



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 21 listopada 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 167, 168, 178 i 273 – Zakres prawa do odliczenia – Brak faktur – Skorzystanie z opinii biegłego sądowego – Ciężar dowodu w zakresie prawa do odliczenia – Zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności

W sprawie C-664/16

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Alba Iulia (sąd apelacyjny w Alba Iulia, Rumunia) postanowieniem z dnia 10 listopada 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 grudnia 2016 r., w postępowaniu:

Lucrețiu Hadrian Vădan

przeciwno

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

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

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes siódmej izby, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (sprawozdawca) i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: I. Illéssy, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 31 stycznia 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu L.H. Vădana przez M. Bejenaru-Dragoșă, C.D. Cubleşana, C.A. Păuna, T.V. Căpușana, D. Feldrihana i D.F. Pascu, avocats,
- w imieniu rządu rumuńskiego przez C.R. Canțăra, O.C. Ichim, E. Gane i C.M. Florescu, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala, G.D. Balana i L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 maja 2018 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), w szczególności jej art. 167, 168, 178 i 273, oraz zasad neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) i proporcjonalności.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Lucrețiu Hadrianem Vădanem a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (krajową agencją administracji podatkowej – dyrekcją generalną ds. rozpatrywania odwołań, Rumunia) i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (regionalną dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Brașowie – administracją finansów publicznych departamentu Alba, Rumunia) w przedmiocie odmowy skorzystania przez skarżącego w postępowaniu głównym z prawa do odliczenia VAT od towarów i usług, które wykorzystał on na potrzeby swoich własnych transakcji, ponieważ nie był w stanie przedstawić faktur dotyczących tych towarów i usług.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Tytuł X dyrektywy VAT, zatytułowany „Odliczenia”, zawiera rozdział 1, zatytułowany „Źródło i zakres prawa do odliczenia”, który zawiera art. 167–172. Artykuł 167 stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

- 4 Zgodnie z art. 168 owej dyrektywy:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

- a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

- 5 W rozdziale 4 rzeczonego tytułu X, zatytułowanym „Przepisy regulujące korzystanie z prawa do odliczenia”, znajdują się art. 178–183 dyrektywy VAT. Artykuł 178 przewiduje:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

- a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

- 6 Artykuł 179 tej dyrektywy stanowi:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy, kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać od podatników dokonujących okazjonalnych transakcji, o których mowa w art. 12, stosowania prawa do odliczenia dopiero w momencie dostawy”.

- 7 Tytuł XI omawianej dyrektywy, zatytułowany „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”, zawiera między innymi rozdział 2, zatytułowany „Identyfikacja”, obejmujący art. 213–216. Artykuł 213 ust. 1 stanowi:

„Każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika.

[...]”.

- 8 W rozdziale 3 rzeczonego tytułu XI, dotyczącym fakturowania, znajdują się art. 217–240 dyrektywy VAT. Artykuł 220 przewiduje:

„Każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz przez osobę trzecią, w następujących przypadkach:

- 1) dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

[...]”.

- 9 Zgodnie z art. 226 owej dyrektywy:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie, faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyłącznie następujące dane:

- 1) datę wystawienia faktury;
- 2) kolejny numer, nadany w ramach jednej lub kilku serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
- 3) numer identyfikacyjny VAT, o którym mowa w art. 214, pod którym podatnik dostarczył towary lub świadczył usługi;

- 4) numer identyfikacyjny VAT nabywcy lub usługobiorcy, o którym mowa w art. 214, pod którym otrzymał on towary lub usługi, z tytułu których jest zobowiązany do zapłaty VAT, lub też otrzymał towary, o których mowa w art. 138;
- 5) pełną nazwę (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub usługobiorcy;
- 6) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i charakter wykonanych usług,
- 7) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usług lub datę dokonania wpłaty zaliczki, o której mowa w art. 220 pkt 4 i 5, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
- 8) podstawę opodatkowania dla każdej stawki podatku lub zwolnienia, cenę jednostkową z wyłączeniem VAT, a także wszelkie upusty lub rabaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej;
- 9) zastosowaną stawkę VAT,
- 10) kwotę VAT do zapłaty, chyba że zastosowano procedurę szczególną, która zgodnie z niniejszą dyrektywą wyklucza podawanie takiej informacji;

[...]”.

