UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

21 päivänä lokakuuta 2010 *

Asiassa C-385/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Liettua) on esittänyt 21.9.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.9.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Nidera Handelscompagnie BV

vastaan

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ja J. Malenovský,

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.

julkisasiamies: E. Sharpston,
kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 1.7.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Nidera Handelscompagnie BV, edustajanaan I. Misiūnas,

– Liettuan hallitus, asiamiehenään R. Mackevičienė,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Steiblytė ja M. Afonso,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) säännösten tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Nidera Handelscompagnie BV (jäljempänä Nidera) ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva kansallinen verontarkastusviranomainen) ja joka koskee oikeutta vähentää Liettuassa ostettujen ja sittemmin kolmansiin maihin vietyjen tavaroiden oston yhteydessä maksettu arvonlisävero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa."

4 Kyseisen direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy."

5 Saman direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle

– –"

6 Saman direktiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

– –”

7 Direktiivin 2006/112 213 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta.

– –”

8 Saman direktiivin 214 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella seuraavat henkilöt:

– –

c) jokainen verovelvollinen, joka suorittaa jäsenvaltion alueella tavaroiden yhteisöhankintoja kyseisen alueen ulkopuolella suorittamiaan 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan kuuluvia liiketoimia varten.

– –”

9 Saman direktiivin 273 artikla kuuluu seuraavasti:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Kansallinen oikeus

10 Liettuan tasavallan arvonlisäverosta annetun lain nro IX-751 (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751; Žin., 2002, nro 35-1271; 2002, nro 40, 2002, nro 46, 2002, nro 48), sellaisena kuin se on muutettuna (Žin., 2004, nro 17-505, 2005, nro 81-2944; jäljempänä arvonlisäverolaki), 2 §:n 28 kohdassa määritellään ”rekisteröityneen arvonlisäverovelvollisen” käsite siten, että sellaisena pidetään

”jokaista, jonka veroviranomainen on rekisteröinyt arvonlisäverovelvolliseksi, mukaan lukien muu henkilön tunnistettavaksi tekeminen arvonlisäveroa varten, jos hänellä on vastaava arvonlisäverotunniste, lukuun ottamatta niitä verovelvollisia, jotka ovat saaneet kyseisen tunnisteen arvonlisäveron hyvitysjärjestelmää varten”.

11 Arvonlisäverolain 41 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Ellei jostakin tämän luvun säännöksestä muuta johdu, arvonlisäveron nollaverokantaa sovelletaan tavaroihin, jos niiden luovuttaja tai joku kolmas tämän lukuun kuljettaa ne Euroopan yhteisöjen alueen ulkopuolelle.

– –”

12 Arvonlisäverolain 57 §:n sanamuoto on seuraava:

”1. Ainoastaan rekisteröityneillä arvonlisäverovelvollisilla on oikeus vähentää arvonlisävero; tätä oikeutta ei kuitenkaan ole niillä verovelvollisilla, joihin sovelletaan tämän lain XII luvun 5 jakson säännöksiä. – –

– –

3. Ne, joilla on oikeus arvonlisäveron vähentämiseen, voivat päättää olla käyttämättä tätä oikeutta.”

13 Arvonlisäverolain 58 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Rekisteröity arvonlisäverovelvollinen voi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron ja/tai tuonnin arvonlisäveron hankkimiensa ja/tai tuomiensa tavaroiden ja/tai palvelujen osalta, jos kyseiset tavarat ja/tai palvelut on tarkoitettu käytettäväksi arvonlisäverovelvollisen seuraaviin liiketoimiin:

1) tavaroiden luovutus ja/tai palveluiden suoritus, josta kannetaan arvonlisäveroa

2) tavaroiden luovutus ja/tai palveluiden suoritus valtion alueen ulkopuolelle, jos tämän lain mukaan tällaista tavaroiden luovutusta ja/tai palveluiden suoritusta ei vapautettaisi arvonlisäverosta, jos luovutus tai suoritus tapahtuisi valtion alueella. Tätä edellytystä ei sovelleta Euroopan yhteisöjen alueen ulkopuolelle suoritettaviin tämän lain 28 §:ssä tarkoitettuihin vakuutus- ja/tai rahoituspalveluihin.

