

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 21ης Οκτωβρίου 2010*

Στην υπόθεση C-385/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, υποβληθείσα από τη Mokestiniių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Λιθουανία) με απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Σεπτεμβρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Nidera Handelscompagnie BV

κατά

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, και J. Malenovský, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λιθουανική.

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 1ης Ιουλίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Nidera Handelscompagnie BV, εκπροσωπούμενη από τον I. Misiūnas,

— η Λιθουανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την R. Mackevičienė,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Steiblytė και M. Afonso,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς την ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία διατάξεων της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Nidera Handelscompagnie BV (στο εξής: Nidera) και της Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Εθνικής Φορολογικής Διευθύνσεως παρά τω Υπουργείω Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που καταβλήθηκε λόγω της αγοράς στη Λιθουανία αγαθών που εξήχθησαν σε τρίτα κράτη.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ενώσεως

- 3 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

- 4 Το άρθρο 167 της οδηγίας αυτής ορίζει:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

- 5 Κατά το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...].»

6 Το άρθρο 178 της ίδιας οδηγίας ορίζει:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240.

[...].»

7 Κατά το άρθρο 213 της οδηγίας 2006/112:

«1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.

[...].»

- 8 Το άρθρο 214, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει:

«Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτούν ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου τα ακόλουθα πρόσωπα:

[...]

γ) κάθε υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί στο αντίστοιχο έδαφός τους ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για τις ανάγκες των πράξεων που συνδέονται με τις περιλαμβανόμενες στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, δραστηριότητες τις οποίες πραγματοποιεί εκτός του εν λόγω εδάφους.

[...]»

- 9 Το άρθρο 273 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Το εθνικό δίκαιο

- 10 Το άρθρο 2, σημείο 28, του νόμου IX-751 της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas n° IX-751, Žin., 2002, n° 35-1271, 2002, n° 40, 2002, n° 46, 2002, n° 48), όπως έχει τροποποιηθεί (Žin., 2004, n° 17-505, 2005, n° 1-2944, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει ότι ως «έχον αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ» νοείται:

«[Τ]ο πρόσωπο που έχει καταχωριστεί από την εφορία ως υποκείμενο σε ΦΠΑ, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε άλλης εξατομικεύσεως από απόψεως ΦΠΑ, όταν ο ενδιαφερόμενος έχει τον αντίστοιχο αριθμό φορολογικού μητρώου, εξαιρουμένης της εξατομικεύσεως στο πλαίσιο του καθεστώτος του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού.»

- 11 Κατά το άρθρο 41 του νόμου περί ΦΠΑ:

«1. Εκτός αντίθετης διατάξεως του παρόντος κεφαλαίου, οι παραδόσεις αγαθών φορολογούνται με συντελεστή 0 % όταν τα αγαθά μεταφέρονται εκτός του εδάφους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων από τον προμηθευτή τους ή από τρίτον για λογαριασμό του.

[...]»

- 12 Το άρθρο 57 του νόμου περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. Δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ έχουν μόνον οι έχοντες αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ, εξαιρουμένων εκείνων που εμπίπτουν στις διατάξεις του κεφαλαίου XII, τμήμα 5, του παρόντος νόμου. [...]

[...]

3. Οι έχοντες δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ δύνανται να μην ασκήσουν το δικαίωμα αυτό.»

13 Κατά το άρθρο 58 του νόμου περί ΦΠΑ:

«1. Ο έχων αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί εισροών και (ή) εισαγωγών που οφείλεται για αγαθά και (ή) υπηρεσίες που αποκτήθηκαν και (ή) εισήχθησαν, όταν τα αγαθά αυτά και (ή) οι υπηρεσίες αυτές προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τις ακόλουθες πράξεις του:

1) παράδοση αγαθών και (ή) παροχή υπηρεσιών πληττομένων με ΦΠΑ·

2) παράδοση αγαθών και (ή) παροχή υπηρεσιών εντός της αλλοδαπής, οι οποίες βάσει του παρόντος νόμου δεν θα απαλλάσσονταν του ΦΠΑ αν είχαν γίνει στην ημεδαπή. Η προϋπόθεση αυτή δεν ισχύει σε περίπτωση παροχής, εκτός των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ασφαλιστικών και (ή) χρηματοοικονομικών υπηρεσιών που αφορά το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

[...]»

