

Zaak C-385/09

Nidera Handelscompagnie BV

tegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(verzoek van de Mokestininkų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės om een prejudiciële beslissing)

„Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek van als voorbelasting voldane btw – Nationale regeling die recht op aftrek uitsluit voor goederen die vóór identificatie van btw-plichtige zijn doorverkocht”

Samenvatting van het arrest

1. *Prejudiciële vragen – Voorlegging aan Hof – Nationale rechterlijke instantie in zin van artikel 234 EG – Begrip*

(Art. 234 EG)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Verplichtingen van belastingplichtige*

(Richtlijn 2006/112 van Raad)

1. Om te beoordelen of een verwijzend orgaan een „rechterlijke instantie” in de zin van artikel 234 EG is, houdt het Hof rekening met een geheel van factoren, zoals de wettelijke grondslag van het orgaan, het permanente karakter en de verplichte rechtsmacht ervan, het uitspraak doen in een procedure op tegenspraak, de toepassing door het orgaan van de regels van het recht en de onafhankelijkheid van het orgaan.

De Mokestininkų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Litouwse commissie voor fiscale geschillen), die tot taak heeft de door de belastingplichtigen ingediende bezwaren op onpartijdige wijze te onderzoeken en rechtmatige en met redenen omklede beslissingen te geven, voldoet aan deze criteria.

(cf. punten 35-36, 40)

2. Richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat een btw-plichtige die volgens de bepalingen van deze richtlijn de materiële voorwaarden voor aftrek van de btw vervult en die zich binnen een redelijke termijn na de transacties die het recht op aftrek hebben doen ontstaan, voor btw-doeleinden identificeert, de mogelijkheid wordt ontnomen om dit recht uit te oefenen door een nationale wettelijke regeling die de aftrek van bij aankoop van goederen betaalde btw uitsluit wanneer die belastingplichtige zich niet voor btw-doeleinden heeft geïdentificeerd alvorens deze goederen te gebruiken voor zijn belaste activiteiten.

Op grond van artikel 178, sub a, van richtlijn 2006/112 geldt voor de uitoefening van het in artikel 168, sub a, van diezelfde richtlijn bedoelde recht op aftrek, wat de goederenleveringen en

dienstverrichtingen betreft, immers één vormvoorwaarde, namelijk dat de belastingplichtige in het bezit is van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en 238 tot en met 240 van deze richtlijn opgestelde factuur. Krachtens artikel 213 van richtlijn 2006/112 rust op de belastingplichtigen weliswaar tevens de verplichting, opgave te doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van hun activiteiten overeenkomstig de hiertoe door de lidstaten vastgestelde maatregelen, maar een dergelijke bepaling geeft de lidstaten geenszins de bevoegdheid om, zolang geen opgave is gedaan, de uitoefening van het recht op aftrek op te schorten tot aan de daadwerkelijke aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen, dan wel de belastingplichtige de uitoefening van dit recht te ontzeggen. Bovendien mogen de maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112 kunnen nemen ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is, en geen afbreuk doen aan de neutraliteit van de btw. Bijgevolg is de in artikel 214 van richtlijn 2006/112 voorgeschreven identificatie, evenals de in artikel 213 van diezelfde richtlijn vermelde verplichtingen, geen handeling die het recht op aftrek doet ontstaan – dat recht ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt – maar een formeel vereiste voor controledoeleinden. Bijgevolg mag een btw-plichtige niet worden gehinderd in de uitoefening van zijn recht op aftrek op grond dat hij zich niet heeft geïdentificeerd voor btw-doeleinden alvorens de aangekochte goederen te gebruiken in het kader van zijn belaste activiteiten.

(cf. punten 47-51, 54 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

21 oktober 2010 (\*)

„Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek van voorbelasting – Nationale wettelijke regeling die recht op aftrek uitsluit voor goederen die vóór identificatie van btw-plichtige zijn doorverkocht”

In zaak C-385/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Litouwen) bij beslissing van 21 september 2009, ingekomen bij het Hof op 29 september 2009, in de procedure

**Nidera Handelscompagnie BV**

tegen

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

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts (rapporteur), kamerpresident, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 1 juli 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- Nidera Handelscompagnie BV, vertegenwoordigd door I. Misiunas,
- de Litouwse regering, vertegenwoordigd door R. Mackevičienė als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Steiblytė en M. Afonso als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geschil tussen Nidera Handelscompagnie BV (hierna: „Nidera”) en Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (landelijke belastingdirectie bij het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen) inzake het recht op aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die is betaald bij aankoop in Litouwen van naar derde staten uitgevoerde goederen.