- 10 Rozdział 4 tegoż tytułu XI, zatytułowany „Rachunkowość”, zawiera art. 241–249 omawianej dyrektywy. Artykuł 242 stanowi:

„Każdy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczająco szczegółowy do celów stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy”.

- 11 Artykuł 244 dyrektywy VAT stanowi:

„Każdy podatnik zapewnia przechowywanie kopii faktur wystawionych osobiście albo przez nabywcę lub usługobiorcę, lub też w jego imieniu i na jego rzecz przez osobę trzecią, a także wszystkich faktur, które otrzymał”.

- 12 Artykuł 250 tej dyrektywy, który znajduje się w rozdziale 5 tego tytułu XI, dotyczącym deklaracji, w ust. 1 przewiduje:

„Każdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych”.

- 13 W rozdziale 7 tytułu XI omawianej dyrektywy jej art. 273 stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo rumuńskie

- 14 Artykuł 127 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy, *Monitorul Oficial al României*, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r., zwanego dalej „kodeksem podatkowym”), przewiduje:

„1. Podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. W rozumieniu niniejszego tytułu działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub zawodów podobnych. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

[...]”.

- 15 Artykuł 145 tego kodeksu stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

2. Każdy podatnik ma prawo do odliczenia podatku dotyczącego nabycia, jeśli jest ono wykorzystywane do celów następujących transakcji:

- a) opodatkowanych transakcji;

[...]”.

- 16 Zgodnie z art. 146 wspomnianego kodeksu:

„1. W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

- a) w odniesieniu do podatku należnego lub zapłaconego z tytułu towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone, podatnik musi posiadać fakturę wystawioną zgodnie z postanowieniami art. 155;

[...]”.

- 17 Punkt 46 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (dekretu rządowego nr 44/2004 zatwierdzającego przepisy wykonawcze do ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy, *Monitorul Oficial al României*, część I, nr 112 z dnia 6 lutego 2004 r.) w dniu 1 stycznia 2007 r. w tytule VI przewidywał:

„1. Uzasadnienie odliczenia podatku następuje na podstawie oryginału dokumentów przewidzianych w art. 146 ust. 1 kodeksu podatkowego lub na podstawie innych dokumentów, które zawierają co najmniej informacje określone w art. 155 ust. 5 kodeksu podatkowego, z wyjątkiem uproszczonych faktur przewidzianych w pkt 78. W przypadku zgubienia, kradzieży lub zniszczenia oryginału dokumentu potwierdzającego beneficjent zwraca się do dostawcy lub usługodawcy o wydanie duplikatu faktury, na którym należy wskazać, że zastępuje on pierwotną fakturę.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 18 L.H. Vădan, obywatel rumuński, podjął się projektu budowy kompleksu mieszkalnego obejmującego 16 domów jedno- i wielorodzinnych, składającego się z 90 mieszkań, który został zrealizowany w okresie między 6 czerwca 2006 r. a 8 września 2008 r. W tym okresie posiadał on ponadto liczne działki gruntu, dla których wydano zgody administracyjne na budowę domów jednorodzinnych.
- 19 L.H. Vădan dokonał 29 transakcji dotyczących nieruchomości w roku 2006 i 70 transakcji dotyczących nieruchomości w latach 2007–2009. Sprzedał on również działki budowlane w latach 2008–2009. Łączna wartość tych transakcji wyniosła 19 234 596 RON (rumuńskich lejów) (około 4 104 163 EUR).
- 20 Ponieważ w czerwcu 2006 r. obrót zrealizowany przez skarżącego w postępowaniu głównym przekroczył próg zwolnienia z VAT, organy podatkowe uznały, że skarżący jest podatnikiem VAT, a w konsekwencji ma obowiązek zarejestrować się do celów VAT od dnia 1 sierpnia 2006 r.
- 21 Ponieważ L.H. Vădan nie zarejestrował się jako podatnik VAT i nie złożył deklaracji podatku organom podatkowym, Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (dyrekcja generalna ds. finansów publicznych w Alba, Rumunia) wydała wobec niego decyzję nr 59/28.01.2011 w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w wysokości 3 071 069 RON (około 655 286 EUR) z tytułu VAT należnego za okres od 1 sierpnia 2006 r. do 31 grudnia 2009 r., a także 2 476 864 RON (około 528 498 EUR) z tytułu odsetek oraz 460 660 RON (98 292 EUR) z tytułu kar za zwłokę. Łączna kwota zaległości podatkowych wyniosła 6 008 593 RON (około 1 282 077 EUR).
- 22 L.H. Vădan zakwestionował tę kwotę zaległości przed organami administracyjnymi, które decyzją z dnia 19 sierpnia 2011 r. częściowo uznały jego żądania, określając łączną kwotę zaległości podatkowych na 5 735 741 RON (1 223 858 EUR), w tym 2 909 546 RON (620 821 EUR) z tytułu VAT, 2 389 763 RON (509 913 EUR) z tytułu odsetek za zwłokę i 436 432 RON (93 123 EUR) z tytułu kar za zwłokę.
- 23 L.H. Vădan wniósł skargę do Curtea de Apel Alba Iulia (sądu apelacyjnego w Alba Iulia, Rumunia) zmierzającą do uchylecia powyższej decyzji oraz decyzji z dnia 19 sierpnia 2011 r.
- 24 W tym względzie podniósł on, że nie miał obowiązku ani zarejestrować się jako podatnik VAT, ani prowadzić jakąkolwiek dokumentację, ponieważ dokonał zapłaty tego podatku podczas dokonanych przez niego transakcji nabycia, oraz że nigdy nie pobierał VAT od nabywców.
- 25 Wyrokiem nr 42/2013 Curtea de Apel Alba Iulia (sąd apelacyjny w Alba Iulia) oddalił wszystkie żądania skarżącego w postępowaniu głównym.
- 26 W wyroku z dnia 3 grudnia 2014 r. Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższy sąd kasacyjny, Rumunia), na tej podstawie, że Curtea de Apel Alba Iulia (sąd apelacyjny w Alba Iulia) błędnie odmówił podatnikowi prawa do odliczenia VAT, uchylił wydany przez ten sąd wyrok oraz przekazał mu sprawę do ponownego rozpoznania.
- 27 W tym celu Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższy sąd kasacyjny) uznał, że sąd apelacyjny, po stwierdzeniu, że L.H. Vădanowi przysługiwało prawo do odliczenia ze względu na zarejestrowanie go z urzędu do celów VAT, błędnie przyjął, że ten nie mógł powołać się na określone dokumenty, w tym wypadku wnioski zawarte w opiniach dwóch biegłych, na tej podstawie, iż nie przedstawił on oryginałów dokumentów dotyczących nabycia towarów i usług związanych ze sprzedanymi budynkami, i to mimo że w skardze wniesionej do tego sądu wyjaśnił, iż nie był w stanie przedłożyć tych dokumentów.

