TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2018. gada 21. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 167., 168., 178. un 273. pants – Atskaitīšanas tiesību apjoms – Rēķinu neesamība – Tiesu ekspertīzes izmantošana – Atskaitīšanas tiesību pierādīšanas pienākums – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi

Lieta C-664/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Jūlijas apelācijas tiesa, Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 10. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 21. decembrī, tiesvedībā

Lucrețiu Hadrian Vădan

pret

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

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Braşov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: septītās palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], kas pilda ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] K. Likurgs [*C. Lycourgos*], E. Juhāss [*E. Juhász*] (referents) un K. Vajda [*C. Vajda*],

ģenerāladvokāts: E. Tančevs [*E. Tanchev*],

sekretārs: I. Illēši [*I. Illéssy*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 31. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *L. H. Vădan* vārdā – *M. Bejenaru-Dragoş*, *C. D. Cubleşan*, *C. A. Păun*, *T. V. Căpuşan*, *D. Feldrihan* un *D. F. Pascu*, advokāti,

– Rumānijas valdības vārdā – *C.-R. Canțăr*, kā arī *O.-C. Ichim*, *E. Gane* un *C. M. Florescu*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *G.-D. Balan*, kā arī *L. Lozano Palacios*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2018. gada 30. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), it īpaši tās 167., 168., 178. un 273. panta, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes un samērīguma principu interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts *Lucreţiu Hadrian Vădan* tiesvedībā pret *Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor* (Valsts nodokļu dienests – Sūdzību izskatīšanas ģenerāldirekcija, Rumānija) un *Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Braşov – Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Alba* (Brašovas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Albas Reģionālā valsts finanšu administrācija) par atteikumu ļaut prasītājam pamatlietā īstenot viņa tiesības uz PVN atskaitīšanu precēm un pakalpojumiem, kurus viņš izmantojis saviem darījumiem, jo viņš nespēja uzrādīt rēķinus par šīm precēm un pakalpojumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas X sadaļā "Atskaitīšana" ietilpst 1. nodaļa "Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma", kurā ietilpst šīs direktīvas 167.–172. pants. Minētajā 167. pantā ir noteikts:

"Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams."

4 Atbilstoši šīs direktīvas 168. pantam:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kur[a] nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

5 X sadaļas 4. nodaļā "Noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu" ir ietverts PVN direktīvas 178.–183. pants. Minētajā 178. pantā ir noteikts:

"Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..]."

6 Šīs direktīvas 179. pantā ir noteikts:

"Nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai nodokļa maksātāji, kas neregulāri veic 12. pantā paredzētos darījumus, atskaitīšanas tiesības īsteno vienīgi piegādes laikā."

7 Minētās direktīvas XI sadaļā "Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas" ietilpst 2. nodaļa "Identifikācija", kurā ietverts šīs direktīvas 213.–216. pants. Minētā 213. panta 1. punktā ir noteikts:

"Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.

[..]"

8 Šīs XI sadaļas 3. nodaļā, kas attiecas uz rēķina jēdzienu, ir ietverts PVN direktīvas 217.–240. pants. Tās 220. pantā ir paredzēts:

"Ikviens nodokļa maksātājs nodrošina, ka – vai nu viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai arī trešā persona viņa vārdā un interesēs – izsniedz rēķinu par šādiem darījumiem:

1) preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko viņš veicis citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

[..]."

9 Atbilstoši šīs direktīvas 226. pantam:

"Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

1) rēķina izsniegšanas datums;

2) kārtas numurs, pamatojoties uz vienas vai vairākām sērijām, kas unikāli identificē rēķinu;

3) 214. pantā paredzētais PVN identifikācijas numurs, ar kuru nodokļa maksātājs veicis preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu;

4) pircēja vai pakalpojumu saņēmēja PVN identifikācijas numurs, kas paredzēts 214. pantā un ar ko viņš saņēmis preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, attiecībā uz kuru viņš atbildīgs par PVN nomaksu, vai 138. pantā minēto preču piegādi;

