



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 21 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 167, 168, 178 ir 273 straipsniai – Teisės į atskaitą taikymo sritis – Sąskaitų faktūrų nebuvimas – Pasinaudojimas teismo ekspertize – Teisės į atskaitą įrodinėjimo našta – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai“

Byloje C-664/16

dėl *Curtea de Apel Alba Iulia* (Alba Julijos apeliacinis teismas, Rumunija) 2016 m. lapkričio 10 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gruodžio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Lucrețiu Hadrian Vădan

prieš

Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kuri sudaro septintosios kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, einantis ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas, teisėjai K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (pranešėjas) ir C. Vajda,

generalinis advokatas E. Tanchev,

posėdžio sekretorius I. Illéssy, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. sausio 31 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- L. H. Vădan, atstovaujamo *avocats* M. Bejenaru-Dragoș, C. D. Cubleşan, C. A. Păun, T. V. Căpușan, D. Feldrihan ir D. F. Pascu,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos C.-R. Canțăr ir O.-C. Ichim, E. Gane ir C. M. Florescu,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, G.-D. Balan ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2018 m. gegužės 30 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: rumunų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva), visų pirma, jos 167, 168, 178 ir 273 straipsnių ir pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), ir proporcingumo principų išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant Lucretiu Hadrian Vădan ginčą su *Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Nacionalinė mokesčių administratoriaus agentūra – Generalinė skundų nagrinėjimo direkcija, Rumunija) ir *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba* (Brašovo generalinė regioninė valstybės finansų direkcija – Albos departamento valstybės finansų administratorius, Rumunija) dėl atsisakymo leisti ieškovui pagrindinėje byloje pasinaudoti teise į PVM atskaitą už prekes ir paslaugas, kurias jis naudojo savo sandoriams, nes negalėjo pateikti sąskaitų faktūrų, susijusių su šiomis prekėmis ir paslaugomis.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos X antraštinėje dalyje „Atskaita“ yra 1 skyrius „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“, kuris apima šios direktyvos 167–172 straipsnius. 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

- 4 Šios direktyvos 168 straipsnyje nurodyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

1. mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

- 5 Šios direktyvos X antraštinės dalies 4 skyriuje „Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės“ yra 178–183 straipsniai. 178 straipsnyje numatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

1. atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

6 Šios direktyvos 179 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę, ir ją naudoja pagal 178 straipsnį.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibrėžtus atsitiktinius sandorius vykdantys apmokestinamieji asmenys pasinaudotų savo teise į atskaitą tik tiekimo metu.“

7 Šios direktyvos XI antraštinė dalis „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ apima 2 skyrių „Registravimasis“, kurį sudaro 213–216 straipsniai. 213 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

<...>“

8 PVM direktyvos XI antraštinės dalies 3 skyriuje, susijusiame su sąskaitomis faktūromis, yra 217–240 straipsniai. Direktyvos 220 straipsnyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas ar įsigyjantis asmuo, arba trečioji šalis jo vardu ir jo naudai išrašytų sąskaitą faktūrą, kai:

1. jis tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui.

<...>“

9 Šios direktyvos 226 straipsnyje nurodyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

1. išrašymo data;
2. unikalus sąskaitos faktūros vienos ar kelių serijų eilės numeris;
3. 214 straipsnyje nurodytas PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas apmokestinamasis asmuo tiekė prekes ar teikė paslaugas;
4. 214 straipsnyje nurodytas prekes ar paslaugas įsig[ys]iančio asmens PVM mokėtojo kodas, kurį naudodamas prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo gavo tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, už kurias jam tenka prievolė sumokėti PVM, arba gavo tiekiamas prekes[,] kaip nurodyta 138 straipsnyje;
5. apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas įsigyjiančio asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas;
6. tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis;
7. data, kada buvo patiektos prekės ar suteiktos paslaugos arba užbaigtas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, arba 220 straipsnio 4 ir 5 punktuose nurodyto avanso data, jei tą datą galima nustatyti ir ji skiriasi nuo sąskaitos faktūros išrašymo datos;

8. apmokestinamoji vertė pagal kiekvieną tarifą ar kiekvienu neapmokestinimo atveju, vieneto kaina be PVM ir įvairios nuolaidos, jei jos neįskačiuotos į vieneto kainą;
9. taikomas PVM tarifas;
10. mokėtina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali procedūra ir pagal ją laikantis šios direktyvos nuostatų toks rekvizitas nenurodomas;