_ _”

14 Arvonlisäverolain 63 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Rekisteröitynyt arvonlisäverovelvollinen voi vähentää tämän luvun säännösten ja tässä pykälässä säädettyjen rajoitusten mukaisesti ostoihin sisältyvän arvonlisäveron ja/tai tuonnin arvonlisäveron sellaisista tavaroista ja/tai palveluista, jotka on hankittu ja/tai tuotu ennen kuin verovelvollinen on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi,

jos näitä tavaroita tai palveluita käytetään tämän lain 58 §:n 1 momentissa tarkoitettuihin liiketoimiin.

– –”

15 Arvonlisäverolain 71 §:ssä säädetään seuraavaa:

”– –

3. Ulkomaisen verovelvollisen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi valtion alueella sijaitsevan liikkeen kautta tai ellei tällaista liikettä ole, tätä tarkoitusta varten osoitetun Liettuan tasavallassa toimivan veroedustajan kautta. Velvollisuutta osoittaa veroedustaja ei sovelleta verovelvollisiin, jotka ovat sijoittautuneet muihin jäsenvaltioihin ja jotka voivat rekisteröittää itsensä suoraan arvonlisäverovelvolliseksi. Ulkomaisella verovelvollisella ei ole velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, jos kyseinen verovelvollinen harjoittaa ainoastaan seuraavaa toimintaa valtion alueella:

– –

3) sellaiset tavaroiden luovutukset ja/tai palveluiden suoritukset, joita verotetaan tämän lain nojalla arvonlisäveron nollaverokannan mukaisesti – –”

16 Arvonlisäverolain 117 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Ulkomainen verovelvollinen voi tehdä hakemuksen Liettuan tasavallassa maksamansa arvonlisäveron palautuksen saamiseksi ainoastaan, jos kyseinen verovelvollinen täyttää sinä ajanjaksona, jolta arvonlisäveron palautusta vaaditaan, seuraavat edellytykset:

1) verovelvollinen ei ollut sijoittautunut Liettuan tasavaltaan, tai jos kyseessä on luonnollinen henkilö, hänen vakituinen asuinpaikkansa ei ollut Liettuan tasavallassa ja

2) verovelvollinen ei harjoittanut valtion alueella sellaista toimintaa, josta kannetaan tämän lain mukaan arvonlisäveroa, ellei tässä pykälässä toisin säädetä.

– –”

17 Verohallinnosta annetun lain nro IX-2112 (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112; Žin., nro 63-2243), sellaisena kuin se on muutettuna (Žin., 2007, nro 80-3220, 2008, nro 131-5036; jäljempänä verohallinnosta annettu laki), 147 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Veroja koskevat riidat käsittelevät keskusveroviranomainen, Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroja koskevia riitoja käsittelevä lautakunta)] – – ja tuomioistuimet.”

18 Verohallinnosta annetun lain 148 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] on julkisoikeudellinen oikeushenkilö, jonka toiminta rahoitetaan valtion varoista.

2. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsin] tehtävänä on tutkia puolueettomasti verovelvollisten tekemät valitukset ja tehdä niistä lainmukaiset ja perustellut päätökset.

3. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] koostuu lautakunnan puheenjohtajasta ja muista jäsenistä. Liettuan tasavallan hallitus päättää lautakunnan jäsenten kokonaislukumäärästä ja vahvistaa työjärjestyksen.

4. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsin] jäsenet nimitetään kuuden vuoden pituiseksi toimikaudeksi. Liettuan tasavallan hallitus nimittää lautakunnan jäsenet valtiovarainministerin ja oikeusministerin yhteisen ehdotuksen perusteella. Lautakunnan jäseneksi voidaan nimetä ainoastaan henkilö, jonka maine on moitteeton ja jolla on oikeustieteellinen tai kauppatieteellinen maisterin tutkinto tai vastaava ylempi korkeakoulututkinto ja vähintään kolmen vuoden työkokemus vero-, tulli- tai yhtiöoikeuden alalla. Lautakunnan jäsenten on oltava Liettuan tasavallan kansalaisia.

5. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsin] jäsen voidaan vapauttaa hallituksen päätöksellä tehtävistään ennen hänen toimikautensa päättymistä, jos

1) hän eroaa,

2) hän menettää Liettuan tasavallan kansalaisuuden,

3) hän on poissa työstään väliaikaisen työkyvyttömyyden vuoksi yli 120 peräkkäistä kalenteripäivää tai yli 140 päivää viimeisten kahdentoista kuukauden aikana tai lääketieteellinen tai työkyvyttömyysasioita käsittelevä lautakunta toteaa, että hän ei pysty suorittamaan työtehtäviään,

4) hänelle on määrätty lainvoimaiseksi tulleella tuomioistuimen tuomiolla rangaistus vakavasta tai erittäin vakavasta omaisuuteen, omistusoikeuteen ja varallisuusintresseihin, kaupalliseen käytäntöön tai finanssijärjestelmään kohdistuneesta rikoksesta, tai

5) hän laiminlyö vakavasti työhönsä liittyviä velvollisuuksiaan.

6. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsin] jäsenten työskentely lautakunnassa katsotaan heidän pääasialliseksi työkseen ja heille maksetaan palkkaa valituille valtion poliitikoille ja tietyille valtion virkamiehille maksettavasta palkasta annetun lain mukaisesti. Lautakunnan jäsen ei saa olla muussa toimessa lautakunnan toimen lisäksi, mutta hänellä saa olla tieteellisiä tehtäviä tai opetustehtäviä.

7. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsin] jäsenet jatkavat toimikautensa päättymisen jälkeen toimessa siihen saakka, kunnes lautakuntaan nimitetään uudet jäsenet.

– –”

19 Verohallinnosta annetun lain 151 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] käsittelee seuraavat asiat:

1) verovelvollisen ja keskusveroviranomaisen väliset veroja koskevat riidat,

2) verovelvollisen ja keskusveroviranomaisen väliset veroja koskevat riidat, joiden kohteena on keskusveroviranomaisen tekemä päätös verovelvollisen paikallisen veroviranomaisen tekemästä päätöksestä tekemästä oikaisuvaatimuksesta,

3) verovelvollisen ja keskusveroviranomaisen väliset veroja koskevat riidat silloin, kun keskusveroviranomainen ei ole tehnyt päätöstä veroja koskevasta riidasta tässä laissa asetetussa määräajassa.”

20 Verohallinnosta annetun lain 158 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Keskusveroviranomaisen tai Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsin] päätökset sitovat tässä laissa muutoksenhaulle asetetun määräajan päättymisen jälkeen riidan asianosaisia ja kaikkia riitaan osallistuneita kolmansia.”

21 Verohallinnosta annetun lain 159 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Keskusveroviranomaisen tai Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsin] veroja koskevassa riidassa tekemään päätökseen tyytymätön verovelvollinen voi saattaa päätöksen tuomioistuimen käsiteltäväksi.

2. Myös keskusveroviranomainen voi saattaa Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsin] päätöksen tuomioistuimen käsiteltäväksi, mutta ainoastaan silloin, kun keskusveroviranomainen ja [tämä] lautakunta ovat esittäneet veroja koskevaa riitaa ratkaistessaan (tai riidan aikana) toisistaan poikkeavia tulkintoja lain säännöksistä tai muista oikeussäännöistä.

– –

4. Keskusveroviranomaisen tai lautakunnan päätöksestä nostetut kanteet tutkii Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin).

– –”

22 Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsin (Mokestinių gincų komisijos nuostatos) työjärjestyksen, joka on hyväksytty Liettuan tasavallan hallituksen 2.9.2004 tekemällä päätöksellä nro 1119 (Žin, 2004, nro 136-4947; jäljempänä työjärjestys), 4 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsin] on toiminnassaan noudatettava Liettuan tasavallan perustuslakia, verohallinnosta – – annettua lakia, muita lakeja ja asetuksia sekä tätä työjärjestystä.”

23 Työjärjestyksen 26 ja 27 kohta kuuluvat seuraavasti:

”26. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] käsittelee valitukset lautakunnan istunnossa. – –

Lautakunnan jäsen ei saa osallistua veroja koskevan riidan käsittelyyn, ja hänet on suljettava pois käsittelystä (tai hänen on jäävättävä itsensä), jos hänellä on suora tai välillinen intressi siihen, kuinka asia ratkaistaan, jos hän on riidan asianosaisen sukulainen tai läheisessä suhteessa riidan asianosaiseen tai jos hän on työskennellyt riidan asianosaisena olevassa yrityksessä ja hänen työsuhteensa päättymisestä on kulunut alle kolme vuotta tai jos on olemassa muita seikkoja, joilla saattaa olla vaikutusta lautakunnan jäsenen puolueettomuuteen. Lautakunnan jäsenen on ilmoitettava lautakunnalle tällaisista seikoista. Veroja koskevan riidan asianosaiset voivat myös vaatia

lautakunnan jäsenen jäävääamistä. Jäävääamishakemus on perusteltava, ja se on esitettävä ennen riidan käsittelyn alkamista Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsin] istunnossa. Lautakunnan on tehtävä erillinen päätös sen jäsenen tai jäsenten jääviydestä.

