

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2018. gada 21. novembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 167., 168., 178. un 273. pants – Atskaitīšanas tiesību apjoms – Rūpniecības – Tiesu ekspertizes izmantošana – Atskaitīšanas tiesību pierādīšanas pienākums – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi

Lieta C-664/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Jēlijas apeloģijas 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 Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba.

TIESA (ceturtā palāta)

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

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

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

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

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– L. H. Vădan vērā – M. Bejenaru-Drage, C. D. Cublean, C. A. Păun, T. V. Căpușan, D. Feldrihan un D. F. Pascu, advokāti,

– Rumānijas valdības vērā – C. R. Canțar, k. ar. O. C. Ichim, E. Gane un C. M. Florescu, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vērā – R. Lyal un G. D. Balan, k. ar. L. Lozano Palacios, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokāta secinājumus 2018. gada 30. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo 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 līgums ir iesniegts *Lucrețiu Hadrian Vădan* tiesvedībā pret *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Valsts nodokļu dienests – Sādzību izskatīšanas ģenerāldirekcija, Rumānija) un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba* (Brašovas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Albas Reģionālā valsts finanšu administrācija) par atteikumu autprasītjam pamatlietā ņēst lietā 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 kāst iekasjams.”

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 kurā nomaksu viņš ir atbildīgs:

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

[..].”

5 X sadaļas 4. nodaļā “Noteikumi par atskaitīšanas tiesību ņēšanu” 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 – jā saglabā rēķini, 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 kopīgo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušies un ņēstas atskaitīšanas tiesības.

Tomēr dalībvalstīs var prasīt, lai nodokļa maksātāji, kas neregulāri veic 12. pantā paredzētos

dar?jumus, atskait?šanas ties?bas ?steno vien?gi pieg?des laik?."

7 Min?t?s direkt?vas XI sada?? "Nodok?a maks?t?ju un dažu to personu pien?kumi, kas nav nodok?a maks?t?jas" ietilpst 2. noda?a "Identifik?cija", kur? ietverts š?s direkt?vas 213.–216. pants. Min?t? 213. panta 1. punkts ir noteikts:

"Katrs nodok?a maks?t?js pazi?o, kad s?kas, main?s vai beidzas t? darb?ba k? nodok?a maks?t?ja darb?ba.

[..]"

8 Š?s XI sada?as 3. noda??, kas attiecas uz r??ina j?dzienu, ir ietverts PVN direkt?vas 217.–240. pants. T?s 220. pants ir paredz?ts:

"Ikviens nodok?a maks?t?js nodrošina, ka – vai nu višs pats, pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js, vai ar? treš? persona vi?a v?rd? un interes?s – izsniedz r??inu par š?diem dar?jumiem:

1) pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko višs veicis citam nodok?a maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?a maks?t?ja;

[..]"

9 Atbilstoši š?s direkt?vas 226. pantam:

"Neskarot šaj? direkt?v? paredz?tos ?pašos noteikumus, saska?? ar 220. un 221. pantu izsniegtos r??inos PVN vajadz?b?m oblig?ti j?nor?da š?das zi?as:

1) r??ina izsniegšanas datums;

2) k?rtas numurs, pamatojoties uz vienas vai vair?k?m s?rij?m, kas unik?li identific? r??inu;

3) 214. pants paredz?tais PVN identifik?cijas numurs, ar kuru nodok?a maks?t?js veicis pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu;

4) pirc?ja vai pakalpojumu sa??m?ja PVN identifik?cijas numurs, kas paredz?ts 214. pants un ar ko višs sa??mis pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, attiec?b? uz kuru višs atbild?gs par PVN nomaksu, vai 138. pants min?to pre?u pieg?di;

5) nodok?a maks?t?ja un pirc?ja vai pakalpojumu sa??m?ja pilns v?rds vai nosaukums un adrese;

6) pieg?d?to pre?u daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids;