<...>“

- 10 XI antraštinės dalies 4 skyrius „Apskaita“ apima šios direktyvos 241–249 straipsnius. Jos 242 straipsnyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo tvarko detalią apskaitą tokiu būdu, kad būtų galima nustatyti prievoles, susijusias su PVM, o mokesčių institucijos galėtų patikrinti, kaip jos vykdomos.“

- 11 PVM direktyvos 244 straipsnyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad būtų saugomos jo paties, prekes ar paslaugas įsigyjancio asmens arba trečiosios šalies jo vardu ir jo naudai išrašytų sąskaitų faktūrų kopijos ir visos jo gautos sąskaitos faktūros.“

- 12 Šios direktyvos 250 straipsnio, kuris yra XI antraštinės dalies 5 skyriuje, susijusiame su deklaracijomis, 1 dalyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.“

- 13 Šios direktyvos XI antraštinės dalies 7 skyriaus 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Rumunijos teisė

- 14 *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d., toliau – Mokesčių kodeksas) 127 straipsnyje numatyta:

„1) Apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo 2 dalyje numatytą ekonominę veiklą, nepriklausomai nuo tos veiklos tikslo ar rezultato.

2) Ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal šią antraštinę dalį, apima gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą, žemės ūkio veiklą, laisvąsias profesijas arba joms prilygintą veiklą. Visų pirma ekonominė veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

<...>“

15 Šio kodekso 145 straipsnyje nustatyta:

„1) Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti PVM.

2) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti mokestį už pirkimus, jei jie naudojami šiems sandoriams:

a) apmokestinamiesiems sandoriams;

<...>“

16 Šio kodekso 146 straipsnyje nurodyta:

„1) Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) dėl mokėtino ar sumokėto mokesčio, susijusio su prekėmis, kurios jam patiekto ar turi būti patiekto, ar paslaugomis, kurios jam suteiktos ar turi būti suteiktos, turėti sąskaitą faktūrą, išrašytą pagal 155 straipsnio nuostatas;

<...>“

17 *Hotărârea Guvernului Nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal* (Vyriausybės sprendimas Nr. 44/2004, patvirtinantis metodines Įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, įgyvendinimo taisyklės, *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 112, 2004 m. vasario 6 d.) VI antraštinės dalies 46 punkte 2007 m. sausio 1 d. buvo numatyta:

„1) Mokesčio atskaitą pateisinti gali tik Mokesčių kodekso 146 straipsnio 1 dalyje nurodyti originalūs dokumentai arba kiti dokumentai, kuriuose nurodyta bent Mokesčių kodekso 155 straipsnio 5 dalyje numatyta informacija, išskyrus supaprastintas sąskaitas faktūras, numatytas 78 punkte. Pametęs, praradęs ar sunaikinęs patvirtinančio dokumento originalą, asmuo, norintis pasinaudoti teise į atskaitą, turi kreiptis į tiekėją ar teikėją dėl sąskaitos faktūros kopijos: joje turi būti nurodyta, kad tai kopija, pakeičianti originalią sąskaitą faktūrą.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18 L. H. Vădan, Rumunijos pilietis, nuo 2006 m. birželio 6 d. iki 2008 m. rugsėjo 8 d. vykdė 16 vienbučių ir daugiabučių, kuriuos sudarė 90 butų, gyvenamųjų pastatų komplekso statybos projektą. Be to, tuo metu jam priklausė keli žemės sklypai, dėl kurių jau buvo išduoti administraciniai leidimai statyti vienbučius namus.

19 L. H. Vădan sudarė 29 nekilnojamojo turto sandorius 2006 m. ir 70 nekilnojamojo turto sandorių 2007 m.–2009 m. Taip pat jis pardavė žemę statyboms 2008–2009 m. Šių sandorių bendra suma buvo 19 234 596 Rumunijos lėjos (RON) (apie 4 104 163 eurus).

