

Laikina versija

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, 179 ir 273 straipsniai – Teisės ? atskait? taikymo sritis – S?skait? fakt?r? nebuvimas – Pasinaudojimas teismo ekspertize – Teisės ? atskait? ?rodin?jimo našta – Mokes?io neutralumo ir proporcingumo principai“

Byloje C-664/16

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

Lucre?iu Hadrian V?dan

prieš

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor,

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bra?ov – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Alba

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kur? sudaro septintosios kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, einantis ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas, teis?jai K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (praneš?jas) ir C. Vajda,

generalinis advokatas E. Tanchev,

pos?džio sekretorius I. Illéssy, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2018 m. sausio 31 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

– L. H. V?dan, atstovaujamo *avocats* M. Bejenaru?Drago?, C. D. Cuble?an, C. A. P?un, T. V. C?pu?an, D. Feldrihan ir D. F. Pascu,

– Rumunijos vyriausyb?s, atstovaujamos C.?R. Can??r ir O.?C. Ichim, E. Gane ir C. M. Florescu,

– Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, G.?D. Balan ir L. Lozano Palacios,
susipažin?s su 2018 m. geguž?s 30 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva), vis? pirma, jos 167, 168, 178 ir 273 straipsni? ir prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM), ir proporcingumo princip? i?ai?kinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant Lucre?iu Hadrian V?dan gin?? su *Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor* (Nacionalin? mokes?i? administratoriaus agent?ra – Generalin? skund? nagrin?jimo direkcija, Rumunija) ir *Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bra?ov – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Alba* (Bra?ovo generalin? regionin? valstyb?s finans? direkcija – Albos departamento valstyb?s finans? administratorius, Rumunija) d?l atsisakymo leisti ie?kovui pagrindin?je byloje pasinaudoti teise ? PVM atskait? už prekes ir paslaugas, kurias jis naudojo savo sandoriams, nes negal?jo pateikti s?skait? fakt?r?, susijusi? su šiomis prek?mis ir paslaugomis.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos X antraštin?je dalyje „Atskaita“ yra 1 skyrius „Teis?s ? atskait? atsiradimas ir taikymo sritis“, kuris apima šios direktyvos 167–172 straipsnius. 167 straipsnyje nustatyta:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

4 Šios direktyvos 168 straipsnyje nurodyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

1. mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

5 Šios direktyvos X antraštin?s dalies 4 skyriuje „Teis?s ? atskait? ?gyvendinimo taisykl?s“ yra 178–183 straipsniai. 178 straipsnyje numatyta:

„Kad gal?t? ?gyvendinti teis? ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias s?lygas:

1. atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už preki? tiekim? ar paslaug? teikim? jis privalo tur?ti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?;

<...>“

6 Šios direktyvos 179 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teis? ? PVM atskait? ?gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mok?tinos per atitinkam? mokestin? laikotarp?, atima vis? PVM sum?, ? kurios atskait? per t? pat? laikotarp? jis ?gijo teis?, ir ja naudojasi pagal 178 straipsn?.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibr?žtus atsitiktinius sandorius

vykdantys apmokestinamieji asmenys pasinaudot? savo teise ? atskait? tik tiekimo metu.“

7 Šios direktyvos XI antraštin? dalis „Apmokestinam?j? asmen? ir tam tikr? neapmokestinam?j? asmen? prievol?s“ apima 2 skyri? „Registravimasis“, kur? sudaro 213–216 straipsniai. 213 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

<...>“

8 PVM direktyvos XI antraštin?s dalies 3 skyriuje, susijusiame su s?skaitomis fakt?romis, yra 217–240 straipsniai. Direktyvos 220 straipsnyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas ar ?sigyjantis asmuo, arba tre?ioji šalis jo vardu ir jo naudai išrašyt? s?skait? fakt?r?, kai:

1. jis tiek? prekes ar teik? paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui.