5) nodokļa maksātāja un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja pilns vārds vai nosaukums un adrese;

6) piegādāto preču daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids;

7) datums, kad piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, vai kad pabeigta to piegāde vai sniegšana, vai datums, kad saskaņā ar 220. panta 4. un 5. punktu veikta pirmā iemaksa kontā, ja vien minētais datums ir zināms un atšķiras no rēķina izsniegšanas datuma;

8) summa, kurai uzliek nodokli vai piemēro atbrīvojumu, vienības cena bez PVN un visas cenas atlaides, ja tās nav iekļautas vienības cenā;

9) piemērotā PVN likme;

10) maksājamā PVN summa, izņemot gadījumus, kad piemēro īpašu kārtību, saskaņā ar kuru šajā direktīvā nav prasīta minētā norāde;

[..]."

10 Minētās XI sadaļas 4. nodaļā "Uzskaite" ietilpst šīs direktīvas 241.–249. pants. Tās 242. pantā ir noteikts:

"Ikviens nodokļa maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestādes varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu."

11 Atbilstoši PVN direktīvas 244. pantam:

"Katrs nodokļa maksātājs nodrošina, ka tiek glabātas kopijas visiem rēķiniem, ko izsniedzis viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai trešā persona nodokļa maksātāja vārdā un interesēs, kā arī visi rēķini, ko viņš ir saņēmis."

12 Šīs direktīvas 250. pantā, kas ietilpst šīs pašas XI sadaļas 5. nodaļā par deklarācijām, 1. punktā ir noteikts:

"Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību."

13 Minētās direktīvas XI sadaļas 7. nodaļas 273. punktā ir noteikts:

"Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā."

Rumānijas tiesības

14 *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu, 2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927; turpmāk tekstā – "Nodokļu kodekss") 127. pantā ir paredzēts:

"(1) Par nodokļu maksātāju uzskata jebkuru personu, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic tādu saimniecisko darbību, kāda ir paredzēta 2. punktā, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

(2) Šīs sadaļas piemērošanas nolūkā saimnieciska darbība iekļauj ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību. Jo īpaši par saimniecisku darbību ir uzskatāma materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus.

[..]”

15 Šī kodeksa 145. pantā ir noteikts:

“1) Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad nodoklis kļūst iekasējams.

2) Ikvienam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt ar pirkumiem saistīto nodokli, ja šie pirkumi tiek izmantoti šādiem darījumiem:

a) ar nodokli apliekami darījumi;

[..].”

16 Atbilstoši minētā kodeksa 146. pantam:

“1) Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) par maksājamiem vai samaksātajiem nodokļiem saistībā ar precēm, kas tam jau ir piegādātas vai ko vēl tikai piegādās, vai pakalpojumiem, kas tam jau ir sniegti vai ko vēl tikai sniegs nodokļa maksātājs, viņa rīcībā ir jābūt rēķinam, kas izsniegts atbilstoši 155. panta noteikumiem;

[..].”

17 *Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Valdības dekrēts Nr. 44/2004, ar ko tiek apstiprināti piemērošanas noteikumi Likumam Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu, 2004. gada 6. februāra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 112) VI sadaļas 46. punktā 2007. gada 1. janvārī bija noteikts:

“(1) “Nodokļa atskaitīšanu var attaisnot tikai, pamatojoties uz Nodokļu kodeksa 146. panta 1. punktā paredzēto dokumentu oriģināleksemplāru vai ar citiem dokumentiem, kuros ir vismaz Nodokļu kodeksa 155. panta 5. punktā minētā informācija, izņemot 78. punktā minētos vienkāršotos rēķinus. Ja apliecinošā dokumenta oriģināls tiek pazaudēts, nozagts vai iznīcināts, saņēmējs lūdz preču piegādātājam/pakalpojumu sniedzējam izdot rēķina dublikātu, uz kura tiek norādīts, ka tas aizstāj sākotnējo rēķinu.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

18 *L. H. Vădan*, kas ir Rumānijas pilsonis, sāka dzīvojamo māju kompleksa celtniecību, ko veidoja 16 vienģimenes un daudzdzīvokļu mājas ar 90 dzīvokļiem un kas tika īstenots laikposmā no 2006. gada 6. jūnija līdz 2008. gada 8. septembrim. Šajā laikposmā viņam turklāt piederēja vairāki zemes gabali, attiecībā uz kuriem bija saņemta administratīva atļauja vienģimenes māju celtniecībai.