27. Verovelvollinen (tai hänen edustajansa) ja veroviranomaisen edustajat kutsutaan Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsin] istuntoon. Istunnon pöytäkirjanpitäjä ottaa osaa istuntoon. Myös tulkilla, lautakunnan asiantuntijoilla, jotka ovat osallistuneet asian valmisteluun, ja asiantuntijoilla on oikeus osallistua istuntoon. Jos asianosaiset eivät ole läsnä istunnossa, asia voidaan käsitellä heidän poissa ollessaan. Jos Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsille] toimitetaan ennen asian käsittelyn alkamista istunnossa näiden henkilöiden esittämä pyyntö asian käsittelyn lykkäämisestä sellaisista syistä, joita lautakunta pitää painavina, lautakunnalla on oikeus lykätä asian käsittelyä.

_ _”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

24 Pääasiassa on kyse siitä, onko Nideralla oikeus vähentää sellaisten tavaroiden oston yhteydessä Liettuassa maksettu arvonlisävero, jotka on viety sittemmin kolmansiin maihin, koska se ei ollut rekisteröitynyt Liettuassa arvonlisäverovelvolliseksi näiden liiketoimien aikana.

25 Nidera hankki vuoden 2008 helmikuun ja toukokuun välisenä aikana Liettuassa vehnää maataloustuotteiden toimittajilta. Tavarasta maksetusta hinnasta oli 11 743 259 Liettuan litiä (LTL) (joka on noin 3,4 miljoonaa euroa) toimittajien laskuttamaa ja niille maksettua arvonlisäveroa. Nidera vei vuoden 2008 helmikuun ja toukokuun välisenä aikana vehnän kokonaisuudessaan kolmansiin maihin, Algeriaan ja Turkkiin, ja sovelsi arvonlisäveron nollaverokantaa arvonlisäverolain 49 §:n mukaisesti.

26 Nidera rekisteröityi 12.8.2008 arvonlisäverovelvolliseksi Liettuassa. Se ilmoitti ajanjaksoa 12.8.2008–31.8.2008 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessa ostoihin sisältyväksi arvonlisäveroksi 11 743 259 LTL ja vaati verohallintoa palauttamaan tämän määrän. Se vaati näin ollen, että sen oli voitava vähentää arvonlisävero, jonka se oli maksanut sellaisista tavaroista, jotka se oli hankkinut Liettuassa ja vienyt kolmansiin maihin ennen rekisteröitymistään arvonlisäverovelvolliseksi.

27 Vilnan alueen valtion verotarkastusviranomainen totesi 16.1.2009 tekemässään päätöksessä, joka vahvistettiin 19.3.2009, että Nidera ei voinut vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, koska kyseiset tavarat oli jo myyty eikä niitä käytettäisi enää sen arvonlisäverovelvollisiin liiketoimiin.

28 Nidera saattoi 14.4.2009 asian Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijosiin. Tämä hylkäsi esitetyn oikausuvaatimuksen 22.6.2009 tekemällään päätöksellä ja hyväksyi Vilnan alueen verotarkastusviranomaisen kannan. Tämän päätöksen mukaan ainoastaan rekisteröityneillä arvonlisäverovelvollisilla oli oikeus vähentää arvonlisävero Liettuassa, ja vaikka Nideralla ei ollutkaan kansallisen lainsäädännön mukaan velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Liettuassa, sen oli silti tehtävä niin, jos se halusi saada takaisin Liettuassa maksamansa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.

29 Nidera valitti 29.7.2009 Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsiin. Se toteaa valituksessaan, että sen ei tarvinnut rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Liettuassa arvonlisäverolain 71 §:n 3 momentin nojalla, koska se oli ulkomainen verovelvollinen ja sen toiminta koostui yksinomaan sellaisen tavaroiden viennistä kolmansiin maihin, joihin sovelletaan arvonlisäveron nollaverokantaa. Nideran mukaan sillä oleva arvonlisäveron vähennysoikeus ei voi hävitä sen takia, että se on käyttänyt mahdollisuutta olla rekisteröitymättä arvonlisäverovelvolliseksi Liettuassa.