<...>“

9 Šios direktyvos 226 straipsnyje nurodyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatyt? speciali? nuostat?, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose s?skaitose fakt?rose PVM tikslais privalomai nurodyti turi b?ti tik šie rekvizitai:

1. išrašymo data;

2. unikalus s?skaitos fakt?ros vienos ar keli? serij? eil?s numeris;

3. 214 straipsnyje nurodytas PVM mok?tojo kodas, kur? naudodamas apmokestinamasis asmuo tiek? prekes ar teik? paslaugas;

4. 214 straipsnyje nurodytas prekes ar paslaugas ?sig[y]jan?io asmens PVM mok?tojo kodas, kur? naudodamas prekes ar paslaugas ?sigyjantis asmuo gavo tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, už kurias jam tenka prievol? sumok?ti PVM, arba gavo tiekiamas prekes[,] kaip nurodyta 138 straipsnyje;

5. apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens vardas, pavard? (visas pavadinimas) ir adresas;

6. tiekiam? prek? kiekis ir pob?dis arba teikiam? paslaug? apimtis ir pob?dis;

7. data, kada buvo patiektos prek?s ar suteiktos paslaugos arba užbaigtas prek? tiekimas ar paslaug? teikimas, arba 220 straipsnio 4 ir 5 punktuose nurodyto avanso data, jei t? dat? galima nustatyti ir ji skiriasi nuo s?skaitos fakt?ros išrašymo datos;

8. apmokestinamoji vert? pagal kiekvien? tarif? ar kiekvienu neapmokestinimo atveju, vieneto kaina be PVM ir ?vairios nuolaidos, jei jos ne?skai?iuotos ? vieneto kain?;

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 teigiančio 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 reikalavimų 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 to, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Rumunijos teisė

14 *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (statymas 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, skaitant kasybą, žemės ūkio veiklą, laisvąsias profesijas arba joms prilygintą veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

<...>

15 Šio kodekso 145 straipsnyje nustatyta:

„1) Teisė atsiskaityti atsiranda, atsiradus prievolei apskaituoti PVM.

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

a) apmokestinamiesiems sandoriams;

<...>“

16 Šio kodekso 146 straipsnyje nurodyta:

„1) Kad galėtų gyvendinti teisę atsiskaityti, 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 sąskaitų 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 sąstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, gyvendinimo 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. Pamatų, praradimų ar sunaikinimų patvirtinimo dokumento originalų, asmuo, norintis pasinaudoti teise atsiskaityti, turi kreiptis tiekėjui ar teikėjui dėl sąskaitos faktūros kopijos: joje turi būti nurodyta, kad tai kopija, pakeičianti originali sąskaitų 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 vienuosius ir daugiabuosius, kuriuos sudarė 90 butų, gyvenamąjį pastatą komplekso statybos projektą. Be to, tuo metu jam priklausė keli žemės sklypai, dėl kurių jau buvo išduoti administraciniai leidimai statyti vienuosius 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 žemės statyboms 2008–2009 m. Šių sandorių bendra suma buvo 19 234 596 Rumunijos lėšos (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 siregistruoti 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. Vėdan pranešime apie mokėtinę mokestį Nr. 59/28.01.2011 3 071 069 RON (apie 655 286 eurus) kaip mokėtinę PVM už laikotarpį nuo 2006 m. rugpjūtio 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. Vėdan apskundė šį mokesčio perskaičiavimą administracinės institucijoms, šios 2011 m. rugpjūtio 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. Vėdan pareiškė ieškinį *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas, Rumunija), prašydamas panaikinti šį pranešimą ir 2011 m. rugpjūtio 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 Casa?ie ?i Justi?ie* (Aukščiausiasis Kasacinis ir Teisingumo Teismas, Rumunija), motyvuodamas tuo, kad *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas) neteisingai atsisakė apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę PVM atskaitai, panaikino šio teismo sprendimą ir grąžino bylą jam nagrinėti iš naujo.