- 20 Kadangi ieškovo pagrindinėje byloje apyvarta nuo 2006 m. birželio mėn. viršijo teisės aktuose nustatytą neapmokestinimo PVM ribą, mokesčių institucijos nusprendė, kad jis turėjo PVM mokėtojo statusą ir todėl turėjo įsiregistruoti kaip toks nuo 2006 m. rugpjūčio 1 d.
- 21 Kadangi jis neįsiregistravo kaip PVM mokėtojas ir nepateikė šio mokesčio deklaracijos mokesčių institucijoms, *Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba* (Albos valstybės finansų generalinė direkcija, Rumunija) priskaičiavo L.H. Vădan pranešime apie mokėtiną mokestį Nr. 59/28.01.2011 3 071 069 RON (apie 655 286 eurus) kaip mokėtiną PVM už laikotarpį nuo 2006 m. rugpjūčio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. ir 2 476 864 RON (apie 528 498 eurų) delspinigių ir 460 660 RON (98 292 eurų) baudų. Bendra išieškotina suma sudarė 6 008 593 RON (apie 1 282 077 eurus).
- 22 L. H. Vădan apskundė šį mokesčio perskaičiavimą administracinėms institucijoms, šios 2011 m. rugpjūčio 19 d. iš dalies patenkino jo prašymus ir bendrą perskaičiuotą sumą sumažino iki 5 735 741 RON (1 223 858 eurų), iš kurių 2 909 546 RON (620 821 euras) PVM, 2 389 763 RON (509 913 eurų) delspinigiai ir 436 432 RON (93 123 eurai) baudos.
- 23 L. H. Vădan pareiškė ieškinį *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas, Rumunija), prašydamas panaikinti šį pranešimą ir 2011 m. rugpjūčio 19 d. sprendimą.
- 24 Šiuo klausimu jis teigė, kad neprivalėjo nei įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas, nei vesti kokios nors apskaitos, nes sumokėjo šį mokestį atlikęs pirkimus ir niekada negavo PVM iš savo pirkėjų.
- 25 *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas) sprendimu Nr. 42/2013 atmetė visas ieškovo pagrindinėje byloje pretenzijas.
- 26 2014 m. gruodžio 3 d. sprendimu *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukščiausiasis Kasacinis ir Teisingumo Teismas, Rumunija), motyvuodamas tuo, kad *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas) neteisingai atsisakė apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į PVM atskaitą, panaikino šio teismo sprendimą ir grąžino bylą jam nagrinėti iš naujo.
- 27 Šiuo klausimu *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukščiausiasis Kasacinis ir Teisingumo Teismas, Rumunija) manė, kad apeliacinis teismas, pažymėjęs, kad L. H. Vădan turėjo teisę į atskaitą, nes institucijos savo iniciatyva ji buvo įregistravusios kaip PVM mokėtoją, neteisingai nusprendė, kad jis negalėjo remtis tam tikrais dokumentais, šiuo atveju dviejų ekspertizių išvadomis, nes nepateikė prekių ir paslaugų, susijusių su parduotais pastatais, pirkimo originalių dokumentų, nors ieškinyje šiame teisme jis nurodė, kad negali pateikti šių dokumentų.
- 28 Jis taip pat teigė, kad apeliacinis teismas neįvertino, ar PVM atskaitos suma galėjo būti nustatyta remiantis kitais dokumentais nei sąskaitų faktūrų originalai, „tam, kad būtų taikomas įvykdyto ekonominio sandorio realumo principas ir išvengta per didelio formalumo“. Šiuo klausimu jis nurodė, kad dokumentai, susiję su aptariamų pastatų statytojo ar statytojų suteiktomis paslaugomis ir atliktais darbais, taip pat yra reikšmingi.
- 29 *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas) teigė, kad priėmus sprendimą dėl apeliacinio skundo L. H. Vădan pateikė teismui 2008 m. vasario 15 d. raštą, skirtą *Camera Notarilor Publici București* (Bukarešto valstybės notarų kolegija, Rumunija), kuriame Nacionalinė mokesčių administratoriaus agentūra aiškino Mokesčių kodekso nuostatas kaip taikytinas fiziniams asmenims, neįsiregistravusiems kaip PVM mokėtojai, kurie nuo 2008 m. sausio 1 d. vykdė naujų pastatų, jų dalių ar žemės statyboms perleidimą. Šiuo klausimu L. H. Vădan teigė, kad nuo 2006 m. iki 2008 m. joks fizinis asmuo negalėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas, be to, jis neprivalėjo išrašyti sąskaitų faktūrų, vietoj sąskaitų faktūrų buvo išduodami kasos kvitai, kurie dabar yra neįskaitomi dėl prastos naudoto rašalo kokybės.