## **Rechtskader**

### *Recht van de Unie*

3 Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

4 Artikel 167 van voornoemde richtlijn bepaalt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

5 Artikel 168 van diezelfde richtlijn luidt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de BTW die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]

6 Artikel 178 van diezelfde richtlijn bepaalt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, sub a, bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]

7 Artikel 213 van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„1. Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.

[...]

8 Artikel 214, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten treffen de nodige maatregelen voor de identificatie onder een individueel nummer van de volgende personen:

[...]

c) iedere belastingplichtige die op hun respectieve grondgebied intracommunautaire verwervingen van goederen verricht met betrekking tot handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden welke hij buiten dat grondgebied verricht.

[...]

9 Artikel 273 van richtlijn 2006/112 luidt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de BTW en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

## Nationaal recht

10 Artikel 2, punt 28, van wet nr. IX-751 van de Republiek Litouwen op de belasting over de toegevoegde waarde (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas nr. IX-751, Žin. 2002, nr. 35?1271, 2002, nr. 40, 2002, nr. 46, 2002, nr. 48), zoals gewijzigd (Žin. 2004, nr. 17?505, 2005, nr. 81?2944; hierna: „btw-wet”), definieert het begrip „geïdentificeerde btw-plichtige” als volgt:

„[I]edere persoon die bij de belastingadministrateur als onderworpen aan de btw is geïdentificeerd, elke identificatie voor btw-doeleinden daaronder begrepen, voor zover de betrokkene over een desbetreffend identificatienummer beschikt, met uitzondering van identificatie voor de forfaitaire regeling.”

11 Artikel 41 van de btw-wet bepaalt:

„1. Tenzij in dit hoofdstuk anders is bepaald, worden goederenleveringen tegen het nultarief belast wanneer de goederen buiten het grondgebied van de Europese Gemeenschappen worden gebracht door hun leverancier of door een derde voor diens rekening.

[...]”

12 Artikel 57 van de btw-wet luidt als volgt:

„1. Enkel geïdentificeerde btw-plichtigen, met uitzondering van de in de bepalingen van hoofdstuk XII, afdeling 5, van de onderhavige wet genoemde personen, hebben recht op aftrek.

[...]

3. Belastingplichtigen die recht op aftrek hebben, kunnen van dit recht afzien.”

13 Artikel 58 van de btw-wet bepaalt:

„1. De geïdentificeerde btw-plichtige heeft recht op aftrek van de voorbelasting en/of de btw bij invoer die is verschuldigd voor verkregen en/of ingevoerde goederen en/of diensten, indien deze goederen en/of diensten bestemd zijn om te worden gebruikt voor een van de volgende activiteiten van deze belastingplichtige:

- 1) goederenleveringen en/of dienstverrichtingen die zijn onderworpen aan btw;
- 2) goederenleveringen en/of dienstverrichtingen die buiten het nationale grondgebied zijn verricht, voor zover zij volgens de onderhavige wet aan btw zouden zijn onderworpen indien zij op het nationale grondgebied zouden zijn verricht. Deze voorwaarde is niet van toepassing op de verstrekking buiten de Europese Gemeenschappen van de in artikel 28 van de onderhavige wet genoemde verzekeringsdiensten en/of financiële diensten.

[...]”

14 Artikel 63 van de btw-wet luidt:

„1. De geïdentificeerde btw-plichtige heeft, volgens de bepalingen van dit hoofdstuk en binnen de in dit artikel gestelde beperkingen, recht op aftrek van de voorbelasting en/of de btw bij invoer die is verschuldigd voor goederen en/of diensten die zijn verkregen en/of ingevoerd vóór zijn identificatie als btw-plichtige, indien deze goederen en/of diensten door de betrokken

belastingplichtige zullen worden gebruikt voor een in artikel 58, lid 1, van de onderhavige wet genoemde activiteit.

