DOMSTOLENS DOM (TREDJE AFDELING)

21. oktober 2010*

I sag C-385/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Litauen) ved afgørelse af 21. september 2009, indgået til Domstolen den 29. september 2009, i sagen:

Nidera Handelscompagnie BV

mod

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász og J. Malenovský,

* Processprog: litauisk.

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 1. juli 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Nidera Handelscompagnie BV ved I. Misiūnas

— den litauiske regering ved R. Mackevičienė, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved A. Steiblytė og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af bestemmelser i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Nidera Handelscompagnie BV (herefter »Nidera«) og Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (statens skattemyndighed under Republikken Litauens finansministerium) vedrørende ret til at fradrage merværdiafgift (herefter »moms«) erlagt i forbindelse med køb af varer i Litauen, der er blevet udført til tredjelande.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

4 Direktivets artikel 167 fastsætter:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

5 Direktivets artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]«

6 Direktivets artikel 178 bestemmer:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag — for så vidt angår levering af varer og ydelser — være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240

[…]«

7 Artikel 213 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»1. Enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig.

[…]«

8 Direktivets artikel 214, stk. 1, fastsætter:

»Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at følgende personer kan identificeres med et individuelt registreringsnummer:

[…]

c) enhver afgiftspligtig person, der på medlemsstaternes respektive område foretager erhvervelser af varer inden for Fællesskabet med henblik på transaktioner, der falder ind under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed, og som han udfører uden for dette område.

[…]«

9 Artikel 273 i nævnte direktiv har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Nationale bestemmelser

10 Artikel 2, nr. 28), i Republikken Litauens lov nr. IX-751 om merværdiafgift (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nr. IX-751, Žin., 2002, nr. 35-1271, 2002, nr. 40, 2002, nr. 46, 2002, nr. 48), med senere ændringer (Žin., 2004, nr. 17-505, 2005, nr. 81-2944, herefter »momsloven«), definerer »momspligtig person« på følgende måde:

»en person, der af skattemyndigheden er registreret som en momspligtig person, herunder enhver anden identificering med henblik på moms, hvis denne person har et gyldigt identifikationsnummer, dog ikke identificeringen med henblik på momskompensationsordningen«.

11 Momslovens artikel 41 bestemmer:

»1. Levering af varer beskattes med en nulsats, når varerne transporteres uden for De Europæiske Fællesskaber af leverandøren eller for hans regning af en tredjemand, medmindre andet er bestemt i dette kapitel.

[…]«

12 Momslovens artikel 57 har følgende ordlyd:

»1. Alene de momspligtige personer, som ikke er omfattet af bestemmelserne i denne lovs kapitel XII, afdeling 5, har ret til at fradrage moms. […]

[…]

3. Personer med ret til at fradrage moms kan vælge ikke at udøve denne ret.«

13 Momslovens artikel 58 bestemmer:

»1. En momspligtig person skal have ret til at fradrage indgående moms og/eller importmoms på varer og/eller tjenesteydelser, som er erhvervet og/eller importeret, hvis disse varer og/eller tjenesteydelser skal anvendes i følgende virksomhed udført af denne person:

1) levering af momspligtige varer og/eller momspligtige tjenesteydelser

2) levering af varer og/eller tjenesteydelser uden for det nationale område, når det af bestemmelserne i denne lov følger, at sådan levering af varer og/eller tjenesteydelser ikke ville være momsfritaget, hvis denne skete inden for det nationale område. Dette krav gælder ikke i forhold til levering af forsikringsydelser og/eller finansielle tjenesteydelser uden for De Europæiske Fællesskaber som omhandlet i denne lovs artikel 28

[…]«

14 Momslovens artikel 63 bestemmer:

»1. En momspligtig person kan i henhold til bestemmelserne i dette kapitel og med de i denne artikel opstillede begrænsninger fradrage indgående moms og/eller importmoms på varer og/eller tjenesteydelser, som er erhvervet og/eller importeret forud for

tidspunktet for dennes registrering som momspligtig, forudsat at den momspligtige person vil anvende varerne og/eller tjenesteydelserne inden for rammerne den virksomhed, som er omhandlet i denne lovs artikel 58, stk. 1.