- 30 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas) nurodė, kad jo pateiktas klausimas susijęs su tuo, ar nekilnojamojo turto plėtotojas, kuris nesikreipė į kompetentingą mokesčių instituciją ir neįsiregistravo kaip PVM mokėtojas, nors privalėjo tai padaryti, ir nevedė apskaitos, turi teisę pasinaudoti PVM atskaita, atitinkančia investuotas į parduotų pastatų statybas lėšas, aplinkybėmis, kai negalint pateikti fiskalinių sąskaitų faktūrų kiti pateikti dokumentai yra neišskaitomi, todėl jų nepakanka siekiant nustatyti teisės į atskaitą egzistavimą ir taikymo sritį.
- 31 Remdamasis 2015 m. liepos 9 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), jis klausia, ar PVM neutralumo principo taikymas leidžia pasinaudoti teise į atskaitą, kai aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, visų pirma nebuvo privaloma išrašyti sąskaitų faktūrų fiziniams asmenims, apmokestinamasis asmuo negali pateikti sąskaitų faktūrų, ir ar proporcingumo principas draudžia priemonę, kuri riboja teisę į PVM atskaitą tokiomis aplinkybėmis.
- 32 Jei šiuos principus reikia aiškinti taip, kad jie leidžia apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į PVM atskaitą, net jei šis apmokestinamasis asmuo negali pateikti atitinkamų sąskaitų faktūrų, *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas) klausia, ar įmanoma suteikti šią teisę atlikus netiesioginį vertinimą, šiuo atveju teismo ekspertizę, kai ekspertui nurodyta įvertinti atskaitytiną PVM sumą remiantis atliktų darbų ar šio apmokestinamojo asmens panaudotos darbo jėgos kiekiu, būtinu statant pastatus, kuriuos ji pardavė.
- 33 Šiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas, Rumunija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar [PVM direktyvą] bendrai ir konkrečiai jos 167, 168, 178, 179 ir 273 straipsnius ir proporcingumo ir neutralumo principus galima aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris atitinka esminius teisės į PVM atskaitą reikalavimus, gali pasinaudoti savo teise į atskaitą tuo atveju, kai konkrečiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos byloje, jis negali pateikti sumų, sumokėtų už įsigytų prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, įrodymų – konkrečiai sąskaitų faktūrų?
2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar [PVM] direktyvą ir proporcingumo ir neutralumo principus galima aiškinti taip, kad netiesioginis vertinimo metodas (teismo ekspertizė), taikytas nepriklausomo eksperto ir pagrįstas statybos darbų arba darbo jėgos kiekiu, kylantis iš pastatų ekspertizės, yra leistina ir tinkama priemonė nustatyti teisės į atskaitą taikymo sritį tuo atveju, kai prekių (statybinių medžiagų) tiekimą ir paslaugų (pastatų statybos darbų) teikimą atlieka PVM mokėtojai?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 34 Primintina, kad pagal suformuluotą jurisprudenciją Teisingumo Teismas turi jurisdikciją aiškinti Sąjungos teisę tik tiek, kiek tai susiję su jos taikymu naujoje valstybėje narėje nuo šios įstojimo į Europos Sąjungą dienos (2017 m. gegužės 11 d. Nutarties *Exmitiani*, C-286/16, nepaskelbta Rink., EU:C:2017:368, 12 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 35 Pagrindinėje byloje Teisingumo Teismas turi jurisdikciją atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimus tik jei jie susiję su PVM apmokestinamais sandoriais, įvykdytais nuo 2007 m. sausio 1 d., t. y. kai Rumunija įstojo į Sąjungą.
- 36 Savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvą, visų pirma jos 167 ir 168 straipsnius, 178 straipsnio a punktą ir 179 straipsnį, taip pat PVM neutralumo ir proporcingumo principus reikia aiškinti taip, kad esant aplinkybėms, kaip pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo, kuris negali

įrodyti sumokėto pirkimo PVM sumos pateikdamas sąskaitas faktūras ar bet koki kitą dokumentą, gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą remdamasis vien nacionalinio teismo nurodymu atliktos ekspertizės išvadomis.