[...]"

15 Artikel 71 van de btw-wet luidt als volgt:

„[...]

3. Een buitenlandse belastingplichtige moet zich voor btw-doeleinden laten registreren via een vaste inrichting op het nationale grondgebied of, bij gebreke van een vaste inrichting, via een fiscale vertegenwoordiger in Litouwen. De verplichting om een fiscale vertegenwoordiger aan te wijzen, rust niet op in andere lidstaten gevestigde belastingplichtigen die zich rechtstreeks als btw-plichtige kunnen laten registreren. Een buitenlandse belastingplichtige hoeft zich niet als btw-plichtige te laten registreren indien zijn activiteiten op het nationale grondgebied zijn beperkt tot:

[...]

3) goederenleveringen en/of dienstverrichtingen die volgens de onderhavige wet aan het nultarief zijn onderworpen, [...]"

16 Artikel 117 van de btw-wet bepaalt:

„1. Een buitenlandse belastingplichtige kan enkel een verzoek om terugbetaling van de door hem in Litouwen betaalde btw indienen indien hij op het tijdstip waarop hij de btw waarvan hij terugbetaling vordert heeft betaald, voldeed aan de volgende criteria:

1) hij had geen vaste inrichting in Litouwen of, indien het om een natuurlijke persoon gaat, hij woonde niet in Litouwen, en

2) hij oefende, onverminderd de andere bepalingen van het onderhavige artikel, geen krachtens de onderhavige wet aan btw onderworpen activiteit uit op het nationale grondgebied.

[...]"

17 Artikel 147 van wet nr. IX-2112 van de Republiek Litouwen betreffende de belastingadministratie (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas nr. IX-2112, Žin. 2004, nr. 63?2243), zoals gewijzigd (Žin. 2007, nr. 80?3220, 2008, nr. 131?5036; hierna: „wet op de belastingadministratie”), luidt:

„Fiscale geschillen worden behandeld door de centrale belastingadministratie, de Mokestinii komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek Litouwen)] [...] en door de rechterlijke instanties.”

18 Artikel 148 van de wet op de belastingadministratie bepaalt:

„1. De Mokestinii komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] is een publiekrechtelijke rechtspersoon die wordt gefinancierd uit de staatsbegroting.

2. De Mokestinii komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] heeft tot taak de door de belastingplichtigen ingediende bezwaren op onpartijdige wijze te onderzoeken en daarop rechtmatige en gemotiveerde beslissingen te geven.

3. De Mokestinii komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] bestaat uit haar president en haar andere leden. Het totale aantal leden van [deze] commissie en haar statuut

worden door de regering vastgesteld.

4. De leden van de Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] worden benoemd voor zes jaar. Zij worden benoemd door de regering op gemeenschappelijk voorstel van de minister van Financiën en de minister van Justitie. Om tot lid van [deze] commissie te kunnen worden benoemd moet een kandidaat een onberispelijke reputatie hebben, houder zijn van een universitair diploma in financiële wetenschappen, recht of economie, dan wel een gelijkwaardig diploma van hoger onderwijs en een beroepservaring van minstens drie jaar op het gebied van fiscaal recht, douanerecht of ondernemingsrecht hebben. De leden van [deze] commissie moeten staatsburger van de Republiek Litouwen zijn.

5. Het ambt van een lid van de Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] kan bij beslissing van de regering worden beëindigd voordat de ambtstermijn verstrijkt indien het lid:

- 1) zelf zijn ambt neerlegt;
- 2) de Litouwse nationaliteit verliest;
- 3) wegens tijdelijke arbeidsongeschiktheid gedurende meer dan 120 opeenvolgende dagen of gedurende meer dan 140 dagen per twaalf maanden niet werkt, dan wel wanneer een medische commissie of invaliditeitscommissie concludeert dat hij niet langer in staat is om zijn functie te vervullen;
- 4) bij een onherroepelijk vonnis is veroordeeld voor een ernstig of zeer ernstig opzettelijk gepleegd strafbaar feit, dan wel voor een strafbaar feit tegen de eigendom, de eigendomsrechten en de vermogensbelangen, het economisch bestel of het financiële systeem;
- 5) schromelijk tekortkomt aan de op hem rustende professionele verplichtingen.