[…]«

15 Momslovens artikel 71 bestemmer:

»[…]

3. En udenlandsk afgiftspligtig person skal registrere sig som en momspligtig person gennem et forretningssted på det nationale område, og hvis ikke et sådant forretningssted eksisterer, via en i Litauen udpeget skatterepræsentant. Kravet om at få udpeget en skatterepræsentant gælder ikke i forhold til afgiftspligtige personer, som er etableret i en anden medlemsstat og direkte kan registreres som momspligtig. En udenlandsk afgiftspligtig person er ikke forpligtet til at registrere sig som momspligtig, hvis han kun udfører følgende virksomhed på det nationale område:

[…]

3) levering af varer og/eller tjenesteydelser, som i henhold til nærværende lov er pålagt moms efter nulsatsen, […]«

16 Momslovens artikel 117 er affattet således:

»1. En udenlandsk afgiftspligtig person har kun ret til at indgive ansøgning om tilbagebetaling af moms, der er betalt i Republikken Litauen, hvis han i den periode, for hvilken der søges om tilbagebetaling af momsen, opfylder følgende krav:

1) Han havde ikke noget forretningssted i Litauen, og, hvis der er tale om en fysisk person, hans bopæl var ikke i Litauen.

2) Han udøvede ikke nogen form for virksomhed på det nationale område, som i henhold til denne lov er momspligtig, medmindre andet er bestemt i denne artikel.

[…]«

17 Artikel 147 i Republikken Litauens lov nr. IX-2112 om skatteforvaltning (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas nr. IX-2112, Žin., 2004, nr. 63-2243), med senere ændringer (Žin., 2007, nr. 80-3220, 2008, nr. 131-5036, herefter »skatteforvaltningsloven«), bestemmer:

»Skattetvister prøves af den centrale skattemyndighed, Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (kommissionen for skattetvister ved Republikken Litauens regering)] […] og af domstolene.«

18 Skatteforvaltningslovens artikel 148 bestemmer:

»1. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] er en offentligretlig juridisk person, som finansieres over statsbudgettet.

2. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės'] formål er at underkaste skatteyderes klager en objektiv prøvelse og at træffe en lovlig og begrundet afgørelse.

3. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] består af en formand og dens øvrige medlemmer. Kommissionens samlede antal medlemmer og dens vedtægter fastsættes af regeringen.

4. Medlemmerne af Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] udnævnes for en periode af seks år. Medlemmerne udnævnes af regeringen efter finansministerens og justitsministerens fælles indstilling. Som medlem af kommissionen kan alene udnævnes personer, der har et uplettet ry, der har en kandidatgrad inden for finansområdet, jura eller økonomi eller har en anden længerevarende uddannelse med tilsvarende kvalifikationer samt arbejdserfaring på ikke mindre end tre år inden for områderne skat, told eller selskabsret. Kommissionens medlemmer skal være litauiske statsborgere.

5. Et medlem af Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] kan af regeringen afsættes inden udløbet af dennes mandatperiode, hvis

1) medlemmet nedlægger sit mandat

2) medlemmet mister sit litauiske statsborgerskab

3) medlemmet grundet midlertidig uarbejdsdygtighed er fraværende i mere end 120 kalenderdage i træk eller mere end 140 dage inden for de seneste tolv måneder, eller et læge- eller invaliditetsudvalg konkluderer, at medlemmet ikke længere er i stand til at varetage sine opgaver

4) medlemmet ved endelig dom idømmes straf for en forsætlig, alvorlig eller meget alvorlig forbrydelse, en forbrydelse mod ejendomsretten, formuerettigheder eller -interesser, en økonomisk og handelsrelateret forbrydelse eller en forbrydelse mod det finansielle system

5) medlemmet gør sig skyldig i alvorlig forsømmelse af sine arbejdsopgaver.

6. Det arbejde, som medlemmerne af Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] udfører, skal anses for deres primære erhverv, og de skal aflønnes i henhold til proceduren i loven om aflønning af statens politikere og embedsmænd. Et medlem må ikke udøve andre offentlige hverv end sit embede i kommissionen. Dog er det tilladt at udføre videnskabeligt arbejde og at undervise.

7. Ved udløbet af mandatperioden fortsætter et medlem af Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] sit arbejde indtil udnævnelsen af et nyt medlem.