19 *L. H. Vădan* 2006. gadā veica 29 darījumus ar nekustamo īpašumu un laikā no 2007. līdz 2009. gadam – 70 darījumus ar nekustamo īpašumu. Laikā no 2008. līdz 2009. gadam viņš arī pārdeva apbūves gabalus. Šo darījumu kopējā vērtība bija 19 234 596 RON (aptuveni 4 104 163 EUR).

20 Tā kā kopš 2006. gada jūnija prasītāja apgrozījums pārsniedza likumā noteikto atbrīvojuma no PVN slieksni, nodokļu iestādes uzskatīja, ka viņš ir PVN maksātājs un ka līdz ar to no 2006. gada 1. augusta viņam ir jāreģistrējas kā PVN maksātājam.

21 Tā kā *L. H. Vădan* nereģistrējās PVN mērķiem un nodokļu iestādēm neiesniedza nodokļa deklarāciju, *Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba* (Albas Valsts finanšu ģenerāldirekcija, Rumānija) ar paziņojumu par nodokli Nr. 59/28.01.2011 viņam pieprasīja samaksāt PVN par summu 3 071 069 RON (aptuveni 655 286 EUR) apmērā par laikposmu no 2006. gada 1. augusta līdz 2009. gada 31. decembrim, kā arī procentus 2 476 864 RON (aptuveni 528 498 EUR) apmērā un kavējuma naudu 460 660 RON (98 292 EUR) apmērā. Tādējādi kopējā iekasējamā summa bija 6 008 593 RON (aptuveni 1 282 077 EUR).

22 *L. H. Vădan* apstrīdēja šīs summas apmēru administratīvajās iestādēs, kas ar 2011. gada 19. augusta lēmumu daļēji apmierināja lūgumus un noteica kopējo maksājamo summu 5 735 741 RON (1 223 858 EUR) apmērā, ko veidoja PVN 2 909 546 RON (620 821 EUR), nokavējuma procenti 2 389 763 RON (509 913 EUR) un kavējuma nauda 436 432 RON (93 123 EUR) apmērā.

23 *L. H. Vădan* cēla prasību *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Jūlijas apelācijas tiesa, Rumānija), lūdzot atcelt minēto paziņojumu un 2011. gada 19. augusta lēmumu.

24 Šajā ziņā viņš apgalvo, ka viņam nebija jāreģistrējas kā PVN maksātājam, nedz arī jākārto uzskaites žurnāls, jo viņš bija samaksājis šo nodokli veikto iegāžu laikā un nekad nebija no saviem pircējiem iekasējis PVN.

25 *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Jūlijas apelācijas tiesa) ar spriedumu Nr. 42/2013 noraidīja visus prasītāja pamatlietā prasījumus.

26 Ar 2014. gada 3. decembra spriedumu *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstākā kasācijas tiesa, Rumānija), pamatojoties uz to, ka *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Jūlijas apelācijas tiesa) kļūdaini bija atteikusies piemērot nodokļa maksātāja tiesības uz PVN atskaitīšanu, atcēla šīs tiesas spriedumu un nosūtīja tai lietu atpakaļ atkārtotai izskatīšanai.

27 *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstākā kasācijas tiesa) uzskatīja, ka apelācijas tiesa, norādījusi, ka *L. H. Vădan* bija tiesības uz atskaitīšanu, jo nodokļu iestādes bija viņu pēc savas ierosmes reģistrējušas kā PVN maksātāju, ir kļūdaini uzskatījusi, ka viņš nevarēja atsaukties uz dažiem dokumentiem, šajā gadījumā – uz divu ekspertīžu atzinumiem, ar pamatojumu, ka viņš nebija iesniedzis dokumentu, kuri attiecas uz preču un pakalpojumu iegādi saistībā ar pārdotajām būvēm, oriģinālekspemplārus, lai gan viņš prasības pieteikumā šai tiesai bija norādījis, ka viņš nevar uzrādīt šos dokumentus.