7) datums, kad pieg?d?tas preces vai sniegti pakalpojumi, vai kad pabeigta to pieg?de vai sniegšana, vai datums, kad saska?? ar 220. panta 4. un 5. punktu veikta pirm? iemaksa kont?, ja vien min?tais datums ir zin?ms un atš?iras no r??ina izsniegšanas datuma;

8) summa, kurai uzliek nodokli vai piem?ro atbr?vojumu, vien?bas cena bez PVN un visas cenas atlaides, ja t?s nav iek?autas vien?bas cen?;

9) piem?rot? PVN likme;

10) maks?jam? PVN summa, iz?emot gad?jumus, kad piem?ro ?pašu k?rt?bu, saska?? ar kuru šaj? direkt?v? nav pras?ta min?t? nor?de;

[..].”

10 Min?t?s XI sada?as 4. noda?? “Uzskaitē” ietilpst š?s direkt?vas 241.–249. pants. T?s 242. pants ir noteikts:

“Ikviens nodok?a maks?t?js veic pietiekami prec?zu uzskaiti, lai nodok?u iest?des var?tu piem?rot PVN un p?rbaud?t t? piem?rošanu.”

11 Atbilstoši PVN direkt?vas 244. pantam:

“Katrs nodok?a maks?t?js nodrošina, ka tiek glab?tas kopijas visiem r??iniem, ko izsniedzis vi?š pats, pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js, vai treš? persona nodok?a maks?t?ja v?rd? un interes?s, k? ar? visi r??ini, ko vi?š ir sa??mis.”

12 Š?s direkt?vas 250. pants, kas ietilpst š?s pašas XI sada?as 5. noda?? par deklar?cij?m, 1. punkts ir noteikts:

“Katrs nodok?a maks?t?js iesniedz PVN deklar?ciju, nor?dot visu inform?ciju, kas vajadz?ga, lai apr??in?tu iekas?jam? nodok?a summu un atskait?mo summu, tostarp – cik?l tas nepieciešams apr??ina b?zes noteikšanai – to dar?jumu kop?jo v?rt?bu, uz ko attiecas min?tais nodoklis un atskait?šana, k? ar? jebkuru no nodok?a atbr?voto dar?jumu v?rt?bu.”

13 Min?t?s direkt?vas XI sada?as 7. noda?as 273. punkts ir noteikts:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

Pirmaj? da?? paredz?to izv?les iesp?ju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus papildus tiem, kas noteikti 3. noda??.”

Rum?nijas ties?bas

14 *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodok?u kodeksu, 2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I da?a, Nr. 927; turpm?k tekst? – “Nodok?u kodekss”) 127. pants ir paredz?ts:

“(1) Par nodok?u maks?t?ju uzskata jebkuru personu, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic t?du saimniecisko darb?bu, k?da ir paredz?ta 2. punkt?, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta.

(2) Š?s sada?as piem?rošanas nol?k? saimnieciska darb?ba iek?auj ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bu. Jo ?paši par saimniecisku darb?bu ir uzskat?ma materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus.

[..].”

15 Š? kodeksa 145. pants ir noteikts:

“1) Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad nodoklis k??st iekas?jams.

2) Ikvienam nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t ar pirkumiem saist?to nodokli, ja šie

pirkumi tiek izmantoti šādiem darījumiem:

a) ar nodokli apliekami darījumi;

[..].”

16 Atbilstoši minētā kodeksa 146. pantam:

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

a) par maksājumiem vai samaksājumiem 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 rakstbā ir jābūt rakstīnam, 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. punkts 2007. gada 1. janvārī bija noteikts:

“(1) “Nodokļa atskaitēšanu var attaisnot tikai, pamatojoties uz Nodokļu kodeksa 146. panta 1. punkta paredzēto dokumentu oriģināleksemplāru vai ar citiem dokumentiem, kuros ir vismaz Nodokļu kodeksa 155. panta 5. punkta minētā informācija, izņemot 78. punkta minētos vienkāršotos rakstīnus. Ja apliecinot dokumenta oriģināls tiek pazuudēts, nozagts vai iznīcināts, saņēmējs līdz preču piegādātājam/pakalpojumu sniedzājam izdot rakstīna dublikātu, uz kura tiek norādīts, ka tas aizstāj sākotnējo rakstīnu.