[…]«

19 Skatteforvaltningslovens artikel 151 bestemmer:

»Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] forelægges:

1) skattetvister, der opstår mellem en skatteyder og den centrale skattemyndighed

2) skattetvister mellem en skatteyder og den centrale skattemyndighed angående afgørelser truffet af den centrale skattemyndighed efter en af skatteyderen indbragt klage over afgørelser truffet af den lokale skattemyndighed

3) skattetvister mellem en skatteyder og den centrale skattemyndighed, når den centrale skattemyndighed ikke inden for den i nærværende lov fastsatte frist har truffet afgørelse.«

20 Skatteforvaltningslovens artikel 158 bestemmer:

»Efter udløbet af den i denne lov fastsatte klagefrist skal den afgørelse, som den centrale skattemyndighed eller Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] har truffet, være bindende for tvistens parter og for de af tvisten berørte tredjemænd.«

21 Skatteforvaltningslovens artikel 159 er affattet således:

»1. En skatteyder, som vil anfægte en afgørelse truffet af den centrale skattemyndighed eller af Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės], har ret til at indbringe afgørelsen for domstolene.

2. Den centrale skattemyndighed har ligeledes ret til at indbringe en af Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] truffen afgørelse, dog kun i tilfælde, hvor den centrale skattemyndighed og kommissionen i deres skattetvistafgørelse (eller under sagsforløbet) anlægger forskellige fortolkninger af lovbestemmelser eller andre retsakter.

[…]

4. Klager over afgørelser truffet af den centrale skattemyndighed eller kommissionen undersøges af Vilniaus apygardos administraciniame teismas.

[…]«

22 I punkt 4 i vedtægterne for Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Mokestinių ginčų komisijos nuostatos), bekræftet ved den litauiske regerings afgørelse nr. 1119 af 2. september 2004 (Žin., 2004, nr. 136-4947, herefter »vedtægterne«), bestemmes følgende:

»I udførelsen af sit arbejde skal Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] overholde Republikken Litauens forfatning, skatteforvaltningsloven, andre love og retsakter samt disse vedtægter.«

23 Vedtægternes punkt 26 og 27 bestemmer bl.a. følgende:

»26. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] prøver klager under kommissionens møder. […]

Et medlem af kommissionen kan ikke deltage i efterprøvelsen af en skattetvist og skal udelukkes fra deltagelse (eller skal erklære sig selv inhabil), hvis han direkte eller indirekte har interesser i sagens udfald, hvis han står i relation til en part i skattetvisten gennem familiebånd, nært forhold eller ved at have været arbejdstager i den virksomhed, som måtte være part i skattetvisten, og der er forløbet mindre end tre år siden ansættelsesforholdet sluttede, eller hvis der forligger andre omstændigheder, der på nogen måde kan påvirke et kommissionsmedlems upartiskhed. Et kommissionsmedlem skal underrette kommissionen om sådanne forhold. Parter i skattetvisten

kan også rejse indsigelse. En indsigelse skal begrundes og rejses før tvistens prøvelse under møde i Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]. Kommissionen træffer afgørelse om udelukkelse af dens medlem(mer) ved særskilt beslutning.

27. Skatteyderen (eller dennes repræsentanter) og repræsentanter for skattemyndigheden inviteres til at deltage i mødet i Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]. Sekretæren deltager i kommissionens møde. En tolk, kommissionens specialister, som har forberedt sagen, og sagkyndige skal også have adgang til at deltage. Hvis tvistens parter ikke deltager i mødet, prøves tvisten i deres fravær. Hvis Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės], inden prøvelsen af tvisten under mødet, fra de nævnte personer og af grunde, som kommissionen anser for væsentlige, modtager en anmodning om at udsætte prøvelsen af tvisten, kan kommissionen udsætte prøvelsen.

[…]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

24 Tvisten i hovedsagen omhandler nærmere bestemt spørgsmålet, om Nidera er berettiget til at fradrage moms erlagt i forbindelse med køb af varer i Litauen, der er blevet udført til tredjelande, idet selskabet ikke var registreret som momspligtigt i Litauen, da handelstransaktionerne fandt sted.

25 Mellem februar og maj 2008 købte Nidera hvede i Litauen af leverandører af landbrugsprodukter. Af den betalte pris repræsenterede 11 743 259 LTL (ca. 3,4 mio. EUR) den moms, som var bogført af og betalt til leverandørerne. Mellem februar og maj 2008 udførte Nidera al hveden til tredjelande, Algeriet og Tyrkiet, under anvendelse af moms efter nulsatsen som fastsat i momslovens artikel 49.

26 Den 12. august 2008 blev Nidera registreret som momspligtig i Litauen. I sin momsangivelse for perioden fra den 12. august 2008 til den 31. august 2008 deklarerede Nidera indgående moms på 11 743 259 LTL og anmodede skattemyndighederne om tilbagebetaling af dette beløb. Selskabet anmodede således om at måtte gøre brug af sin ret til at fradrage momsen på varer erhvervet i Litauen og eksporteret til tredjelande før selskabets registrering som momspligtigt.