30 Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės on ennakkoratkaisupyynnössään epävarma siitä, ovatko Liettuan arvonlisäverolain säännökset, joissa arvonlisäveron vähentämisoikeuden edellytykseksi ei aseteta ainoastaan sitä, että asianosaisen on harjoitettava verollista toimintaa ja että hänellä on oltava hallussaan asianmukaiset asiakirjat, vaan myös se, että asianosainen on muodollisesti rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Liettuassa, yhteensopivia direktiivin 2006/112 säännösten ja niiden arvonlisäverojärjestelmää koskevien yleisten periaatteiden kanssa, joiden mukaan arvonlisävero on kulutukseen kohdistuva vero ja sen peruselementtinä on arvonlisäveron vähennysoikeus.

31 Tässä tilanteessa Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko säännöstö, jonka mukaan oikeus vähentää arvonlisävero annetaan ainoastaan rekisteröityneille arvonlisäverovelvollisille eli ainoastaan verovelvollisille, jotka on rekisteröity arvonlisäverovelvollisiksi kyseisessä jäsenvaltiossa (tässä tapauksessa Liettuassa) siellä voimassa olevien säännösten mukaisesti, yhteensopiva – – direktiivin 2006/112 arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevien säännösten kanssa?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen annetaan myöntävä vastaus, onko säännöstö, jonka mukaan rekisteröitynyt arvonlisäverovelvollinen voi vähentää ostoihin sisältyvän ja/tai tuonnin arvonlisäveron sellaisten tavaroiden ja/tai palvelujen osalta, jotka se on hankkinut ennen rekisteröitymistään arvonlisäverolliseksi, ainoastaan siinä tapauksessa, että näitä tavaroita käytetään kyseisen arvonlisäverovelvollisen arvonlisäverovelvolliseen toimintaan, eli se ei saa vähentää ostoihin sisältyvää (tuonnin) arvonlisäveroa sellaisten tavaroiden ja palveluiden osalta, jotka se on hankkinut ennen rekisteröitymistään arvonlisäverovelvolliseksi, jos kyseisiä tavaroita on jo käytetty kyseiseen toimintaan, direktiivissä 2006/112 – – asetettujen arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevien yleisten periaatteiden mukaista?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

32 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta lausumaan pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaisen lainsäädännön yhteensopivuudesta unionin oikeuden sääntöjen kanssa, on palautettava mieliin, että unionin tuomioistuimen tehtävänä ennakkoratkaisumenettelyssä ei ole lausua kansallisen oikeuden säännösten yhteensopivuudesta unionin oikeuden säännösten kanssa, mutta oikeuskäytännön mukaan se on sen sijaan toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta sen arvioidessa tätä yhteensopivuutta sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa (asia C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, tuomio 26.1.2010, Kok., s. I-635, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Kun otetaan huomioon pääasian asiayhteys, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset on ymmärrettävä siten, että niillä halutaan tietää, onko direktiiviä 2006/112 tulkittava siten, että se on esteenä sille, että arvonlisäverovelvollinen, joka täyttää veron vähentämisen aineelliset edellytykset tämän direktiivin mukaisesti, voi menettää mahdollisuuden käyttää vähennysoikeutta sellaisen kansallisen lainsäädännön johdosta, jossa kielletään tavaroiden oston yhteydessä maksetun

arvonlisäveron vähentäminen silloin, kun kyseinen verovelvollinen ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi ennen kuin se käyttää tavaroita arvonlisäverolliseen toimintaansa.

Tutkittavaksi ottaminen

34 Liettuan hallitus asettaa kyseenalaiseksi sen, onko Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės ominaisuudeltaan tuomioistuin, koska kyseinen lautakunta ei ole itsenäinen. Se on nimittäin sidoksissa valtiovarainministeriön organisaatiorakenteeseen, ja sen on laadittava tälle vuosikertomukset ja oltava tämän kanssa yhteistyössä.