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

18 *L. H. Vădan*, kas ir Rumānijas pilsonis, saskaņā dzīvojamā mājā kompleksa celtniecībā, ko veidoja 16 vienīmenes un daudzdzīvokļu mājās ar 90 dzīvokļiem un kas tika sīstēnēts laikposmā no 2006. gada 6. jūnija līdz 2008. gada 8. septembrim. Šajā laikposmā viņam turklāt piederēja vairāki zemes gabali, attiecībā uz kuriem bija saņemta administratīvā atļauja vienīmenes mājā celtniecībai.

19 *L. H. Vădan* 2006. gadā veica 29 darījumus ar nekustamo īpašumu un laiku no 2007. līdz 2009. gadam – 70 darījumus ar nekustamo īpašumu. Laikā no 2008. līdz 2009. gadam viņš arī pārdēva apbēves 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 atbēvojuma no PVN slēksni, nodokļu iestādes uzskatēja, 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* neregistrējās PVN mērķiem un nodokļu iestādēm neiesniedza nodokļa deklarāciju, *Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba* (Albas Valsts finanšu ēenerģldirekcija, Rumānija) ar paziņojumu par nodokli Nr. 59/28.01.2011 viņam pieprasēja 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)

apmēr? un kavējuma naudu 460 660 RON (98 292 EUR) apmēr?. Tādējādi kopēj? iekas?jam? summa bija 6 008 593 RON (aptuveni 1 282 077 EUR).

22 L. H. V?dan apstr?d?ja š?s summas apm?ru administrat?vaj?s iest?d?s, kas ar 2011. gada 19. augusta l?mumu da??ji apmierin?ja l?gumus un noteica kop?jo maks?jamo summu 5 735 741 RON (1 223 858 EUR) apmēr?, 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) apmēr?.

23 L. H. V?dan c?la pras?bu *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas J?lijas apel?cijas tiesa, Rum?nija), l?dzot atcelt min?to pazi?ojumu un 2011. gada 19. augusta l?mumu.

24 Šaj? zi?? vi?š apgalvo, ka vi?am nebija j?re?istr?jas k? PVN maks?t?jam, nedz ar? j?k?rto uzskaites ?urn?ls, jo vi?š bija samaks?jis šo nodokli veikto ieg?žu laik? un nekad nebija no saviem pirc?jiem iekas?jis PVN.

25 *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas J?lijas apel?cijas tiesa) ar spriedumu Nr. 42/2013 noraid?ja visus pras?t?ja pamatliet? pras?jumus.

26 Ar 2014. gada 3. decembra spriedumu *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Augst?k? kas?cijas tiesa, Rum?nija), pamatojoties uz to, ka *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas J?lijas apel?cijas tiesa) k??daini bija atteikusies piem?rot nodok?a maks?t?ja ties?bas uz PVN atskait?šanu, atc?la š?s tiesas spriedumu un nos?t?ja tai lietu atpaka? atk?rtotai izskat?šanai.

27 *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Augst?k? kas?cijas tiesa) uzskat?ja, ka apel?cijas tiesa, nor?d?jusi, ka L. H. V?dan bija ties?bas uz atskait?šanu, jo nodok?u iest?des bija vi?u p?c savas ierosmes re?istr?jušas k? PVN maks?t?ju, ir k??daini uzskat?jusi, ka vi?š nevar?ja atsaukties uz da?iem dokumentiem, šaj? gad?jum? – uz divu ekspert?žu atzinumiem, ar pamatojumu, ka vi?š nebija iesniedzis dokumentu, kuri attiecas uz pre?u un pakalpojumu ieg?di saist?b? ar p?rdotaj?m b?v?m, ori?in?leksemp?rus, lai gan vi?š pras?bas pieteikum? šai tiesai bija nor?d?jis, ka vi?š nevar uzr?d?t šos dokumentus.