27 Statens skattemyndighed for Vilnius-distriktet traf ved afgørelse af 16. januar 2009, som blev bekræftet den 19. marts, beslutning om, at Nidera ikke var berettiget til at fradrage nævnte indgående moms, eftersom varerne, for hvilke der var anmodet om fradrag for den indgående moms, ikke ville blive anvendt i momspligtig virksomhed, idet de allerede var blevet solgt.

28 Nidera indgav den 14. april 2009 en klage til Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Ved afgørelse af 22. juni 2009 gav sidstnævnte afslag på denne klage og godkendte det standpunkt, som statens skattemyndighed for Vilnius-distriktet havde indtaget. Ifølge denne afgørelse er det alene momspligtige, der har ret til at fradrage denne afgift, og selv om den nationale lovgivning ikke forpligtede Nidera til at lade sig registrere som momspligtig i Litauen, skulle selskabet alligevel have taget dette skridt, såfremt det ønskede at få tilbagebetalt indgående moms.

29 Nidera indbragte den 29. juli 2009 sagen for Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės. I sin klage anførte Nidera, at selskabet i henhold til momslovens artikel 71, stk. 3, ikke skulle registrere sig som momspligtig i Litauen, eftersom det var udenlandsk afgiftspligtigt, og dets virksomhed alene var levering af varer til tredjelande, i forhold til hvilken transaktion der gjaldt en moms efter nulsatsen. Selskabet var af den opfattelse, at dets brug af sin ret til ikke at lade sig registrere som momspligtig i Litauen ikke kunne føre til, at det mistede sin ret til at fradrage moms.

30 Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės spørger nærmere bestemt i sin forelæggelsesafgørelse, om bestemmelserne i momsloven — der som betingelse for at opnå ret til at fradrage moms ikke blot opstiller krav om udøvelse af en afgiftspligtig virksomhed og besiddelse af de foreskrevne dokumenter, men også om den afgiftspligtige persons formelle registrering som momspligtig i Litauen — er i overensstemmelse med direktiv 2006/112 og forenelig med de generelle principper i momsordningen, hvorefter moms er en forbrugsafgift, og at et grundlæggende element heri er retten til at fradrage momsen.

31 Under disse omstændigheder har Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er retsforskrifter, hvorefter alene momspligtige personer — dvs. afgiftspligtige personer, der i en medlemsstat (i dette tilfælde Litauen) er registreret som momspligtige i henhold til de dér gældende retsforskrifter — har ret til at fradrage moms, forenelig med bestemmelserne i direktiv 2006/112[…] angående retten til at fradrage moms?

2) Hvis det første spørgsmål besvares bekræftende, er det da foreneligt med de generelle principper om retten til at fradrage moms, som er fastsat i direktiv 2006/112[...], at sådanne retsforskrifter bestemmer, at en momspligtig person kun har ret til at fradrage indgående moms og/eller importmoms på varer og/eller tjenesteydelser, som er erhvervet før tidspunktet for hans registrering som momspligtig, i det tilfælde hvor disse varer vil blive anvendt i hans momspligtige virksomhed, hvilket indebærer, at indgående moms (ved import) på varer og tjenesteydelser erhvervet før tidspunktet for hans registrering som momspligtig ikke kan fradrages, hvis disse varer allerede er blevet anvendt i virksomheden?«

Om de præjudicielle spørgsmål

32 For så vidt som den forelæggende ret anmoder Domstolen om at udtale sig om, hvorvidt bestemmelser i national ret som de i hovedsagen omhandlede er forenelige med reglerne i EU-retten, bemærkes, at selv om det inden for rammerne af den præjudicielle procedure ikke tilkommer Domstolen at udtale sig om, hvorvidt bestemmelser i national ret er forenelige med nævnte regler, har den gentagne gange fastslået, at den er beføjet til at forsyne den forelæggende ret med alle under EU-retten henhørende fortolkningsbidrag, som gør det muligt for den forelæggende ret at vurdere spørgsmålet om forenelighed med henblik på bedømmelse af den sag, der er indbragt for den (dom af 26.1.2010, sag C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, Sml. I, s. 635, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

33 Under hensyn til de faktiske omstændigheder i hovedsagen må spørgsmålene, som den forelæggende ret har forelagt, forstås således, at der hermed nærmere bestemt ønskes oplyst, om direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en momspligtig, der opfylder de materielle betingelser for at fradrage moms efter bestemmelserne i dette direktiv, kan fratages muligheden for at udøve fradragsretten

ifølge national lovgivning, som forbyder fradrag for moms erlagt i forbindelse med køb af varer, når den afgiftspligtige ikke har ladet sig momsregistrere, før varerne anvendes i hans afgiftspligtige virksomhed.

