldig att avlägga årliga rapporter till ministeriet föranleder inte någon annan bedömning.

38 Under förhandlingen uppgav den litauiska regeringen – som svar på de frågor den fick om nämndens skyldighet att samarbeta med finansministeriet – att den inte kände till några fall där Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės hade erhållit instruktioner eller anvisningar från ministeriet om den önskvärda utgången i ett visst mål. Således är den allmänna samarbetskyldigheten inte heller oförenlig med nämndens oberoende ställning i förhållande till ministeriet.

39 Vidare framgår det av den nationella lagstiftningen som återges ovan i punkterna 17–23 att Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės uppfyller de övriga kriterier för att ett organ ska betraktas som domstol som har uppställts i den praxis från EU-domstolen som nämns ovan i punkt 35.

40 Mot bakgrund av det ovan anförda ska Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės anses utgöra en domstol i den mening som avses i artikel 234 EG, och begäran om förhandsavgörande kan således tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

41 Medlemsstaterna kan endast begränsa rätten till avdrag för mervärdesskatt i de fall som uttryckligen föreskrivs i direktiv 2006/112 (se, analogt, dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike, REG 1988, s. 4797, punkterna 16 och 17, svensk specialutgåva, volym 9, s. 599), av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 27, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299, och av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 16).

42 Domstolen har tidigare, i mål där bestämmelserna om omvänd skattskyldighet var tillämpliga, slagit fast att den ingående mervärdesskatten måste få dras av enligt den grundläggande principen om skatteneutralitet när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (dom av den 8 maj 2008 i de förenade målen C-95/07 och C-96/07, Ecotrade, REG 2008, s. I-3457, punkt 63, och

av den 30 september 2010 i mål C-392/09, *Uszodaépítő*, REU 2010, s. I-0000, punkt 39). Om skatteförvaltningen förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den beskattningsbara personen är skyldig till mervärdesskatt i egenskap av mottagare av de aktuella transaktionerna, kan den inte uppställa sådana ytterligare villkor för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som kan leda till att avdragsrätten över huvud taget inte blir utnyttjad (dom i de ovannämnda förenade målen *Ecotrade*, punkt 64, och i det ovannämnda målet *Uszodaépítő*, punkt 40).

43 Domstolen kommer att pröva den nationella domstolens tolkningsfrågor med tillämpning av dessa principer.

44 Det framgår av artikel 168 a i direktiv 2006/112 att en beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i en medlemsstat för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas honom av en annan beskattningsbar person och som används för den beskattade verksamheten.

45 I beslutet om hänskjutande anges att Nidera har exporterat allt det vete som bolaget hade förvärvat i Litauen till tredjeländer och tillämpat en mervärdesskattesats om 0 procent på dessa varor i enlighet med nationell rätt.

46 Under dessa förhållanden åtnjuter Nidera den avdragsrätt som avses i artikel 168 a i direktiv 2006/112 vad beträffar den mervärdesskatt som bolaget har betalat för dessa varor i Litauen. Enligt artikel 167 i direktivet inträder avdragsrätten vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

47 Det anges i artikel 178 a i direktiv 2006/112 att det endast finns ett formkrav för att få utöva rätten till avdrag enligt artikel 168 a i direktivet, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, och det är att den beskattningsbara personen ska inneha en faktura som har utställts i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238–240 i direktivet.

48 De beskattningsbara personerna är visserligen också skyldiga enligt artikel 213 i direktiv 2006/112 att uppge när deras ekonomiska verksamhet som beskattningsbara personer inleds, förändras eller upphör, och därmed följa de bestämmelser som medlemsstaterna har antagit för detta ändamål. Domstolen har emellertid redan slagit fast att en sådan bestämmelse på intet sätt ger medlemsstaterna rätt att, i fall då någon deklaration inte ingetts, skjuta upp möjligheten att utnyttja avdragsrätten till dess att de beskattade transaktionerna faktiskt regelbundet börjar äga rum eller att beröva den beskattningsbara personen möjligheten att utnyttja denna rätt (se, analogt, dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, *Gabalfrisa m.fl.*, REG 2000, s. I-1577, punkt 51).