14 Κατά το άρθρο 63 του νόμου περί ΦΠΑ:

«1. Ο έχων αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ έχει, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου και εντός των ορίων που θέτει το παρόν άρθρο, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί εισροών και (ή) εισαγωγών που οφείλεται για αγαθά και (ή)

υπηρεσίες που αποκτήθηκαν και (ή) εισήχθησαν πριν από την ημερομηνία αποκτήσεως αριθμού μητρώου ΦΠΑ, όταν θα χρησιμοποιηθούν για πράξεις του που αφορά το άρθρο 58, παράγραφος 1, του παρόντος νόμου.

[...]»

15 Βάσει του άρθρου 71 του νόμου περί ΦΠΑ:

«[...]

3. Ο αλλοδαπός υποκείμενος στον φόρο οφείλει να καταχωριστεί ως υποκείμενος σε ΦΠΑ μέσω εγκαταστάσεως στην ημεδαπή ή, ελλείψει εγκαταστάσεως, μέσω φορολογικού εκπροσώπου στη Λιθουανία. Η υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου δεν ισχύει για εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι μπορούν να καταχωριστούν ευθέως ως υποκείμενοι σε ΦΠΑ. Ο αλλοδαπός υποκείμενος στον φόρο δεν οφείλει να καταχωριστεί ως υποκείμενος σε ΦΠΑ αν η δραστηριότητά του στην ημεδαπή περιορίζεται στην:

[...]

3) παράδοση αγαθών και (ή) παροχή υπηρεσιών που, βάσει του παρόντος νόμου, φορολογούνται με συντελεστή 0% [...]»

16 Το άρθρο 117 του νόμου περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. Ο αλλοδαπός υποκείμενος στον φόρο δύναται να ζητήσει επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλε εντός της Λιθουανίας μόνον αν κατά το χρονικό διάστημα ενός του οποίου καταβλήθηκε ο ΦΠΑ που ζητείται να επιστραφεί ικανοποιούσε τα ακόλουθα κριτήρια:

- 1) δεν είχε εγκατάσταση στη Λιθουανία ή, αν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, δεν είχε κατοικία στη Λιθουανία και
- 2) δεν ασκούσε στην ημεδαπή δραστηριότητα η οποία, κατά τον παρόντα νόμο, πλήττεται με ΦΠΑ, εκτός αν ορίζεται άλλως στο παρόν άρθρο.

[...]»

17 Το άρθρο 147 του νόμου IX-2112 της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί δημοσιονομικής οργανώσεως (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas n° IX-2112, Žin., 2004, n° 63-2243), όπως έχει τροποποιηθεί (Žin., 2007, n° 80-3220, 2008, n° 131-5036, στο εξής: νόμος περί δημοσιονομικής οργανώσεως), ορίζει:

«Των φορολογικών διαφορών επιλαμβάνονται η κεντρική οικονομική εφορία, η Mokestinii ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (επιτροπή φορολογικών διαφορών παρά τη Κυβέρνηση της Δημοκρατίας της Λιθουανίας)] [...] και η τακτική δικαιοσύνη.»

18 Κατά το άρθρο 148 του νόμου περί δημοσιονομικής οργανώσεως:

«1. Η Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου το οποίο χρηματοδοτείται από τον κρατικό προϋπολογισμό.

2. Αποστολή της Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] είναι η αμερόληπτη εξέταση των προσφυγών των φορολογουμένων και η έκδοση σύννομων και αιτιολογημένων αποφάσεων.

3. Η Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] συγκροτείται από πρόεδρο και λοιπά μέλη. Ο συνολικός αριθμός των μελών της επιτροπής [αυτής] και ο εσωτερικός κανονισμός της καθορίζονται από την Κυβέρνηση.

4. Τα μέλη της Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] ορίζονται για έξι έτη. Ορίζονται από την Κυβέρνηση κατόπιν κοινής προτάσεως του Υπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Δικαιοσύνης. Μόνον πρόσωπο ανεπίληπτης υπολήψεως το οποίο έχει μεταπτυχιακό δίπλωμα οικονομικών ή νομικών σπουδών ή ανάλογο δίπλωμα ανωτάτων σπουδών και τουλάχιστον τριετή επαγγελματική πείρα στον τομέα του φορολογικού δικαίου, του τελωνειακού δικαίου ή του δικαίου των εταιριών δύναται να οριστεί μέλος της επιτροπής [αυτής]. Τα μέλη της [εν λόγω] επιτροπής πρέπει να είναι πολίτες της Δημοκρατίας της Λιθουανίας.