- 37 Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, teisė į atskaitą yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas ir iš esmės ji negali būti ribojama ir nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 56 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 38 Šios sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai PVM apmokestinamai ūkinei veiklai, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultata, tenka neutrali mokesčių našta, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 57 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 39 Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė atskaityti mokestį atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Šios teisės atsiradimo materialiosios sąlygos išvardytos minėtos direktyvos 168 straipsnio a punkte. Taigi, kad būtų galima pasinaudoti šia teise, reikia, pirma, kad suinteresuotasis asmuo būtų apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal minėtą direktyvą, ir, antra, kad prekės ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, būtų naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius sandorius ir kad šios įsigytos prekės ar paslaugos būtų patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 40 Dėl teisės į atskaitą formalių sąlygų iš PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto matyti, kad siekiant pasinaudoti šia teise reikia turėti sąskaitą faktūrą, išrašytą pagal šios direktyvos 226 straipsnį (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 41 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo mokesčio atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. Iš to matyti, kad mokesčių administratorius neturi atsisakyti suteikti teisės į PVM atskaitą tik dėl to, kad sąskaita faktūra neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punkto sąlygų, jeigu joje yra visi duomenys, reikalingi patikrinti, ar įvykdytos esminės su šia teise susijusios sąlygos (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 42 ir 43 punktai).
- 42 Griežtai taikant formalų reikalavimą pateikti sąskaitas faktūras būtų pažeisti neutralumo ir proporcingumo principai, o tai neproporcingai kliudytų apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti mokesčių neutralumu, susijusiu su jo sandoriais.
- 43 Vis dėlto apmokestinamasis asmuo, kuris prašo PVM atskaitos, turi įrodyti, kad jis atitinka jos gavimo sąlygas (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 46 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 44 Taigi, apmokestinamasis asmuo turi pateikti objektyvius įrodymus, kad prekes jam tiekė ir paslaugas teikė apmokestinamasis asmuo dėl jo paties PVM apmokestinamų sandorių, už kuriuos jis iš tiesų sumokėjo PVM.
- 45 Šie įrodymai gali apimti, be kita ko, tiekėjų ar teikėjų, iš kurių apmokestinamasis asmuo įsigijo prekių ar paslaugų, už kurias jis sumokėjo PVM, turimus dokumentus. Nacionalinio teismo nurodytoje atlikto ekspertizėje pateiktas vertinimas prireikus gali papildyti šiuos įrodymus ar sustiprinti jų patikimumą, bet negali jų pakeisti.

- 46 Šiuo atveju iš nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktų nuorodų matyti, kad negalėdamas pateikti sąskaitų faktūrų L. H. Vādan pateikė kitus dokumentus, kurie yra neišskaitomi ir, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, nepakankami siekiant nustatyti teisės į atskaitą egzistavimą ir taikymo sritį.
- 47 Kiek tai susiję su teismo ekspertize, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kaip įrodymu, šis teismas nurodė, kad eksperto užduotis buvo įvertinti atskaitytiną PVM sumą remiantis atliktų darbų ar apmokestinamojo asmens panaudotos darbo jėgos kiekiu, būtinu pastatų, kuriuos jis pardavė, statybai. Šiuo klausimu vis dėlto reikia pažymėti, kad tokia ekspertizė negali nustatyti, kad L. H. Vādan faktiškai sumokėjo šį mokestį už pirkimo sandorius, susijusius su šių pastatų statyba.
- 48 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvą, visų pirma, jos 167 ir 168 straipsnius, 178 straipsnio a punktą ir 179 straipsnį, taip pat PVM neutralumo ir proporcingumo principus reikia aiškinti taip, kad esant aplinkybėms, kaip pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo, kuris negali įrodyti sumokėto pirkimo PVM sumos pateikdamas sąskaitas faktūras ar bet kokią kitą dokumentą, negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą remdamasis vien nacionalinio teismo ekspertizės, kuri buvo nurodyta atlikti, vertinimu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 49 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, visų pirma, jos 167 ir 168 straipsnius, 178 straipsnio a punktą ir 179 straipsnį, taip pat pridėtinės vertės mokesčio neutralumo ir proporcingumo principus reikia aiškinti taip, kad esant aplinkybėms, kaip pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo, kuris negali įrodyti sumokėto pirkimo PVM sumos pateikdamas sąskaitas faktūras ar bet kokią kitą dokumentą, negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą remdamasis vien nacionalinio teismo nurodymu atliktos ekspertizės vertinimu.

Parašai.