6. De functie die een lid van de Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] binnen [deze] commissie vervult, moet als zijn voornaamste tewerkstelling worden beschouwd en wordt bezoldigd overeenkomstig de wet op de bezoldiging van politici en bepaalde ambtenaren. De leden dienen uitsluitend bij [deze] commissie werkzaam te zijn, maar zij mogen wel onderzoeks- of onderwijsactiviteiten verrichten.

7. Bij het verstrijken van hun ambtstermijn blijven de leden van de Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] hun ambt uitoefenen tot de nieuwe leden zijn benoemd.

[...]"

19 Artikel 151 van de wet op de belastingadministratie bepaalt:

„De Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] neemt kennis van:

- 1) fiscale geschillen tussen een belastingplichtige en de centrale belastingadministratie;
- 2) fiscale geschillen tussen een belastingplichtige en de centrale belastingadministratie over de afdoening door deze laatste van door de belastingplichtige tegen beslissingen van de lokale belastingadministratie ingediende bezwaren;

3) fiscale geschillen tussen een belastingplichtige en de centrale belastingadministratie ingeval de centrale belastingadministratie niet binnen de door de onderhavige wet gestelde termijn een beslissing betreffende het fiscale geschil heeft gegeven.”

20 Artikel 158 van de wet op de belastingadministratie luidt als volgt:

„Na het verstrijken van de door de onderhavige wet gestelde termijn om op te komen tegen een beslissing betreffende een fiscaal geschil, geven partijen en alle bij het geschil betrokken derden uitvoering aan de door de centrale belastingadministratie of door de Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybs] gegeven beslissing.”

21 Artikel 159 van de wet op de belastingadministratie luidt:

„1. Indien de belastingplichtige de beslissing van de centrale belastingadministratie of de Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybs] betreffende het fiscale geschil betwist, kan hij tegen deze beslissing beroep in rechte instellen.

2. De centrale belastingadministratie kan eveneens in rechte opkomen tegen de beslissing van de Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybs], maar enkel indien de centrale belastingadministratie en [deze] commissie bij de afdoening van het fiscale geschil (of in de loop van de procedure) een verschillende uitlegging aan wettelijke bepalingen of aan andere handelingen hebben gegeven.

[...]

4. Beroepen tegen beslissingen van de centrale belastingadministratie of van de [bedoelde] commissie behoren tot de bevoegdheid van de Vilniaus apygardos administracinis teismas.

[...]”

22 Punt 4 van het statuut van de Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybs (Mokestini? gin?? komisijos nuostatos), vastgesteld bij besluit nr. 1119 van de Litouwse regering van 2 september 2004 (Žin. 2004, nr. 136?4947; hierna: „statuut”), luidt als volgt:

„Bij de uitoefening van haar taken baseert de Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybs] zich op de grondwet van de Republiek Litouwen, de [...] wet op de belastingadministratie, de andere wetgevende en bestuurlijke handelingen alsook op het onderhavige statuut.”

23 De punten 26 en 27 van het statuut bepalen met name het volgende:

„26. De Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybs] behandelt de beroepen op haar zittingen. [...]

Een lid van [deze] commissie kan niet aan het onderzoek van een geschil deelnemen en moet worden uitgesloten (of zich onthouden), indien hij een rechtstreeks of indirect belang heeft bij de afdoening van het geschil, hij familiale betrekkingen heeft of nauw verwant is met een van de partijen bij het geschil of indien hij bij een bij het fiscale geschil betrokken onderneming een dienstbetrekking heeft vervuld en sinds de beëindiging van deze betrekking minder dan drie jaar zijn verstreken, dan wel indien er andere omstandigheden zijn die de onpartijdigheid van een lid van [voornoemde] commissie kunnen beïnvloeden. Het commissielid dient de commissie hiervan in kennis te stellen. Ook de bij het fiscale geschil betrokken partijen kunnen zijn wraking vorderen.