35 Tältä osin on palautettava mieliin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan harkitessaan, onko ennakkoratkaisua pyytänyt elin EY 234 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin, unionin tuomioistuin ottaa huomioon useita seikkoja, joita ovat muun muassa kyseisen elimen lakisääteisyys, pysyvyys, sen tuomiovallan pakottavuus, menettelyn kontradiktorisuus, toimiminen oikeussääntöjen soveltajana ja riippumattomuus (asia C-54/96, Dorsch Consult, tuomio 17.9.1997, Kok., s. I-4961, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa verohallinnosta annetun lain 148 §:n 2 momentista käy ilmi, että Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsin tehtävänä on tutkia puolueettomasti verovelvollisten tekemät valitukset ja tehdä niistä lainmukaiset ja perustellut päätökset. Kyseisen lain 148 §:n 4 momentin mukaan tämän lautakunnan jäsenet nimitetään kuuden vuoden pituiseksi toimikaudeksi ja heidän on oltava henkilöitä, joiden maine on moitteeton. Lain 148 §:n 6 momentin mukaan lautakunnan jäsen ei saa olla muussa toimessa lautakunnan

toimen lisäksi. Lisäksi työjärjestyksen 26 kohdassa määrätään jäsenen jäävääämistä koskevasta menettelystä eturistiriitatapauksissa.

37 On todettava, että tällaisilla määräyksillä Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsta tehdään tarvittavan riippumaton, jotta sitä voidaan pitää EY 234 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena. Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa sillä, että lautakunta on sidottu valtiovarainministeriön organisaatiorakenteeseen ja että sen on laadittava vuosikertomukset kyseiselle ministeriölle.

38 Velvollisuudesta olla yhteistyössä valtiovarainministeriön kanssa on todettava, että Liettuan hallitus ilmoitti istunnossa vastauksena sille esitettyyn kysymykseen, ettei sen tiedossa ollut yhtään tapausta, jossa Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės olisi saanut ministeriön taholta ohjeita tai viitteitä siitä, minkälaiseen ratkaisuun jossakin yksittäisessä asiassa olisi toivottavaa päätyä. Näin ollen yleisen yhteistyövelvollisuuden olemassaolo ei ole myöskään yhteensopimaton sen riippumattomuuden kanssa, joka koskee tämän lautakunnan suhdetta kyseiseen ministeriöön.

39 Lisäksi tämän tuomion 17–23 kohdassa olevasta kansallisesta sääntelystä käy ilmi, että Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės täyttää muut tämän tuomion 35 kohdassa mainitut arviointiperusteet, jotka unionin tuomioistuin on asettanut edellytykseksi elimen luokittelulle tuomioistuimeksi.

40 Edellä olevan perusteella on todettava, että Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės on EY 234 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin ja että tämä ennakkoratkaisupyyntö voidaan ottaa tutkittavaksi.

Asiakysymys

41 Ensinnäkin on todettava, että jäsenvaltiot voivat rajoittaa arvonlisäveron vähennysoikeutta ainoastaan direktiivissä 2006/112 nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa (ks. analogisesti asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988, Kok., s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615, 16 ja 17 kohta; asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok., s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 27 kohta ja asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998, Kok., s. I-1, 16 kohta).

42 Lisäksi unionin tuomioistuin on todennut käännetyn verovelvollisuuden järjestelmän yhteydessä, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (yhdistetyt asiat C-95/07 ja C-96/07, Ecotrade, tuomio 8.5.2008, Kok., s. I-3457, 63 kohta ja asia C-392/09, Uszodaépítö, tuomio 30.9.2010, Kok., s. I-8791, 39 kohta). Jos veroviranomaisilla näin ollen on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että verovelvollinen on kyseisten liiketoimien vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, ne eivät voi asettaa kyseisen verovelvollisen vähennysoikeudelle lisäedellytyksiä, joiden seurauksena tätä oikeutta ei voida käyttää (em. yhdistetyt asiat Ecotrade, tuomion 64 kohta ja em. asia Uszodaépítö, tuomion 40 kohta).

43 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen esittämiä kysymyksiä on siten tarkasteltava näiden periaatteiden valossa.

44 Direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdasta ilmenee, että verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu jäsenvaltion alueella tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle ja joita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin.

45 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Nidera on vienyt kysymyksessä olevan Liettuasta hankkimansa vehnän kokonaisuudessaan kolmansiin maihin ja soveltanut arvonlisäveron nollaverokantaa kansallisen oikeuden mukaisesti.

46 On selvää, että Nideralla oli tällaisessa tilanteessa oikeus vähentää Liettuassa maksamansa arvonlisävero direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan mukaisesti. Saman direktiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

47 Direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdan mukaan kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennysoikeuden käyttö edellyttää yhden ainoan muotoedellytyksen täyttymistä, eli sen, että verovelvollisella on hallussaan direktiivin 220–236 ja 238–240 artiklan mukaisesti tehty lasku.