5. Μέλος της Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] δύναται να παυθεί από την κυβέρνηση πριν από τη λήξη της θητείας του στην περίπτωση που:

- 1) παραιτηθεί·
- 2) απολέσει τη λιθουανική ιθαγένεια·
- 3) απόσχει από τα καθήκοντά του, λόγω προσωρινής ανικανότητας προς εργασία, πάνω από 120 συναπτές ημέρες ή πάνω από 140 ημέρες κατά τους τελευταίους 12 μήνες ή υγειονομική επιτροπή ή επιτροπή αναπηρίας συναγάγει ότι δεν δύναται πλέον να ασκήσει τα καθήκοντά του·
- 4) καταστεί απρόσβλητη δικαστική απόφαση με την οποία καταδικάστηκε για εκ προθέσεως βαρύ ή βαρύτατο ποινικό αδίκημα ή για ποινικό αδίκημα κατά της ιδιοκτησίας, κατά των περιουσιακών δικαιωμάτων και συμφερόντων, κατά της οικονομικής τάξεως ή κατά του χρηματοοικονομικού συστήματος·
- 5) παραβεί κατάφωρα τις επαγγελματικές του υποχρεώσεις·

6. Η εργασία των μελών της Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] εντός της επιτροπής [αυτής] λογίζεται κύρια απασχόληση και αμείβεται σύμφωνα με τον νόμο περί απολαβών των αιρετών αρχόντων, των προσώπων πολιτικής ευθύνης και ορισμένων κρατικών λειτουργών. Δεν δύναται να κατέχουν άλλη θέση εργασίας, αλλά επιτρέπεται να αποδυσθούν σε ερευνητικές ή διδακτικές δραστηριότητες.

7. Όταν λήξει η θητεία τους, τα μέλη της Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] συνεχίζουν να κατέχουν τη θέση τους μέχρις ότου οριστούν τα νέα μέλη.

[...]»

19 Κατά το άρθρο 151 του νόμου περί δημοσιονομικής οργανώσεως:

«Η Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] επιλαμβάνεται:

- 1) των φορολογικών διαφορών μεταξύ φορολογουμένου και κεντρικής εφορίας·
- 2) των φορολογικών διαφορών μεταξύ φορολογουμένου και κεντρικής εφορίας σχετικά με απόφαση της κεντρικής εφορίας επί διοικητικής ενστάσεως του φορολογουμένου κατά αποφάσεως τοπικής εφορίας·
- 3) των φορολογικών διαφορών μεταξύ φορολογουμένου και κεντρικής εφορίας όταν η κεντρική εφορία δεν εξέδωσε εντός της προθεσμίας που τάσσει ο παρών νόμος απόφαση επί της φορολογικής διαφοράς.»

20 Το άρθρο 158 του νόμου περί δημοσιονομικής οργανώσεως ορίζει:

«Μετά τη λήξη της προθεσμίας που ο παρών νόμος τάσσει για την αμφισβήτηση της αποφάσεως επί φορολογικής διαφοράς, τα μέρη της διαφοράς, όπως και οι τρίτοι τους οποίους αφορά η διαφορά, οφείλουν να εκτελέσουν την απόφαση της κεντρικής εφορίας ή της Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės].»

21 Το άρθρο 159 του νόμου περί δημοσιονομικής οργανώσεως έχει ως εξής:

«1. Αν ο φορολογούμενος δεν είναι ικανοποιημένος από την απόφαση της κεντρικής εφορίας ή της Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] επί της φορολογικής διαφοράς, δύναται να προσβάλει την απόφαση αυτή ενώπιον της τακτικής δικαιοσύνης.

2. Και η κεντρική εφορία δύναται να προσβάλει την απόφαση της Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] αλλά μόνο στην περίπτωση που η κεντρική εφορία και η επιτροπή [αυτή], όταν αποφάνθηκαν επί της φορολογικής διαφοράς (ή κατά τη διάρκεια της διαφοράς αυτής), έδωσαν αποκλίνουσες μεταξύ τους ερμηνείες διατάξεων νόμου ή κανονιστικής πράξεως.

[...]

4. Οι προσφυγές κατά των επί φορολογικών διαφορών αποφάσεων της κεντρικής εφορίας ή της [εν λόγω] επιτροπής εκδικάζονται από το Vilniaus apygardos administracinis teismas.

[...]»

- 22 Κατά το σημείο 4 του εσωτερικού κανονισμού της Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Mokestinių ginčų komisijos nuostatos), ο οποίος θεσπίστηκε με την απόφαση 1119 της Λιθουανικής Κυβερνήσεως της 2ας Σεπτεμβρίου 2004 (Žin., 2004, n° 136-4947, στο εξής: εσωτερικός κανονισμός):

«Στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, η Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] εφαρμόζει το Σύνταγμα της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, τον [...] νόμο περί δημοσιονομικής οργάνωσης της χώρας, τους λοιπούς νόμους και κανονιστικές πράξεις, καθώς και τον παρόντα κανονισμό.»