Het verzoek om wraking moet worden gemotiveerd en dient te worden ingediend voordat de Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] ter zitting een aanvang neemt met het onderzoek van het geschil. [Deze] commissie spreekt zich bij afzonderlijke beslissing over de wraking van haar lid/leden uit.

27. De belastingplichtige (of zijn vertegenwoordigers) en de vertegenwoordigers van de belastingadministratie worden voor de zitting van de Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] opgeroepen. De secretaris is aanwezig op de zitting van [deze] commissie, alsook – in voorkomend geval – een tolk, de specialisten van [bedoelde] commissie die aan de instructie van de zaak hebben deelgenomen en deskundigen. Indien de bij het fiscale geschil betrokken partijen niet ter zitting verschijnen, kan het beroep in hun afwezigheid worden behandeld. Indien de Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] vóór de aanvang van de behandeling van het beroep ter zitting van deze personen een verzoek om uitstel van de behandeling van het beroep ontvangt om een door [deze] commissie als zwaarwichtig erkende reden, kan [deze] commissie de behandeling van het beroep tot een latere datum uitstellen.

[...]"

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

24 Het hoofdgeding betreft in wezen de vraag of Nidera de btw die zij in Litouwen heeft betaald bij aankoop van goederen die zij naar derde staten heeft uitgevoerd, mag aftrekken, nu zij op het tijdstip van de betrokken handelstransacties in Litouwen niet als btw-plichtige was geïdentificeerd.

25 Tussen februari en mei 2008 heeft Nidera in Litouwen tarwe aangekocht bij leveranciers van landbouwproducten. In de prijs was een bedrag van 11 743 259 LTL (ongeveer 3,4 miljoen EUR) aan door de leveranciers in rekening gebrachte en aan deze betaalde btw begrepen. Vervolgens heeft Nidera tussen februari en mei 2008 alle aangekochte tarwe uitgevoerd naar derde staten, namelijk Algerije en Turkije, waarbij zij voor de btw het nultarief hanteerde, overeenkomstig artikel 49 van de btw-wet.

26 Op 12 augustus 2008 heeft Nidera zich in Litouwen voor btw-doeleinden laten registreren. In haar btw-aangifte voor de periode van 12 tot en met 31 augustus 2008 heeft zij 11 743 259 LTL aangegeven als betaalde voorbelasting en heeft zij dit bedrag van de Schatkist teruggevorderd. Zij maakte met andere woorden aanspraak op aftrek van voorbelasting voor goederen die zij in Litouwen had gekocht en naar derde staten had uitgevoerd vóór haar identificatie voor btw-doeleinden.

27 Bij beslissing van 16 januari 2009, bevestigd op 19 maart van datzelfde jaar, heeft de belastinginspectie van het district Vilnius geoordeeld dat Nidera de betaalde voorbelasting niet mocht aftrekken, aangezien de betrokken goederen reeds verkocht waren en dus niet meer konden worden gebruikt voor haar aan btw onderworpen activiteiten.

28 Op 14 april 2009 heeft Nidera beroep ingesteld bij de Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos. Bij beslissing van 22 juni 2009 heeft deze laatste dit beroep verworpen en ingestemd met de zienswijze van de belastinginspectie van het district Vilnius. Volgens deze beslissing hebben enkel geïdentificeerde btw-plichtigen recht op aftrek van de btw en diende Nidera zich dus in Litouwen te registreren als btw-belastingplichtige om terugbetaling van haar voorbelasting te kunnen vorderen, ook al legt de nationale wetgeving een dergelijke registratieverplichting niet op.

29 Op 29 juli 2009 heeft Nidera hoger beroep ingesteld bij de Mokestini? gin?? komisija prie

Lietuvos Respublikos vyriausybės met het betoog dat zij krachtens artikel 71, lid 3, van de btw-wet niet verplicht was zich in Litouwen te registreren als btw-plichtige, aangezien zij de hoedanigheid van buitenlands belastingplichtige bezat en haar activiteiten beperkt waren tot goederenleveringen in derde staten, hetgeen belast wordt tegen het nultarief. Volgens Nidera doet het feit dat zij gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om zich in Litouwen niet als btw-plichtig te identificeren, geen afbreuk aan haar recht op aftrek.