49 Domstolen har dessutom redan slagit fast att de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 273 i direktiv 2006/112, i syfte att säkerställa riktig uppbörd av skatt och till förebyggande av skatteundandragande, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften och inte får äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet (se, analogt, dom av den 27 september 2007 i mål C-146/05, *Collée*, REG 2007, s. I-7861, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

50 Det betyder att den identifiering som föreskrivs i artikel 214 i direktiv 2006/112 inte – lika lite som uppfyllandet av de skyldigheter som anges i artikel 213 i samma direktiv och som nämns ovan i punkt 48 – utgör någon förutsättning för avdragsrätten – vilken inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar – utan att det är fråga om ett formkrav som fyller en kontrollfunktion.

51 Således kan en beskattningsbar person inte hindras från att utöva sin avdragsrätt på grund av att vederbörande inte har anmält sig för mervärdesskatt innan denne använde de varor som den hade förvärvat inom ramen för sin beskattade verksamhet.

52 En beskattningsbar person som inte uppfyller de formkrav som uppställs i direktiv 2006/112 kan visserligen åläggas en administrativ sanktion i enlighet med de nationella bestämmelser som införlivar direktivet med nationell rätt. Kommissionen har dessutom rätt när den påpekar att rättssäkerheten inte skulle kunna garanteras fullt ut om det inte fanns någon tidsgräns för utövandet av rätten till avdrag för mervärdesskatt. Skyldigheten för de beskattningsbara personerna att anmäla sig för mervärdesskatt skulle kunna förlora sitt innehåll om medlemsstaterna inte hade rätt att införa en rimlig tidsfrist för detta ändamål.

53 Vad gäller målet vid den nationella domstolen hade Nidera emellertid inte någon skyldighet att anmäla sig för mervärdesskatt i Litauen enligt artikel 71 punkt 3 i mervärdesskattelagen, även om det anges i artikel 63 punkt 1 i samma lag att beskattningsbara personer endast har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt om de förfar på detta sätt. Nidera var således tvunget att anmäla sig för mervärdesskatt för att kunna utöva avdragsrätten. Domstolen konstaterar att bolaget anmälde sig mindre än sex månader efter att ha genomfört de transaktioner som gav upphov till avdragsrätten och således inom rimlig tid.

54 Av vad som anförts följer att tolkningsfrågorna ska besvaras på följande sätt. Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det utgör hinder för att en beskattningsbar person som uppfyller de materiella villkoren för att få göra avdrag för mervärdesskatt enligt direktivets bestämmelser, och som anmäler sig för mervärdesskatt inom rimlig tid efter att ha genomfört de transaktioner som gav upphov till avdragsrätten, frångår möjligheten att utöva avdragsrätten med stöd av nationell lagstiftning som förbjuder avdrag för mervärdesskatt som har betalats i samband med inköp av varor för det fall den beskattningsbara personen inte har anmält sig för mervärdesskatt innan varorna används i den beskattningsbara personens beskattningsbara verksamhet.

Rättegångskostnader

55 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det utgör hinder för att en beskattningsbar person som uppfyller de materiella villkoren för att få göra avdrag för mervärdesskatt enligt direktivets bestämmelser, och som anmäler sig för mervärdesskatt inom rimlig tid efter att ha genomfört de transaktioner som gav upphov till avdragsrätten, frångår möjligheten att utöva avdragsrätten med stöd av nationell lagstiftning som förbjuder avdrag för mervärdesskatt som har betalats i samband med inköp av varor för det fall den beskattningsbara personen inte har anmält sig för mervärdesskatt innan varorna används i den beskattningsbara personens beskattningsbara verksamhet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: litauiska.