- 23 Τα σημεία 26 και 27 του εσωτερικού κανονισμού ορίζουν μεταξύ άλλων τα εξής:

«26. Οι διαφορές εξετάζονται από τη Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] σε συνεδρίασή της. [...]

Μέλος της επιτροπής [αυτής] δεν δύναται να μετάσχει στην εξέταση φορολογικής διαφοράς και πρέπει να εξαιρεθεί αν έχει άμεσο ή έμμεσο συμφέρον σχετικά με την έκβαση της υποθέσεως, αν έχει οικογενειακή σχέση ή στενή συγγένεια με πρόσωπο που εμπλέκεται στη φορολογική διαφορά ή αν έχει απασχοληθεί από επιχείρηση που εμπλέκεται στη φορολογική διαφορά και παρήλθαν λιγότερο από τρία χρόνια από τη λήξη αυτής της σχέσεως εργασίας ή αν συντρέχει οποιαδήποτε άλλη περίπτωση ικανή να επηρεάσει την αμεροληψία του μέλους της επιτροπής. Το μέλος της [ίδιας] επιτροπής οφείλει να την πληροφορήσει σχετικά. Οι εμπλεκόμενοι στη φορολογική

διαφορά μπορούν και αυτοί να ζητήσουν την εξαίρεσή του. Η αίτηση εξαιρέσεως πρέπει να είναι αιτιολογημένη και πρέπει να υποβληθεί πριν αρχίσει η εξέταση της υποθέσεως σε συνεδρίαση της Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]. Η επιτροπή [αυτή] εκδίδει χωριστή απόφαση επί της εξαιρέσεως μέλους ή μελών της.

27. Ο φορολογούμενος (οι εκπρόσωποί του) και οι εκπρόσωποι της εφορίας κλητεύονται να παραστούν στη συνεδρίαση της Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]. Ο γραμματέας παρίσταται στη συνεδρίαση, στην οποία μπορούν να μετάσχουν και διερμηνέας, οι ειδικοί της [εν λόγω] επιτροπής που έχουν λάβει μέρος στην εξέταση της υποθέσεως, καθώς και πραγματογνώμονες. Αν ένας από τους εμπλεκόμενους στη διαφορά δεν παραστεί, η προσφυγή εξετάζεται από τον αυτού. Αν, πριν από την έναρξη της εξετάσεως της προσφυγής σε συνεδρίαση της Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės], υποβληθεί στην επιτροπή [αυτή] από τους εμπλεκόμενους στη διαφορά αίτηση να αναβάλει την εξέταση της προσφυγής για λόγους που η επιτροπή αναγνωρίζει ως σοβαρούς, η [εν λόγω] επιτροπή δύναται να αναβάλει την εξέταση της προσφυγής.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- ²⁴ Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά, στην ουσία, το ζήτημα αν η Nidera έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε λόγω της αγοράς στη Λιθουανία αγαθών που εξήχθησαν σε τρίτα κράτη, με δεδομένο ότι κατά τον χρόνο των εμπορικών αυτών πράξεων δεν είχε αποκτήσει στη Λιθουανία αριθμό μητρώου ΦΠΑ.