30 In zijn verwijzingsbeslissing stelt de Mokestinii komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės de vraag aan de orde of de bepalingen van de btw-wet, op basis waarvan de betrokkene, om aanspraak te kunnen maken op aftrek, niet enkel een belaste activiteit moet uitoefenen en over de gepaste documenten moet beschikken, maar in Litouwen ook formeel moet zijn geïdentificeerd voor btw-doeleinden, stroken met richtlijn 2006/112 en verenigbaar zijn met de algemene beginselen van het btw-stelsel, volgens welke de btw een verbruiksbelasting is waarvan het recht op aftrek een essentieel onderdeel vormt.

31 In die omstandigheden heeft de Mokestinii komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is een wettelijke regeling volgens welke enkel geïdentificeerde btw-plichtigen, dat wil zeggen enkel belastingplichtigen die in de betrokken lidstaat (in casu Litouwen) volgens de aldaar geldende regels voor btw-doeleinden zijn geregistreerd, recht op aftrek van btw hebben, verenigbaar met de bepalingen van richtlijn 2006/112[...] betreffende het recht op aftrek van btw?

2) Ingeval de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, strookt het met de in richtlijn 2006/112[...] neergelegde algemene beginselen betreffende aftrek van btw dat een wettelijke regeling bepaalt dat een btw-plichtige de voorbelasting en/of de btw bij invoer die is toegepast op vóór zijn identificatie als btw-plichtige verkregen goederen en/of diensten uitsluitend kan aftrekken indien deze goederen voor een aan btw onderworpen activiteit van deze belastingplichtige zullen worden gebruikt, zodat hij de voorbelasting (of btw bij invoer) die op vóór deze identificatie voor btw-doeleinden verkregen goederen en/of diensten is toegepast, niet kan aftrekken indien deze goederen reeds ten behoeve van die activiteit zijn gebruikt?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

32 Voor zover de verwijzende rechter het Hof vraagt om uitspraak te doen over de verenigbaarheid met het recht van de Unie van een wettelijke regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding, zij eraan herinnert dat het Hof, hoewel het in het kader van een prejudiciële procedure niet bevoegd is om uitspraak te doen over de verenigbaarheid van bepalingen van nationaal recht met dat recht, herhaaldelijk heeft geoordeeld dat het bevoegd is om de verwijzende rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het recht van de Unie te verschaffen die deze in staat stellen die verenigbaarheid te beoordelen voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding (arrest van 26 januari 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Gelet op de feiten in het hoofdgeding, moeten de door de verwijzende rechter gestelde vragen aldus worden begrepen dat zij er in wezen toe strekken te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij er zich tegen verzet dat een btw-plichtige die overeenkomstig deze richtlijn de materiële voorwaarden voor aftrek van btw vervult, deze mogelijkheid tot aftrek kan worden ontnomen door een nationale wettelijke regeling die de aftrek van bij aankoop van goederen betaalde btw uitsluit ingeval de btw-plichtige zich niet heeft geïdentificeerd voor btw-doeleinden alvorens de betrokken goederen voor zijn belaste activiteiten te gebruiken.

#### *Ontvankelijkheid*

34 De Litouwse regering meent dat de Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės niet onafhankelijk is en bijgevolg geen rechterlijke instantie vormt. Deze commissie is immers verbonden met de organisatiestructuur van het ministerie van Financiën, waaraan zij jaarlijks verslag moet uitbrengen en waarmee zij verplicht moet samenwerken.

35 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het Hof, om te beoordelen of het verwijzende orgaan een „rechterlijke instantie” is in de zin van artikel 234 EG is, rekening houdt met een geheel van factoren, zoals de wettelijke grondslag van het orgaan, het permanente karakter, de verplichte rechtsmacht, de procedure op tegenspraak, de toepassing door het orgaan van de regels van het recht en de onafhankelijkheid van het orgaan (arrest van 17 september 1997, Dorsch Consult, C-54/96, Jurispr. blz. I-4961, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 In het hoofdgeding volgt uit artikel 148, lid 2, van de wet op de belastingadministratie dat de Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės tot taak heeft de door de belastingplichtigen ingediende bezwaren op onpartijdige wijze te onderzoeken en rechtmatige en gemotiveerde beslissingen te geven. Volgens artikel 148, lid 4, van deze wet worden de leden van deze commissie benoemd voor zes jaar en moeten zij een onberispelijke reputatie hebben. Ingevolge artikel 148, lid 6, van dezelfde wet dienen de commissieleden uitsluitend bij deze commissie werkzaam te zijn. Tot slot voorziet artikel 26 van het statuut in een procedure van wraking van commissieleden in geval van belangenconflicten.