27 Šiuo klausimu *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Aukščiausiasis Kasacinis ir Teisingumo Teismas, Rumunija) manė, kad apeliacinis teismas, pažymėjęs, kad L. H. Vėdan turėjo teisę PVM atskaitai, nes institucijos savo iniciatyva jį buvo įregistravusios kaip PVM mokėtoją, neteisingai nusprendė, kad jis negalėjo remtis tam tikrais dokumentais, šiuo atveju dviejų ekspertizė 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 nevertino, ar PVM atskaitos suma galėjo būti nustatyta remiantis kitais dokumentais nei sėskaitė faktūrų originalai, „tam, kad būtų taikomas vykdyto ekonominio sandorio realumo principas ir išvengta per didelio formalumo“. Šiuo klausimu jis nurodė, kad dokumentai, susiję su aptariamą pastatą 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. Vėdan pateiktą teismui 2008 m. vasario 15 d. raštą, skirtą *Camera Notarilor Publici Bucure?ti* (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 naują pastatą, į dalį ar žemės statyboms perleidimą. Šiuo klausimu L. H. Vėdan teigė, kad nuo 2006 m. iki 2008 m. joks fizinis asmuo negalėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas, be to, jis neprivalėjo išrašyti sėskaitė faktūrų, vietoj sėskaitė 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 nekilojamojo turto plėtojimas, kuris nesikreipia kompetentingą mokesčių instituciją ir neįsiregistruojo kaip PVM mokėtojas, nors privalėjo tai padaryti, ir nevedė apskaitos, turi teisę pasinaudoti PVM atskaita,

atitinkan?ia investuotas ? parduot? pastat? statybas l?šas, aplinkyb?mis, kai negalint pateikti fiskalini? s?skait? fakt?r? kiti pateikti dokumentai yra ne?skaitomi, tod?l j? nepakanka siekiant nustatyti teis?s ? atskait? egzistavim? ir taikymo srit?.

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 ? atskait?, kai aplinkyb?mis, kaip pagrindin?je byloje, vis? pirma nebuvo privaloma išrašyti s?skait? fakt?r? fiziniams asmenims, apmokestinamasis asmuo negali pateikti s?skait? fakt?r?, ir ar proporcingumo principas draudžia priemon?, kuri riboja teis? ? PVM atskait? tokiomis aplinkyb?mis.

32 Jei šiuos principus reikia aiškinti taip, kad jie leidžia apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise ? PVM atskait?, net jei šis apmokestinamasis asmuo negali pateikti atitinkam? s?skait? fakt?r?, *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas) klausia, ar ?manoma suteikti ši? teis? atlikus netiesiogin? vertinim?, šiuo atveju teismo ekspertiz?, kai ekspertui nurodyta ?vertinti atskaitytin? PVM sum? remiantis atlikt? darb? ar šio apmokestinamojo asmens panaudotos darbo j?gos kiekiu, b?tinu statant pastatus, kuriuos ji pardav?.

33 Šiomis aplinkyb?mis *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albos Julijos apeliacinis teismas, Rumunija) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyv?] bendrai ir konkre?iai jos 167, 168, 178, 179 ir 273 straipsnius ir proporcingumo ir neutralumo principus galima aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris atitinka esminius teis?s ? PVM atskait? reikalavimus, gali pasinaudoti savo teise ? atskait? tuo atveju, kai konkre?iomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos byloje, jis negali pateikti sum?, sumok?t? už ?sigyt? preki? tiekim? ir paslaug? teikim?, ?rodym? – konkre?iai s?skait? fakt?r??

2. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? teigiamas, ar [PVM] direktyv? ir proporcingumo ir neutralumo principus galima aiškinti taip, kad netiesioginis vertinimo metodas (teismo ekspertiz?), taikytas nepriklausomo eksperto ir pagr?stas statybos darb? arba darbo j?gos kiekiu, kylantis iš pastat? ekspertiz?s, yra leistina ir tinkama priemon? nustatyti teis?s ? atskait? taikymo srit? tuo atveju, kai preki? (statybini? medžiag?) tiekim? ir paslaug? (pastat? statybos darb?) teikim? atlieka PVM mok?tojai?“

D?l prejudicini? klausim?

34 Primintina, kad pagal suformuluot? jurisprudencij? Teisingumo Teismas turi jurisdikcij? aiškinti S?jungos teis? tik tiek, kiek tai susij? su jos taikymu naujoje valstyb?je nar?je nuo šios ?stojimo ? Europos S?jung? dienos (2017 m. geguž?s 11 d. Nutarties *Exmitiani*, C?286/16, nepaskelbta Rink., EU:C:2017:368, 12 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

35 Pagrindin?je byloje Teisingumo Teismas turi jurisdikcij? atsakyti ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus tik jei jie susij? su PVM apmokestinamais sandoriais, ?vykdytais nuo 2007 m. sausio 1 d., t. y. kai Rumunija ?stojo ? S?jung?.