- 25 Μεταξύ Φεβρουαρίου και Μαΐου του 2008, η Nidera αγόρασε στη Λιθουανία σίτο από προμηθευτές γεωργικών προϊόντων. Επί της τιμής που καταβλήθηκε, 11 743 259 λίτας (LTL) (δηλαδή περί τα 3,4 εκατομμύρια ευρώ) αντιπροσώπευαν τον ΦΠΑ που χρεώθηκε από τους προμηθευτές και καταβλήθηκε σε αυτούς. Στη συνέχεια, η Nidera εξήγαγε ολόκληρο τον σίτο αυτόν, μεταξύ Φεβρουαρίου και Μαΐου του 2008, σε τρίτα κράτη, την Αλγερία και την Τουρκία, εφαρμόζοντας συντελεστή ΦΠΑ 0%, σύμφωνα με το άρθρο 49 του νόμου περί ΦΠΑ.
- 26 Στις 12 Αυγούστου 2008, η Nidera καταχωρίστηκε στη Λιθουανία ως υποκειμένη σε ΦΠΑ. Στη δήλωσή της ΦΠΑ για την περίοδο από τις 12 έως τις 31 Αυγούστου 2008, δήλωσε το ποσό των 11 743 259 LTL ως φόρο εισροών και ζήτησε να επιστραφεί το ίδιο ποσό από το δημόσιο ταμείο. Έτσι, ζήτησε να μπορέσει να εκπέσει ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε για αγαθά τα οποία αποκτήθηκαν στη Λιθουανία και εξήχθησαν σε τρίτα κράτη πριν αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ.
- 27 Με απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 2009, η οποία επικυρώθηκε στις 19 Μαρτίου 2009, η εφορία του Βίλνιους αποφάσισε ότι η Nidera δεν έχει δυνατότητα εκπτώσεως του εν λόγω φόρου εισροών, με την αιτιολογία ότι τα σχετικά αγαθά, που είχαν ήδη πωληθεί, δεν χρησιμοποιούνται πλέον για πράξεις της που πλήττονται με ΦΠΑ.
- 28 Η Nidera άσκησε, στις 14 Απριλίου 2009, προσφυγή ενώπιον της Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Με απόφαση της 22ας Ιουνίου 2009, το όργανο αυτό απέρριψε την προσφυγή αυτή και δέχθηκε την άποψη της εφορίας του Βίλνιους. Κατά την απόφαση αυτή, μόνον οι έχοντες αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού και, έστω και αν η εθνική νομοθεσία δεν υποχρέωνε τη Nidera να καταχωριστεί στη Λιθουανία ως υποκειμένη σε ΦΠΑ, παρά ταύτα η Nidera όφειλε να προβεί στο διάβημα αυτό αν ήθελε να της επιστραφεί ο φόρος εισροών.

29 Στις 29 Ιουλίου 2009, η Nidera άσκησε προσφυγή ενώπιον της Mokestinijų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės. Με την προσφυγή αυτή, ισχυρίζεται ότι δεν όφειλε να καταχωριστεί στη Λιθουανία ως υποκειμένη σε ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 71, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, επειδή είχε την ιδιότητα του αλλοδαπού υποκειμένου σε ΦΠΑ και επειδή η δραστηριότητά της συνίστατο μόνο στην παράδοση αγαθών εντός τρίτων κρατών, πράξη που φορολογείται με συντελεστή 0%. Κατά τη Nidera, το γεγονός ότι άσκησε τη δυνατότητα να μην αποκτήσει στη Λιθουανία αριθμό μητρώου ΦΠΑ δεν δύναται να αποσβέσει το δικαίωμά της εκπτώσεως του ΦΠΑ.

30 Στην απόφασή της περί παραπομπής, η Mokestinijų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės διερωτάται αν οι διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ, βάσει των οποίων, για να αποκτήσει δικαίωμα εκπτώσεως, ο ενδιαφερόμενος πρέπει όχι μόνο να ασκεί φορολογητέα δραστηριότητα και να κατέχει τα κατάλληλα έγγραφα, αλλά και να έχει αποκτήσει στη Λιθουανία αριθμό μητρώου ΦΠΑ, συνάδουν με την οδηγία 2006/112 και είναι συμβατές με τις γενικές αρχές του συστήματος ΦΠΑ, κατά τις οποίες ο ΦΠΑ είναι φόρος καταναλώσεως του οποίου βασικό στοιχείο είναι το δικαίωμα εκπτώσεως.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Mokestinijų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 [...] που διέπουν το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ρύθμιση βάσει της οποίας δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ παρέχεται μόνο στους υποκειμένους στον φόρο που έχουν αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ, δηλαδή μόνο στους υποκειμένους στον φόρο που έχουν καταχωριστεί ως υποκείμενοι σε ΦΠΑ στο σχετικό κράτος μέλος (εν προκειμένω στη Λιθουανία) κατά τα όσα ισχύουν εκεί;