37 Deze bepalingen verlenen de Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės voldoende onafhankelijkheid om haar te kunnen beschouwen als een rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG. Dat deze commissie is verbonden met de organisatiestructuur van het ministerie van Financiën, waaraan zij jaarlijks verslag moet uitbrengen, doet hieraan geen afbreuk.

38 Wat de verplichting tot samenwerking met het ministerie van Financiën betreft, heeft de Litouwse regering in antwoord op vragen daarover ter terechtzitting aangegeven dat zij geen weet had van gevallen waarin de Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės van het ministerie bevelen of aanwijzingen had gekregen, zaken in een bepaalde zin te beslechten. In die omstandigheden is een dergelijke algemene samenwerkingsverplichting evenmin onverenigbaar met de onafhankelijkheid van deze commissie ten opzichte van bedoeld ministerie.

39 Voor het overige volgt uit de nationale wettelijke regeling die in de punten 17 tot en met 23 van het onderhavige arrest is weergegeven, dat de Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės ook de andere criteria vervult die de in punt 35 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak van het Hof heeft vastgesteld om een orgaan als „rechterlijke instantie” te kunnen beschouwen.

40 In het licht van het voorgaande moet worden geconcludeerd dat de Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės

komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės de hoedanigheid van rechterlijke instantie bezit in de zin van artikel 234 EG en dat het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk is.

*Ten gronde*

41 Opgemerkt zij dat de lidstaten het recht op aftrek van btw slechts mogen beperken in de in richtlijn 2006/112 uitdrukkelijk vermelde gevallen (zie naar analogie arresten van 21 september 1988, Commissie/Frankrijk, 50/87, Jurispr. blz. 4797, punten 16 en 17; 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 27, en 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 16).

42 Bovendien heeft het Hof in de context van de verleggingsregeling geoordeeld dat het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit eist dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten (arresten van 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, Jurispr. blz. I-3457, punt 63, en 30 september 2010, Uszodaépitö, C-392/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 39). Indien de belastingadministratie over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige, als ontvanger in het kader van de betrokken transactie, tot voldoening van de btw gehouden is, mag zij bijgevolg voor het recht van laatstgenoemde op aftrek van deze belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (reeds aangehaalde arresten Ecotrade, punt 64, en Uszodaépitö, punt 40).

43 De door de verwijzende rechter gestelde vragen moeten derhalve worden onderzocht in het licht van deze beginselen.

44 In dit verband vloeit uit artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 voort dat de belastingplichtige recht heeft op aftrek van de BTW die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht, en die worden gebruikt voor zijn belaste activiteiten.

45 Uit de verwijzingsbeslissing volgt dat Nidera de volledige hoeveelheid tarwe die zij in Litouwen had gekocht, naar derde staten heeft uitgevoerd en dat zij daarbij, overeenkomstig het toepasselijke nationale recht, voor de btw het nultarief heeft gehanteerd.

46 Het staat vast dat Nidera in die omstandigheden ingevolge artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 recht heeft op aftrek van de btw die zij in Litouwen over de betrokken goederen heeft betaald. Overeenkomstig artikel 167 van deze richtlijn ontstaat dat recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

47 Op grond van artikel 178, sub a, van richtlijn 2006/112 geldt voor de uitoefening van het in artikel 168, sub a, van diezelfde richtlijn bedoelde recht op aftrek, wat de goederenleveringen en dienstverrichtingen betreft, één vormvoorwaarde, namelijk dat de belastingplichtige in het bezit is van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238 tot en met 240 van deze richtlijn opgestelde factuur.