- 28 Sąd ów zarzucił również sądowi apelacyjnemu, że ten nie dokonał oceny, czy wysokość prawa do odliczenia VAT można było ustalić za pomocą dokumentów innych niż oryginały faktur, „aby dać wyraz zasadzie, że znaczenie ma rzeczywiście dokonana transakcja gospodarcza, i uniknąć nadmiernego formalizmu”. W tym względzie podkreślił on, że dokumenty dotyczące usług wyświadczonych i robót wykonanych przez wykonawcę lub wykonawców spornych budynków również miały znaczenie.
- 29 Curtea de Apel Alba Iulia (sąd apelacyjny w Alba Iulia) stwierdził, że w następstwie wyroku wydanego w ramach jego skargi kasacyjnej w toku postępowania L.H. Vădan przedstawił pismo z dnia 15 lutego 2008 r., przekazane Camera Notarilor Publici București (izbie notariuszy publicznych w Bukareszcie, Rumunia), w którym krajowa agencja administracji podatkowej dokonała interpretacji przepisów kodeksu podatkowego jako mających zastosowanie do osób fizycznych niezarejestrowanych do celów VAT, które po dniu 1 stycznia 2008 r. dokonały zbycia nowych budynków, ich części lub działek budowlanych. W tym względzie L.H. Vădan zarzuca, że w latach 2006–2008 żadna osoba fizyczna nie mogła się zarejestrować jako podatnik VAT oraz że ponadto nie istniał obowiązek wystawiania faktur, przy czym brak faktur był rekompensowany okazywaniem paragonów, które obecnie stały się nieczytelne z uwagi na złą jakość użytego tuszu.
- 30 W postanowieniu odsyłającym Curtea de Apel Alba Iulia (sąd apelacyjny w Alba Iulia) wskazuje, że zawisłe przed nim pytanie dotyczy kwestii, czy deweloper, który nie podjąwszy wcześniej kroków przed właściwym organem podatkowym nie został zarejestrowany jako podatnik VAT, mimo że miał taki obowiązek, i który nie prowadził księgowości, ma prawo korzystać z odliczeń VAT, odpowiadających środkom zainwestowanym w budowę sprzedanych budynków, w okolicznościach, w których z uwagi na brak możliwości przedłożenia faktur podatkowych inne przedstawione dokumenty są nieczytelne, a zatem nie wystarczą, aby ustalić istnienie i zakres prawa do odliczenia.
- 31 Powołując się na wyrok Trybunału z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), sąd ten zastanawia się nad kwestią, czy stosowanie zasady neutralności VAT może dopuszczać wykonanie prawa do odliczenia, jeżeli, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, w których w szczególności wystawianie faktur adresowanych do osób fizycznych nie było wówczas obligatoryjne, podatnik nie ma możliwości przedstawienia faktur, oraz czy zasada proporcjonalności sprzeciwia się prawu do odliczenia VAT w tych okolicznościach.
- 32 Jeśli zasady te powinny być interpretowane w ten sposób, że pozwalają one podatnikowi korzystać z odliczenia VAT, nawet gdy nie jest on w stanie przedstawić faktur, Curtea de Apel Alba Iulia (sąd apelacyjny w Alba Iulia) zastanawia się, czy możliwe jest przyznanie takiego prawa przez oszacowanie pośrednie w niniejszym przypadku, w drodze zarządzanej przez niego opinii biegłego sądowego, zlecając biegłemu ocenę kwoty VAT podlegającego odliczeniu na podstawie ilości wykonanych robót lub siły roboczej zatrudnionej przez rzeczonoego podatnika, niezbędnych do budowy sprzedanych przez niego budynków.
- 33 W związku z powyższym Curtea de Apel Alba Iulia (sąd apelacyjny w Alba Iulia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy ogólnie [dyrektywę VAT], a w szczególności art. 167, 168, 178, 179 i 273, jak również zasadę proporcjonalności i zasadę neutralności można interpretować w ten sposób, że zezwalają one podatnikowi, który spełnia materialnoprawne przesłanki odliczenia VAT, skorzystać z przysługującego mu odliczenia, w sytuacji gdy – w szczególnym kontekście takim jak kontekst sporu w postępowaniu głównym – nie jest on w stanie dostarczyć dowodu, poprzez przedstawienie faktur, kwot naliczonych za dostawę towarów i świadczenie usług?
- 2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy dyrektywa [VAT], a także zasada proporcjonalności i zasada neutralności mogą być interpretowane w ten sposób, że pośredni sposób oceny (za pomocą opinii sądowej), przeprowadzonej przez niezależnego biegłego na podstawie ilości robót/robocizny związanej z budową wynikającej z opinii, stanowi dopuszczalny