Om formaliteten

34 Den litauiske regering har rejst tvivl om, hvorvidt Mokestinių ginčų komisijaprie Lietuvos Respublikos vyriausybės kan anses for at være en ret, henset til, at denne kommission ikke er uafhængig. Den er nemlig organisatorisk tilknyttet finansministeriet, som den skal aflægge årlig rapport til og samarbejde med.

35 I denne henseende bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at Domstolen for at bedømme, om det organ, der forelægger en sag, er en ret ifølge artikel 234 EF, tager en hel række forhold i betragtning, nemlig om organet er oprettet ved lov, har permanent karakter, virker som obligatorisk retsinstans, anvender en kontradiktorisk sagsbehandling, træffer afgørelse på grundlag af retsregler, og om det er uafhængigt (dom af 17.9.1997, sag C-54/96, Dorsch Consult, Sml. I, s. 4961, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

36 Det fremgår af hovedsagen, at Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės ifølge skatteforvaltningslovens artikel 148, stk. 2, har til opgave at underkaste skatteyderes klager en objektiv prøvelse og at træffe en lovlig og begrundet afgørelse. I henhold til artikel 148, stk. 4, udnævnes medlemmerne af kommissionen for en periode på seks år og skal være personer, der har et uplettet ry. Ifølge artikel 148, stk. 6, må medlemmerne af kommissionen ikke udøve andre offentlige hverv end deres

embede i kommissionen. Vedtægternes artikel 26 fastsætter endelig en procedure for indsigelse om et kommissionsmedlems inhabilitet i tilfælde af interessekonflikt.

37 Disse bestemmelser indebærer, at Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės har den nødvendige uafhængighed til at kunne anses for en ret i artikel 234 EF's forstand. Den omstændighed, at kommissionen organisatorisk er tilknyttet finansministeriet og skal aflægge årlig rapport til det, ændrer ikke denne vurdering.

38 Adspurgt herom under retsmødet anførte den litauiske regering vedrørende forpligtelsen til at samarbejde med finansministeriet, at den ikke havde kendskab til tilfælde, hvor Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės havde modtaget instruktioner eller anvisninger fra ministeriet om det ønskede udfald af en bestemt sag. Derfor er den generelle samarbejdsforpligtelse heller ikke uforenelig med kommissionens uafhængige stilling i forhold til ministeriet.

39 Det fremgår endvidere af den nationale lovgivning, der er gengivet i denne doms præmis 17-23, at Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės opfylder de øvrige kriterier, som er anført i Domstolens retspraksis, og som er nævnt i denne doms præmis 35, for at blive anset for en ret.

40 På denne baggrund må Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės anses for en ret i artikel 234 EF's forstand, og anmodningen om præjudiciel afgørelse kan således realitetsbehandles.

Om realiteten

41 Det bemærkes, at medlemsstaterne kun kan begrænse fradragsretten for moms i de tilfælde, som udtrykkelig er foreskrevet i direktiv 2006/112 (jf. analogt dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 16 og 17, af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 27, og af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 16).

42 Domstolen har i øvrigt i forbindelse med ordningen for omvendt betalingspligt fastslået, at det grundlæggende princip om afgiftsmæssig neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (jf. dom af 8.5.2008, forenede sager C-95/07 og C-96/07, Ecotrade, Sml. I, s. 3457, præmis 63, og af 30.9.2010, sag C-392/09, Uszodaépítö, Sml. I, s. 8791, præmis 39). Når afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at den afgiftspligtige person, som aftager i den pågældende transaktion, er momsbetalingspligtig, kan de følgelig ikke med hensyn til denne afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder (Ecotrade-dommen, præmis 64, og Uszodaépítö-dommen, præmis 40).

43 Det er i lyset af disse principper, at spørgsmålene fra den forelæggende ret skal gennemgås.

44 Det fremgår i denne henseende af artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, at en afgiftspligtig er berettiget til at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt i en medlemsstat for varer og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person, og som anvendes i hans afgiftspligtige virksomhed.

45 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Nidera har eksporteret al hveden, som selskabet havde erhvervet i Litauen, til tredjelande og anvendt en moms efter nulsatsen i henhold til gældende national ret.