48 Krachtens artikel 213 van richtlijn 2006/112 rust op de belastingplichtigen weliswaar tevens de verplichting, opgave te doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van hun activiteiten overeenkomstig de hiertoe door de lidstaten vastgestelde maatregelen, maar het Hof heeft reeds geoordeeld dat een dergelijke bepaling de lidstaten geenszins de bevoegdheid geeft om, zolang geen opgave wordt gedaan, de uitoefening van het recht op aftrek op te schorten tot de daadwerkelijke aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen, dan wel de

belastingplichtige de uitoefening van dit recht te ontzeggen (zie naar analogie arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C?110/98–C?147/98, Jurispr. blz. I?1577, punt 51).

49 Bovendien heeft het Hof reeds geoordeeld dat de maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112 kunnen nemen ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder mogen gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is en geen afbreuk mogen doen aan de btw-neutraliteit (zie naar analogie arrest van 27 september 2007, Collée, C?146/05, Jurispr. blz. I?7861, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Bijgevolg vormt de in artikel 214 van richtlijn 2006/112 voorgeschreven identificatie – evenals de in artikel 213 van diezelfde richtlijn vermelde verplichtingen, waarnaar in punt 48 van het onderhavige arrest wordt verwezen – geen handeling die het recht op aftrek doet ontstaan – dat recht ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt – maar een formeel vereiste voor controledoeleinden.

51 Uit een en ander volgt dat een btw-plichtige niet mag worden gehinderd in de uitoefening van zijn recht op aftrek op grond dat hij zich niet heeft geïdentificeerd voor btw-doeleinden alvorens de aangekochte goederen te gebruiken in het kader van zijn belaste activiteiten.

52 Het is juist dat aan een belastingplichtige die de in richtlijn 2006/112 vastgelegde formele vereisten niet naleeft een bestuurlijke sanctie kan worden opgelegd, overeenkomstig de nationale maatregelen ter uitvoering van deze richtlijn. De Commissie merkt bovendien terecht op dat de rechtszekerheid niet volledig zou worden geëerbiedigd indien voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek geen beperking in de tijd gold. De op de belastingplichtigen rustende verplichting om zich te identificeren voor btw-doeleinden zou immers geen enkele zin hebben indien de lidstaten daartoe geen redelijke termijn zouden kunnen bepalen.

53 In het hoofdgeding was Nidera overeenkomstig artikel 71, lid 3, van de btw-wet echter niet verplicht om zich in Litouwen te identificeren voor btw-doeleinden, ook al kunnen volgens artikel 63, lid 1, van deze wet belastingplichtigen enkel tot btw-aftrek overgaan indien zij dat wel doen. Voor zover Nidera zich dus moest identificeren voor btw-doeleinden om haar recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet worden vastgesteld dat zij dit heeft gedaan minder dan zes maanden na de transacties die het recht op aftrek hebben doen ontstaan, dus binnen een redelijke termijn.

54 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat een btw-plichtige die volgens de bepalingen van deze richtlijn de materiële voorwaarden voor aftrek van de btw vervult en die zich voor btw-doeleinden identificeert binnen een redelijke termijn na de transacties die het recht op aftrek hebben doen ontstaan, de mogelijkheid wordt ontnomen om dit recht uit te oefenen door een nationale wettelijke regeling die de aftrek van bij aankoop van goederen betaalde btw uitsluit wanneer die belastingplichtige zich niet voor btw-doeleinden heeft geïdentificeerd alvorens deze goederen te gebruiken voor zijn belaste activiteiten.

## **Kosten**

55 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

**Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden**

**uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat een btw-plichtige die volgens de bepalingen van deze richtlijn de materiële voorwaarden voor aftrek van de btw vervult en die zich voor btw-doeleinden identificeert binnen een redelijke termijn na de transacties die het recht op aftrek hebben doen ontstaan, de mogelijkheid wordt ontnomen om dit recht uit te oefenen door een nationale wettelijke regeling die de aftrek van bij aankoop van goederen betaalde btw uitsluit wanneer die belastingplichtige zich niet voor btw-doeleinden heeft geïdentificeerd alvorens deze goederen te gebruiken voor zijn belaste activiteiten.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Litouws.