48 Verovelvollisten on tosin direktiivin 2006/112 213 artiklan mukaan ilmoitettava verovelvollisina harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta jäsenvaltioiden tässä tarkoituksessa toteuttamien toimenpiteiden mukaisesti. Oikeuskäytännön mukaan kuitenkin kyseisessä säännöksessä ei anneta jäsenvaltioille oikeutta tällaisen ilmoituksen puuttuessa lykätä vähennysoikeuden käyttämistä verollisten liiketoimien säännöllisen toteuttamisen tosiasialliseen alkamiseen asti taikka evätä verovelvolliselta tämän oikeuden käyttämistä (ks. analogisesti yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Cabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok., s. I-1577, 51 kohta).

49 Lisäksi oikeuskäytännön mukaan toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat direktiivin 2006/112 273 artiklan nojalla ryhtyä veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta (ks. analogisesti asia C-146/05, Collée, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7861, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Direktiivin 2006/112 214 artiklassa säädetty verovelvollisten yksilöinti – samoin kuin tämän tuomion 48 kohdassa mainitut direktiivin 213 artiklassa säädetyt velvollisuudet – ei näin ollen muodosta perustaa vähennysoikeudelle – joka syntyy silloin, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy –, vaan se on valvontaa varten asetettu muotovaatimus.

51 Edellä olevasta seuraa, että arvonlisäverovelvollista ei saa estää käyttämästä vähennysoikeuttaan sillä perusteella, että se ei ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi ennen kuin se käytti hankkimiaan tavaroita verollisen toimintansa yhteydessä.

52 Direktiivissä 2006/112 vahvistettuja muodollisia vaatimuksia noudattamatta jättäneelle verovelvolliselle voidaan tosin määrätä hallinnollinen seuraamus niiden kansallisten toimenpiteiden mukaisesti, joilla tämä direktiivi on pantu täytäntöön kansallisessa oikeudessa. Kuten lisäksi komissio on aivan oikein huomauttanut, täyttä oikeusvarmuutta ei voida taata, jollei arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämistä saada sitoa johonkin aikarajaan. Arvonlisäverovelvollisille asetetun rekisteröitymisvelvollisuuden sisältö tehtäisiin nimittäin tyhjäksi, jos jäsenvaltioilla ei olisi enää oikeutta asettaa velvollisuuden täyttämiselle kohtuullista määräaikaa.

53 Pääasiassa Nidera ei ollut kuitenkaan velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Liettuassa arvonlisäverolain 71 §:n 3 momentin mukaisesti, vaikka kyseisen lain 63 §:n 1 momentin mukaan arvonlisäverovelvolliset voivat vähentää arvonlisäveron vasta näin tehtyään. Siitä, että Nideran oli rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi voidakseen käyttää vähennysoikeuttaan, on todettava, että se teki näin alle kuuden kuukauden kuluttua niiden liiketoimien toteuttamisesta, joihin vähennysoikeus perustuu, eli siis kohtuullisessa ajassa.

54 Kaiken edellä esitetyn perusteella kysymyksiin on vastattava, että direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että arvonlisäverovelvollinen, joka täyttää veron vähentämisen aineelliset edellytykset tämän direktiivin mukaisesti ja joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi kohtuullisessa ajassa niiden liiketoimien toteuttamisesta, joihin vähennysoikeus perustuu, voi menettää mahdollisuuden käyttää

vähennysoikeutta sellaisen kansallisen lainsäädännön johdosta, jossa kielletään tavaroiden oston yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähentäminen silloin, kun kyseinen verovelvollinen ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi ennen kuin se käyttää tavaroita arvonlisäverolliseen toimintaansa.

Oikeudenkäyntikulut

55 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että arvonlisäverovelvollinen, joka täyttää veron vähentämisen aineelliset edellytykset tämän direktiivin mukaisesti ja joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi kohtuullisessa ajassa niiden liiketoimien toteuttamisesta, joihin vähennysoikeus perustuu, voi menettää mahdollisuuden käyttää vähennysoikeutta sellaisen kansallisen lainsäädännön johdosta, jossa kielletään tavaroiden oston yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähentäminen silloin, kun kyseinen verovelvollinen ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi ennen kuin se käyttää tavaroita arvonlisäverolliseen toimintaansa.

Allekirjoitukset