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, συνάδει με τις γενικές αρχές του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που διατυπώνονται στην οδηγία 2006/112 [...] ρύθμιση βάσει της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο που έχει αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και (ή) εισαγωγών για αγαθά και (ή) υπηρεσίες που αποκτήθηκαν πριν από την απόκτηση αριθμού μητρώου ΦΠΑ μόνον όταν τα αγαθά αυτά θα χρησιμοποιηθούν για φορολογητέα δραστηριότητά του, δηλαδή ο ΦΠΑ επί των εισροών και (ή) εισαγωγών για αγαθά και υπηρεσίες που αποκτήθηκαν πριν από την απόκτηση αριθμού μητρώου ΦΠΑ δεν θα επιτραπεί να εκπέσει αν τα αγαθά αυτά έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί για τη δραστηριότητα αυτή;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 32 Εφόσον το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί ως προς το αν είναι συμβατή με τους κανόνες του δικαίου της Ενώσεως ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να υπομνησθεί ότι, μολονότι δεν είναι έργο του Δικαστηρίου να αποφανθεί, στο πλαίσιο της προδικαστικής διαδικασίας, επί της συμβατότητας διατάξεων του εθνικού δικαίου με τους εν λόγω κανόνες, παρά ταύτα το Δικαστήριο έχει κρίνει κατ' επανάληψη ότι είναι αρμόδιο να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο όλα τα αναγόμενα στο δίκαιο της Ενώσεως ερμηνευτικά στοιχεία που μπορούν να του δώσουν τη δυνατότητα να εκτιμήσει αν υπάρχει τέτοια συμφωνία στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί (απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2010, C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, Συλλογή 2010, σ. I-635, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 33 Λαμβανομένου υπόψη του πραγματικού πλαισίου της υποθέσεως της κύριας δίκης, τα ερωτήματα που έθεσε το αιτούν δικαστήριο πρέπει να νοηθούν ως αφορώντα, στην ουσία, το αν η οδηγία 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει το ενδεχόμενο ένας υποκείμενος σε ΦΠΑ ο οποίος πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωσή του, σύμφωνα με τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας, να στερηθεί της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματός του εκπτώσεως από μια

εθνική ρύθμιση η οποία απαγορεύει την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε λόγω της αγοράς αγαθών όταν αυτός ο υποκείμενος δεν είχε αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ πριν τα χρησιμοποιήσει για φορολογητέα δραστηριότητά του.

Επί του παραδεκτού

- 34 Η Λιθουανική Κυβέρνηση θέτει υπό αμφισβήτηση την ιδιότητα της Mokestiniių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės ως δικαστηρίου, επειδή θεωρεί ότι η επιτροπή αυτή δεν είναι ανεξάρτητη. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι η επιτροπή αυτή συνδέεται οργανικά με το Υπουργείο Οικονομικών, προς το οποίο οφείλει να υποβάλλει ετήσιες εκθέσεις και με το οποίο έχει την υποχρέωση να συνεργάζεται.
- 35 Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο, για να εκτιμήσει αν το αιτούν όργανο είναι «δικαστήριο» υπό την έννοια του άρθρου 234 ΕΚ, οφείλει να λάβει υπόψη σειρά στοιχείων, όπως η ίδρυση του οργάνου αυτού με νόμο, η μονιμότητά του, η υποχρεωτική φύση της δικαιοδοσίας του, ο κατ' αντιμωλία χαρακτήρας της διαδικασίας, η από το όργανο αυτό εφαρμογή κανόνων δικαίου, καθώς και η ανεξαρτησία του (απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-54/96, Dorsch Consult, Συλλογή 1997, σ. I-4961, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 36 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, από το άρθρο 148, παράγραφος 2, του νόμου περί δημοσιονομικής οργανώσεως προκύπτει ότι η Mokestiniių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės έχει ως αποστολή να εξετάζει με αμερόληπτο τρόπο τις προσφυγές των φορολογουμένων και να εκδίδει σύννομες και αιτιολογημένες αποφάσεις. Σύμφωνα με αυτό το άρθρο 148, παράγραφος 4, τα μέλη της επιτροπής αυτής ορίζονται για έξι έτη και πρέπει να είναι πρόσωπα ανεπίληπτης υπολήψεως. Κατά το εν λόγω άρθρο 148, παράγραφος 6, τα μέλη της εν λόγω επιτροπής δεν δύνανται να κατέχουν άλλη θέση εκτός από τη θέση εντός της επιτροπής. Τέλος, το

άρθρο 26 του εσωτερικού κανονισμού προβλέπει διαδικασία εξαιρέσεως των μελών της ίδιας επιτροπής σε περίπτωση συγκρούσεως συμφερόντων.