36 Savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvų, 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 kokį kitą dokumentą, gali pasinaudoti teise į PVM atskaitę remdamasis vien nacionalinio teismo nurodymu atliktos ekspertizės išvadomis.

37 Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, teisė į atskaitę 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 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

38 Šios sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdančią ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokie PVM apmokestinamieji kinei veiklai, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatą, tenka neutrali mokesčių našta, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-153/14, EU:C:2015:454, 57 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

39 Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė atskaityti mokesčius 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 atskaitę, būtų naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius sandorius ir kad šios įsigytos prekės ar paslaugos būtų patiekto ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

40 Dėl teisės į atskaitę formalių sąlygų iš PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto matyti, kad siekiant pasinaudoti šia teise reikia turėti sąskaitų faktūrą, išrašytą pagal šios direktyvos 226 straipsnį (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog pagal pagrindinę PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo mokesčių atskaitę, 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 atskaitę 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 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

44 Taigi, apmokestinamasis asmuo turi pateikti objektyvius įrodymus, kad prekes jam tiekė ir

paslaugas teik? apmokestinamasis asmuo d?l jo paties PVM apmokestinam? sandori?, u? kuriuos jis i? ties? sumok?jo PVM.

45 Šie ?rodymai gali apimti, be kita ko, tiek?j? ar teik?j?, i? kuri? apmokestinamasis asmuo ?sigijo preki? ar paslaug?, u? kurias jis sumok?jo PVM, turimus dokumentus. Nacionalinio teismo nurodytoje atlikti ekspertiz?je pateiktas vertinimas prireikus gali papildyti ?iuos ?rodymus ar sustiprinti j? patikimum?, bet negali j? pakeisti.

46 Šiuo atveju i? nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateikt? nuorod? matyti, kad negal?damas pateikti s?skait? fakt?r? L. H. V?dan pateik? kitus dokumentus, kurie yra ne?skaitomi ir, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, nepakankami siekiant nustatyti teis?s ? atskait? egzistavim? ir taikymo srit?.

47 Kiek tai susij? su teismo ekspertize, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, kaip ?rodymu, šis teismas nurod?, kad eksperto u?duotis buvo ?vertinti atskaitytin? PVM sum? remiantis atlikt? darb? ar apmokestinamojo asmens panaudotos darbo j?gos kiekiu, b?tinu pastat?, kuriuos jis pardav?, statybai. Šiuo klausimu vis d?lto reikia pažym?ti, kad tokia ekspertiz? negali nustatyti, kad L. H. V?dan faktiškai sumok?jo š? mokest? u? pirkimo sandorius, susijusius su ši? pastat? statyba.

48 Atsižvelgiant ? tai, kas min?ta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyv?, vis? pirma, jos 167 ir 168 straipsnius, 178 straipsnio a punkt? ir 179 straipsn?, taip pat PVM neutralumo ir proporcingumo principus reikia aiškinti taip, kad esant aplinkyb?ms, kaip pagrindin?je byloje, apmokestinamasis asmuo, kuris negali ?rodyti sumok?to pirkimo PVM sumos pateikdamas s?skaitas fakt?ras ar bet kok? kit? dokument?, negali pasinaudoti teise ? PVM atskait? remdamasis vien nacionalinio teismo ekspertiz?s, kuri buvo nurodyta atlikti, vertinimu.

D?l bylin?jimosi i?laid?

49 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas i? etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi i?laid? klausim? turi spr?sti šis teismas. I?laidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyv? 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, vis? pirma, jos 167 ir 168 straipsnius, 178 straipsnio a punkt? ir 179 straipsn?, taip pat prid?tin?s vert?s mokes?io neutralumo ir proporcingumo principus reikia aiškinti taip, kad esant aplinkyb?ms, kaip pagrindin?je byloje, apmokestinamasis asmuo, kuris negali ?rodyti sumok?to pirkimo PVM sumos pateikdamas s?skaitas fakt?ras ar bet kok? kit? dokument?, negali pasinaudoti teise ? PVM atskait? remdamasis vien nacionalinio teismo nurodymu atliktos ekspertiz?s vertinimu.

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.