46 Det er ubestridt, at Nidera under disse omstændigheder har den fradragsret, der er omhandlet i artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 for så vidt angår den moms, som selskabet har betalt for disse varer i Litauen. I henhold til direktivets artikel 167 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

47 I henhold til artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 findes der kun et formkrav for at udøve fradragsretten efter direktivets artikel 168, litra a), for så vidt angår levering af varer og tjenesteydelser, nemlig, at den afgiftspligtige er i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 220-236 samt artikel 238-240.

48 De afgiftspligtige personer har ganske vist også pligt til i henhold til artikel 213 i direktiv 2006/112 at anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af deres virksomhed i overensstemmelse med de bestemmelser, som medlemsstaterne har vedtaget i denne henseende. Domstolen har imidlertid allerede fastslået, at en sådan bestemmelse på ingen måde tillader medlemsstaterne, såfremt en anmeldelse ikke indgives, at udskyde udøvelsen af fradragsretten indtil det tidspunkt, hvor den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner faktisk påbegyndes, eller at fratage den afgiftspligtige denne ret (jf. analogt dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 51).

49 Domstolen har desuden allerede fastslået, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til artikel 273 i direktiv 2006/112 for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, og ikke må anfægte princippet om momsens neutralitet (jf. analogt dom af 27.9.2007, sag C-146/05, Collée, Sml. I, s. 7861, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

50 Følgelig udgør den identificering, der foreskrives i artikel 214 i direktiv 2006/112, ligesom de pligter, der er angivet i direktivets artikel 213, og som er nævnt i denne doms præmis 48, ikke nogen forudsætning for fradragsretten, som indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Kravet om identificering er derimod et formkrav, der opfylder en kontrolfunktion.

51 En momspligtig kan således ikke hindres i at udøve sin fradragsret på grund af, at han ikke har ladet sig momsregistrere, inden han anvendte varerne, der blev erhvervet inden for rammerne af hans afgiftspligtige virksomhed.

52 En afgiftspligtig person, der ikke overholder de formkrav, som er opstillet i direktiv 2006/112, kan ganske vist pålægges en administrativ sanktion i henhold til de nationale bestemmelser, der gennemfører dette direktiv i national ret. Kommissionen har desuden ret, når den påpeger, at retssikkerheden ikke kan sikres fuldt ud, hvis der ikke findes nogen tidsbegrænsning for udøvelsen af fradragsretten for moms. De afgiftspligtige personers pligt til at lade sig momsregistere ville miste sin betydning, hvis medlemsstaterne ikke havde ret til at fastsætte en rimelig frist herfor.

53 Hvad angår hovedsagen fremgår det imidlertid, at Nidera ikke havde pligt til at lade sig momsregistrere i Litauen i henhold til momslovens artikel 71, stk. 3, selv om det angives i samme lovs artikel 63, stk. 1, at de afgiftspligtige kun kan fradrage moms, hvis de har taget dette skridt. I det omfang det således var nødvendigt, at Nidera lod sig momsregistrere for at kunne udøve sin fradragsret, må det konstateres, at selskabet gjorde det mindre end seks måneder efter at have gennemført de transaktioner, der gav anledning til denne ret, og således inden for en rimelig frist.

54 Henset til det ovenstående, skal de forelagte spørgsmål besvares med, at direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en momspligtig, der opfylder de materielle betingelser for at fradrage moms efter bestemmelserne i dette direktiv, og som har ladet sig momsregistere inden for en rimelig frist efter gennemførelsen af transaktioner, der giver anledning til fradragsret, kan fratages muligheden for at

udøve denne ret ifølge national lovgivning, som forbyder fradrag for moms erlagt i forbindelse med køb af varer, når den afgiftspligtige ikke har ladet sig momsregistrere, før varerne anvendes i hans afgiftspligtige virksomhed.

Sagens omkostninger

55 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en merværdiafgiftspligtig, der opfylder de materielle betingelser for at fradrage merværdiafgift efter bestemmelserne i dette direktiv, og som har ladet sig registrere med hensyn til merværdiafgift inden for en rimelig frist efter gennemførelsen af transaktioner, der giver anledning til fradragsret, kan fratages muligheden for at udøve denne ret ifølge national lovgivning, som forbyder fradrag for merværdiafgift erlagt i forbindelse med køb af varer, når den afgiftspligtige ikke har ladet sig registrere med hensyn til merværdiafgift, før varerne anvendes i hans afgiftspligtige virksomhed.

Underskrifter