28 Tā apelācijas tiesai pārmeta arī to, ka tā nav izvērtējusi, vai tiesības uz PVN atskaitīšanu nevarētu noteikt, izmantojot citus dokumentus, kas nav rēķina oriģināls, "lai īstenotu veiktā saimnieciskā darījuma realitātes principu un izvairītos no pārmērīga formālisma". Šajā ziņā tā uzsvēra, ka arī dokumenti par attiecīgo ēku būvētāja vai būvētāju sniegtajiem pakalpojumiem un veiktajiem būvdarbiem ir atbilstoši.

29 *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Jūlijas apelācijas tiesa) norāda, ka pēc apelācijas instancē pasludinātā sprieduma *L. H. Vădan* tiesu debatēs uzradīja 2008. gada 15. februāra vēstuli, kura adresēta *Camera Notarilor Publici București* (Bukarestes notāru kamera, Rumānija) un kurā valsts nodokļu dienests interpretēja nodokļu kodeksa tiesību normas kā tādas, kas ir piemērojamas fiziskām personām, kuras nav reģistrējušās kā PVN maksātāji un kuras, sākot ar 2008. gada 1. janvāri, ir veikušas jaunuzceltu ēku, to daļu vai apbūves gabalu cesiju. Šajā ziņā *L. H. Vădan* apgalvo, ka laikposmā no 2006. līdz 2008. gadam neviena fiziska persona nevarēja reģistrēties kā PVN maksātājs un turklāt nepastāvēja nekāds pienākums izrakstīt rēķinus, jo rēķinu neesamību kompensēja kases čeku uzrādīšana, kuri tagad ir kļuvuši nesalasāmi izmantotās tintes sliktās kvalitātes dēļ.

30 Lēmumā par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Jūlijas apelācijas tiesa) norāda, ka jautājums, kas tai jāizskata, ir par to, vai nekustamā īpašuma projektu īstenotājam, kurš, iepriekš attiecīgajā nodokļu iestādē neveicis nepieciešamās darbības, nav reģistrējies kā PVN

maksātājs, lai gan viņam bija pienākums to darīt, un kurš nav kārtojis uzskaites žurnālu, ir tiesības izmantot PVN atskaitīšanas tiesības par naudas plūsmu, kas ieguldīta pārdoto ēku celtniecībā, gadījumā, ja viņš nevar uzrādīt nodokļa rēķinus un citi uzrādītie dokumenti ir nesalasāmi un nepietiekami, lai noteiktu atskaitīšanas tiesību pastāvēšanu un apjomu.

31 Atsaucoties uz Tiesas 2015. gada 9. jūlija spriedumu *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), tā jautā, vai PVN neitralitātes principa piemērošana var ļaut īstenot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tādos apstākļos kā pamatlietā, kad tostarp rēķinu izsniegšana fiziskām personām attiecīgajā laikposmā nebija obligāta un nodokļa maksātājs nespēj uzrādīt rēķinus, un vai samērīguma princips nepieļauj tādu pasākumu, kurš šādos apstākļos ierobežo tiesības uz PVN atskaitīšanu.

32 Ja šie principi būtu jāinterpretē tādējādi, ka tie atļauj nodokļa maksātājam izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, lai gan šis nodokļa maksātājs nespēj uzrādīt šai nolūkā nepieciešamos rēķinus, *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Jūlijas apelācijas tiesa) vaicā, vai ir iespējams šādas tiesības piešķirt, balstoties uz netiešu aplēsi, šajā gadījumā – izmantojot tās noteiktu tiesu ekspertīzi, dodot ekspertam uzdevumu novērtēt atskaitāmā PVN apmēru, balstoties uz šī nodokļa maksātāja veikto darbu un izmantotā darbaspēka daudzumu, kas nepieciešams viņa pārdoto ēku celtniecībai.