i odpowiedni środek do celów ustalenia zakresu prawa do odliczenia, w przypadku gdy dostawa towarów (materiałów budowlanych) i świadczenie usług (robocizna związana z budową budynków) pochodzą od podatników do celów VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 34 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunał jest właściwy do dokonywania wykładni prawa Unii jedynie w zakresie, w jakim dotyczy to jego stosowania w nowym państwie członkowskim od momentu przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej (postanowienie z dnia 11 maja 2017 r., *Exmitiani*, C-286/16, niepublikowane, EU:C:2017:368, pkt 12).
- 35 Zatem w sprawie w postępowaniu głównym Trybunał jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania postawione przez sąd odsyłający jedynie w zakresie, w jakim dotyczą one transakcji opodatkowanych VAT, dokonanych po dniu 1 stycznia 2007 r., dacie przystąpienia Rumunii do Unii.
- 36 Poprzez swoje dwa pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywa VAT, a w szczególności jej art. 167, 168, art. 178 lit. a) i art. 179, a także zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym podatek, który nie jest w stanie przedstawić dowodu na zapłacony przez niego VAT poprzez przedstawienie faktur lub jakiegokolwiek innego dokumentu, może skorzystać z prawa do odliczenia VAT jedynie na podstawie oszacowania wynikającego z opinii biegłego zarządzonej przez sąd krajowy.
- 37 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do odliczenia VAT stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT, którego to prawa co do zasady nie można ograniczyć i które przysługuje bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje dokonane przez podatnika powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 System ten ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach wykonywanej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążeń podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że sama ta działalność podlega opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 Zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym podlegający odliczeniu podatek staje się wymagalny. Materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia zostały wymienione w art. 168 lit. a) tej dyrektywy. W celu skorzystania z omawianego prawa, po pierwsze, dany podmiot musi być podatnikiem w rozumieniu tejże dyrektywy, oraz po drugie, towary i usługi, które mają być podstawą prawa do odliczenia, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, oraz owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika na wcześniejszym etapie obrotu (wyrok z dnia 15 września 2016 r., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 W odniesieniu do formalnych przesłanek prawa do odliczenia z art. 178 lit. a) dyrektywy VAT wynika, że korzystanie z tego prawa jest uzależnione od posiadania faktury wystawionej zgodnie z art. 226 tej dyrektywy (wyrok z dnia 15 września 2016 r., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 41 Trybunał orzekł, że podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia podatku naliczonego zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych. Z kolei organy podatkowe nie mogą odmówić prawa do odliczenia VAT tylko na tej podstawie, że faktura nie spełnia przesłanek wymaganych w art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy VAT, jeżeli dysponują one wszystkimi informacjami do zbadania, że spełnione są przesłanki materialne dotyczące tego prawa (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 42, 43).
- 42 Ścisłe zastosowanie formalnego wymogu przedstawienia faktur naruszałoby zasady neutralności i proporcjonalności, ponieważ skutkowałoby nieproporcjonalnym uniemożliwieniem podatnikowi korzystania z neutralności podatkowej dotyczącej jego transakcji.
- 43 Niemniej ciężar udowodnienia spełnienia przesłanek skorzystania z prawa do odliczenia spoczywa na podatniku wnioskującym o odliczenie VAT (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 44 Podatnik jest więc zobowiązany do przedstawienia obiektywnych dowodów, że towary i usługi zostały mu rzeczywiście dostarczone i wyświadczone przez podatników, na potrzeby własnych transakcji opodatkowanych VAT, w odniesieniu do których faktycznie zapłacił on VAT.
- 45 Dowody te mogą w szczególności obejmować dokumenty znajdujące się w posiadaniu dostawców lub usługodawców, od których podatnik nabył towary i usługi, od których zapłacił VAT. Oszacowanie wynikające z opinii biegłego zarządzanej przez sąd krajowy może w danym wypadku uzupełnić owe dowody lub zwiększyć ich wiarygodność, lecz nie może ich zastąpić.
- 46 W niniejszej sprawie z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym wynika, że w braku możliwości przedstawienia faktur L.H. Vādan przedłożył inne dokumenty, które jednak są nieczytelne i zdaniem sądu odsyłającego niewystarczające do ustalenia istnienia i zakresu prawa do odliczenia.
- 47 W odniesieniu do dowodu z opinii biegłego sądowego, takiego jak będące przedmiotem postępowania głównego sąd ten wyjaśnia, że zadaniem biegłego jest oszacowanie kwoty VAT podlegającego odliczeniu na podstawie ilości wykonanych robót lub siły roboczej zatrudnionej przez tegoż podatnika koniecznych do budowy sprzedanych przez niego budynków. W tym względzie należy jednak stwierdzić, że taka opinia nie mogłaby wykazać, iż L.H. Vādan faktycznie zapłacił ów podatek od transakcji dokonanych do celów budowy tych budynków.
- 48 W świetle powyższych rozważań na zadane pytania powinno się odpowiedzieć, iż dyrektywę VAT, a w szczególności jej art. 167, 168, art. 178 lit. a) i art. 179, a także zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym podatnik, który nie jest w stanie przedstawić dowodu na kwotę zapłaconego przez niego VAT poprzez przedstawienie faktur lub jakiegokolwiek innego dokumentu, nie może skorzystać z prawa do odliczenia VAT jedynie na podstawie oszacowania wynikającego z opinii biegłego zarządzanej przez sąd krajowy.

W przedmiocie kosztów

- 49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a w szczególności jej art. 167, 168, art. 178 lit. a) i art. 179, a także zasady neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym podatnik, który nie jest w stanie przedstawić dowodu na kwotę zapłaconego przez niego VAT poprzez przedstawienie faktur lub jakiegokolwiek innego dokumentu, nie może skorzystać z prawa do odliczenia VAT jedynie na podstawie oszacowania wynikającego z opinii biegłego zarządzanej przez sąd krajowy.

Podpisy