- 37 Διαπιστώνεται ότι οι διατάξεις αυτές παρέχουν στη Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės την αναγκαία ανεξαρτησία για να μπορέσει να θεωρηθεί δικαστήριο υπό την έννοια του άρθρου 234 ΕΚ. Την ανάλυση αυτή δεν δύναται να αναιρέσει το γεγονός ότι η επιτροπή αυτή φέρεται ότι συνδέεται οργανικά με το Υπουργείο Οικονομικών και οφείλει να υποβάλλει ετήσιες εκθέσεις σε αυτό.
- 38 Όσο για την υποχρέωση συνεργασίας με το Υπουργείο Οικονομικών, η Λιθουανική Κυβέρνηση, η οποία ρωτήθηκε επ' αυτού κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ανέφερε ότι δεν γνωρίζει περιπτώσεις όπου η Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės έχει λάβει, από το υπουργείο αυτό, οδηγίες ή υποδείξεις σχετικά με την επιθυμητή έκβαση της τάδε ή της δείνα υποθέσεως. Υπό τις συνθήκες αυτές, ούτε η ύπαρξη τέτοιας γενικής υποχρέωσης συνεργασίας είναι ασύμβατη με την ανεξαρτησία της επιτροπής αυτής σε σχέση με το εν λόγω υπουργείο.
- 39 Επιπλέον, από την εθνική ρύθμιση που εκτέθηκε στις σκέψεις 17 έως 23 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι η Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės ικανοποιεί τα λοιπά κριτήρια που η παρατεθείσα στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως νομολογία του Δικαστηρίου θέτει για τον χαρακτηρισμό ενός οργάνου ως δικαστηρίου.
- 40 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, συνάγεται ότι η Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės έχει τον χαρακτήρα δικαστηρίου, υπό την έννοια του άρθρου 234 ΕΚ, και ότι η παρούσα αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί της ουσίας

- 41 Πρέπει να επισημανθεί ότι τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίσουν το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ μόνο στις περιπτώσεις που ρητώς προβλέπει η οδηγία 2006/112 (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1988, σ. 4797, σκέψεις 16 και 17· της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 27, και της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 16).
- 42 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει, στο πλαίσιο του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, ότι η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές επιταγές, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές επιταγές (αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, C-95/07 και C-96/07, Ecotrade, Συλλογή 2008, σ. I-3457, σκέψη 63, και της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, C-392/09, Uszodaéritő, Συλλογή 2010, σ. I-8791, σκέψη 39). Η εφορία, όταν διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι, ως αποδέκτης των σχετικών υπηρεσιών, υπόχρεος για την καταβολή ΦΠΑ, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκειμένου να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, πρόσθετες προϋποθέσεις δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού (προαναφερθείσες αποφάσεις Ecotrade, σκέψη 64, και Uszodaéritő, σκέψη 40).
- 43 Ακριβώς με γνώμονα αυτές τις αρχές πρέπει να εξεταστούν τα ερωτήματα που έθεσε το αιτούν δικαστήριο.
- 44 Εν προκειμένω, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, στον βαθμό που χρησιμοποιούνται για φορολογητέες δραστηριότητές του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του οφειλομένου ή καταβληθέντος εντός του εν λόγω κράτους μέλους ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