33 Ņemot vērā visus šos apstākļus, *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Jūlijas apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [PVN direktīva] vispār un it īpaši tās 167., 168., 178., 179. un 273. panta noteikumi, kā arī samērīguma princips un nodokļa neitralitātes princips var tikt interpretēti tādējādi, ka tie ļauj nodokļu maksātājam, kurš atbilst PVN atskaitīšanas materiāltiesiskajām prasībām, īstenot savas atskaitīšanas tiesības gadījumā, ja īpašos apstākļos, kādi ir izveidojušies pamatlietā izskatāmajā strīdā, viņš nespēj ar rēķinu palīdzību iesniegt pierādījumu par summām, kas kā priekšnodoklis samaksātas par preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu?

2) Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai [PVN direktīva], kā arī samērīguma princips un nodokļa neitralitātes princips var tikt interpretēti tādējādi, ka atskaitīšanas tiesību apjoma noteikšanai pieļaujams un atbilstošs pasākums var būt neatkarīga eksperta (tiesas ekspertīzē) veikts netiešs vērtējums, pamatojoties uz ekspertīzē noteikto celtniecībā izmantoto darbu/darbaspēka daudzumu, ja preces (būvmateriālus) nodod un pakalpojumus sniedz (ēku celtniecībai nepieciešamo darbaspēku nodrošina) PVN maksātāji?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

34 Jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesai ir kompetence interpretēt Savienības tiesības attiecībā uz to piemērošanu jaunajā dalībvalstī tikai no tās pievienošanās datuma Eiropas Savienībai (rīkojums, 2017. gada 11. maijs, *Exmitiani*, C-286/16, nav publicēts, EU:C:2017:368, 12. punkts).

35 Tādējādi pamatlietā Tiesai ir kompetence atbildēt uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem tikai tiktāl, ciktāl tie attiecas uz ar PVN apliekamajiem darījumiem, kas veikti pēc 2007. gada 1. janvāra, kas ir datums, kad Rumānija pievienojās Savienībai.

36 Ar abiem jautājumiem, kuri ir jāizvērtē kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīva un it īpaši tās 167., 168. pants, 178. panta a) punkts un 179. pants, kā arī PVN neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, nodokļa maksātājs, kurš nespēj sniegt pierādījumus, uzrādot rēķinus vai jebkādus citus dokumentus, par PVN summu, ko viņš ir samaksājis kā priekšnodokli, var izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, balstoties tikai uz aplēsi, kas izriet no ekspertīzes atzinuma, kuru veikt ir uzdevusi valsts tiesa.

37 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesības uz PVN atskaitīšanu ir neatņemams kopējās PVN sistēmas pamatprincips un principā nav ierobežojamas, un tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļa maksātāja ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 56. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

38 Šīs sistēmas mērķis ir pilnībā mazināt uzņēmējam maksājamā vai samaksātā PVN nastu visas saimnieciskās darbības laikā. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu jebkādai saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem – ar nosacījumu, ka šī darbība ir apliekama ar PVN (spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 57. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

39 Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. Materiālie nosacījumi, kas prasīti, lai šīs tiesības rastos, ir uzskaitīti šīs direktīvas 168. panta a) punktā. Tādējādi, lai varētu izmantot minētās tiesības, pirmkārt, attiecīgajai personai ir jābūt nodokļu maksātājam minētās direktīvas izpratnē un, otrkārt, ir nepieciešams, lai nodokļu maksātājs būtu iepriekš izmantojis preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, savām ar nodokli apliekamajām vajadzībām un lai iepriekš šīs preces būtu piegādājis vai pakalpojumus būtu sniedzis cits nodokļu maksātājs (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Attiecībā uz tiesību uz atskaitīšanu formālajām prasībām no PVN direktīvas 178. panta a) punkta izriet, ka, lai izmantotu šīs tiesības, [attiecīgās personas] rīcībā ir jābūt rēķinam, kas izrakstīts atbilstoši šīs direktīvas 226. pantam (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Tiesa ir nospriedusi, ka PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas materiālās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības. No tā izriet, ka nodokļu administrācija nevar atteikt tiesības uz PVN atskaitīšanu tikai tādēļ, ka rēķins neatbilst PVN direktīvas 226. panta 6. un 7. punkta prasībām, ja tās rīcībā ir visa informācija, lai pārbaudītu, vai ir izpildīti visi ar šīm tiesībām saistītie nosacījumi pēc būtības (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 42., kā arī 43. punkts).

42 Tādējādi formālās prasības uzrādīt rēķinus strikta piemērošana būtu pretrunā neitralitātes un samērīguma principiem, jo ar to nesamērīgi tiktu kavēta nodokļu maksātāja iespēja izmantot nodokļu neitralitāti saistībā ar viņa veiktajiem darījumiem.

43 Tomēr nodokļu maksātājam, kurš lūdz atskaitīt PVN, ir jāpierāda, ka tas atbilst šo tiesību izmantošanas prasībām (spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 46. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

44 Tādējādi nodokļu maksātājam ir pienākums sniegt objektīvus pierādījumus par to, ka nodokļa maksātāji viņam faktiski ir iepriekš piegādājuši preces un snieguši pakalpojumus viņa paša ar PVN apliekamajiem darījumiem, attiecībā uz kuriem viņš faktiski ir samaksājis PVN.

45 Šie pierādījumi var ietvert tostarp dokumentus, kas ir to piegādātāju vai pakalpojumu sniedzēju rīcībā, no kuriem nodokļa maksātājs ir iegādājies preces vai pakalpojumus, par kuriem viņš ir samaksājis PVN. Attiecīgā gadījumā tiesas uzdotas ekspertīzes veikta aplēse var papildināt šos pierādījumus vai pastiprināt to ticamību, bet ne tos aizstāt.

46 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolēmumā sniegtajām norādēm izriet, ka, nespēdams uzrādīt rēķinus, *L. H. Vădan* ir iesniedzis citus dokumentus, kas ir nesalasāmi un, iesniedzējtiesas ieskatā, nepietiekami, lai noteiktu atskaitīšanas tiesību pastāvēšanu un apjomu.

47 Attiecībā uz tādas tiesu ekspertīzes kā pamatlietā sniegtu pierādījumu šī tiesa precizē, ka eksperta uzdevums bija novērtēt atskaitāmā PVN apmēru, pamatojoties uz šī nodokļa maksātāja veikto darbu un izmantotā darbaspēka daudzumu, kas nepieciešams viņa pārdoto ēku celtniecībai. Šajā ziņā tomēr jāatzīst, ka ar šādu ekspertīzi nevar noteikt, vai *L. H. Vădan* faktiski ir samaksājis nodokli par šo ēku celtniecības nolūkā iepriekš veiktajiem darījumiem.

48 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīva un it īpaši tās 167., 168. pants, 178. panta a) punkts un 179. pants, kā arī PVN neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamatlietā nodokļa maksātājs, kurš nespēj sniegt pierādījumus, uzrādot rēķinus vai jebkādus citus dokumentus, par PVN summu, ko viņš ir samaksājis kā priekšnodokli, nevar izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, balstoties tikai uz aplēsi, kas izriet no ekspertīzes atzinuma, kuru veikt ir uzdevusi valsts tiesa.

Par tiesāšanās izdevumiem

49 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un it īpaši tās 167., 168. pants, 178. panta a) punkts un 179. pants, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamatlietā nodokļa maksātājs, kurš nespēj sniegt pierādījumus, uzrādot rēķinus vai jebkādus citus dokumentus, par PVN summu, ko viņš ir samaksājis kā priekšnodokli, nevar izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, balstoties tikai uz aplēsi, kas izriet no ekspertīzes atzinuma, kuru veikt ir uzdevusi valsts tiesa.

[Paraksti]