- 45 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η Nidera εξήγαγε το σύνολο του σχετικού σίτου, που είχε αποκτήσει στη Λιθουανία, σε τρίτα κράτη, εφαρμόζοντας συντελεστή ΦΠΑ 0%, σύμφωνα με το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο.
- 46 Δεν αμφισβητείται ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, η Nidera έχει δικαίωμα εκπτώσεως, κατά το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, όσον αφορά τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τα αγαθά αυτά εντός της Λιθουανίας. Σύμφωνα με το άρθρο 167 της οδηγίας αυτής, το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται στο χρονικό σημείο που καθίσταται απαιτητός ο προς έκπτωση φόρος.
- 47 Βάσει του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως κατά το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, υπόκειται μόνο σε μια τυπική προϋπόθεση που ανάγεται στο να κατέχει ο υποκείμενος στον φόρο τιμολόγιο που έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και 238 έως 240 της οδηγίας αυτής.
- 48 Ασφαλώς, οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν και την υποχρέωση να δηλώσουν την έναρξη, μεταβολή και παύση των δραστηριοτήτων τους, σύμφωνα με τα μέτρα που θεσπίζονται προς τούτο από τα κράτη μέλη, και τούτο βάσει του άρθρου 213 της οδηγίας 2006/112. Παρά ταύτα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διάταξη αυτή ουδόλως επιτρέπει στα κράτη μέλη, σε περίπτωση μη υποβολής τέτοιας δηλώσεως, να αναβάλουν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως μέχρι την πραγματική έναρξη της συνήθους τελέσεως των φορολογητέων πράξεων ή να στερήσουν τον υποκείμενο στον φόρο από την άσκηση του δικαιώματος αυτού (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, *Gabalfrisa* κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 51).
- 49 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίσουν, βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, για να διασφαλιστεί η ακριβής είσπραξη του φόρου και για να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή, δεν πρέπει να υπερβαίνουν το όριο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών και δεν πρέπει να θέτουν υπό αμφισβήτηση την ουδετερότητα του ΦΠΑ, (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-146/05, *Collée*, Συλλογή 2007, σ. I-7861, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 50 Κατά συνέπεια, η προβλεπόμενη από το άρθρο 214 της οδηγίας 2006/112 απόκτηση αριθμού μητρώου ΦΠΑ, όπως οι προβλεπόμενες από το άρθρο 213 της οδηγίας αυτής υποχρεώσεις που παρατέθηκαν στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως, δεν είναι συστατική πράξη του δικαιώματος εκπτώσεως, το οποίο γεννάται στο χρονικό σημείο που καθίσταται απαιτητός ο προς έκπτωση φόρος, αλλά αποτελεί τυπική επιταγή για ελεγκτικούς σκοπούς.
- 51 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ένας υποκείμενος σε ΦΠΑ δεν δύναται να εμποδιστεί να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως με το αιτιολογικό ότι δεν είχε αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ πριν χρησιμοποιήσει στο πλαίσιο φορολογητέας δραστηριότητάς του τα αποκτηθέντα αγαθά.
- 52 Ασφαλώς, στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν έχει τηρήσει τις τυπικές επιταγές της οδηγίας 2006/112 δύναται να επιβληθεί διοικητική ποινή, σύμφωνα με τα εθνικά μέτρα για τη μεταφορά της οδηγίας αυτής στο εθνικό δίκαιο. Επιπλέον, όπως σωστά παρατηρεί η Επιτροπή, αν η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ δεν υπέκειται σε κανένα χρονικό περιορισμό, δεν θα γινόταν πλήρως σεβαστή η ασφάλεια δικαίου. Συγκεκριμένα, η υποχρέωση των υποκειμένων στον φόρο να αποκτήσουν αριθμό μητρώου ΦΠΑ θα μπορούσε να καταστεί κενή περιεχομένου αν τα κράτη μέλη δεν είχαν δικαίωμα να τάξουν εύλογη προθεσμία προς τούτο.
- 53 Παρά ταύτα, στην υπόθεση της κύριας δίκης, προκύπτει ότι η Nidera δεν ήταν υποχρεωμένη να αποκτήσει στη Λιθουανία αριθμό μητρώου ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 71, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, έστω και αν, κατά το άρθρο 63, παράγραφος 1, του νόμου αυτού, μόνον αν έχουν προβεί στο διάβημα αυτό οι υποκείμενοι στον φόρο δύναται να προχωρήσουν σε έκπτωση του ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, στο μέτρο που η Nidera είχε ανάγκη να αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ για να ασκήσει το δικαίωμά της εκπτώσεως, διαπιστώνεται ότι το έπραξε λιγότερο από έξι μήνες αφότου προέβη στις πράξεις που παρέχουν το δικαίωμα αυτό και, επομένως, εντός εύλογης προθεσμίας.
- 54 Κατόπιν όλων των ανωτέρω, στα ερωτήματα που τέθηκαν πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει το ενδεχόμενο ένας υποκείμενος σε ΦΠΑ ο οποίος πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωσή του, σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας αυτής, και ο οποίος απέκτησε αριθμό μητρώου ΦΠΑ εντός εύλογης προθεσμίας από την τέλεση των

πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, να στερηθεί της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού από μια εθνική ρύθμιση η οποία απαγορεύει την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε λόγω της αγοράς αγαθών όταν αυτός ο υποκείμενος δεν είχε αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ πριν τα χρησιμοποιήσει για φορολογητέα δραστηριότητά του.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 55 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει το ενδεχόμενο ένας υποκείμενος σε φόρο προστιθεμένης αξίας ο οποίος πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωσή του, σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας αυτής, και ο οποίος απέκτησε αριθμό μητρώου φόρου προστιθεμένης αξίας εντός εύλογης προθεσμίας από την τέλεση των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, να στερηθεί της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού από μια εθνική ρύθμιση η οποία απαγορεύει την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που καταβλήθηκε λόγω της αγοράς αγαθών όταν αυτός ο υποκείμενος δεν είχε αποκτήσει αριθμό μητρώου φόρου προστιθεμένης αξίας πριν τα χρησιμοποιήσει για φορολογητέα δραστηριότητά του.

(υπογραφές)