28 T? apel?cijas tiesai p?rmeta ar? to, ka t? nav izv?rt?jusi, vai ties?bas uz PVN atskait?šanu nevar?tu noteikt, izmantojot citus dokumentus, kas nav r??ina ori?in?ls, "lai ?stenotu veikt? saimniecisk? dar?juma realit?tes principu un izvair?tos no p?rm?r?ga form?lisma". Šaj? zi?? t? uzsv?ra, ka ar? dokumenti par attiec?go ?ku b?v?t?ja vai b?v?t?ju sniegtajiem pakalpojumiem un veiktajiem b?vdarbiem ir atbilstoši.

29 *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas J?lijas apel?cijas tiesa) nor?da, ka p?c apel?cijas instanc? pasludin?t? sprieduma L. H. V?dan tiesu debat?s uzrad?ja 2008. gada 15. febru?ra v?stuli, kura adres?ta *Camera Notarilor Publici Bucure?ti* (Bukarestes not?ru kamera, Rum?nija) un kur? valsts nodok?u dienests interpret?ja nodok?u kodeksa ties?bu normas k? t?das, kas ir piem?rojamas fizisk?m person?m, kuras nav re?istr?jušas k? PVN maks?t?ji un kuras, s?kot ar 2008. gada 1. janv?ri, ir veikušas jaunuzceltu ?ku, to da?u vai apb?ves gabalu cesiju. Šaj? zi?? L. H. V?dan apgalvo, ka laikposm? no 2006. l?dz 2008. gadam neviena fiziska persona nevar?ja re?istr?ties k? PVN maks?t?js un turkl?t nepast?v?ja nek?ds pien?kums izrakst?t r??inus, jo r??inu neesam?bu kompens?ja kases ?eku uzr?d?šana, kuri tagad ir k?uvuši nesalas?mi izmantot?s tintes slikt?s kvalit?tes d??.

30 L?mum? par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas J?lijas apel?cijas tiesa) nor?da, ka jaut?jums, kas tai j?izskata, ir par to, vai nekustam? ?pašuma projektu ?stenot?jam, kurš, iepriekš attiec?gaj? nodok?u iest?d? neveicis nepieciešam?s darb?bas, nav re?istr?jies k? PVN maks?t?js, lai gan vi?am bija pien?kums to dar?t, un kurš nav k?rtojis uzskaites ?urn?lu, ir ties?bas izmantot PVN atskait?šanas ties?bas par naudas pl?smu, kas

ieguld?ta p?rdoto ?ku celtniec?b?, gad?jum?, ja vi?š nevar uzr?d?t nodok?a r??inus un citi uzr?d?tie dokumenti ir nesalas?mi un nepietiekami, lai noteiktu atskait?šanas ties?bu past?v?šanu un apjomu.

31 Atsaucoties uz Tiesas 2015. gada 9. j?lija spriedumu *Salomie un Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454), t? jaut?, vai PVN neitralit?tes principa piem?rošana var ?aut ?stenot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu t?dos apst?k?os k? pamatliet?, kad tostarp r??inu izsniegšana fizisk?m person?m attiec?gaj? laikposm? nebija oblig?ta un nodok?a maks?t?js nesp?j uzr?d?t r??inus, un vai sam?r?guma princips nepie?auj t?du pas?kumu, kurš š?dos apst?k?os ierobežo ties?bas uz PVN atskait?šanu.

32 Ja šie principi b?tu j?interpret? t?d?j?di, ka tie at?auj nodok?a maks?t?jam izmantot ties?bas uz PVN atskait?šanu, lai gan šis nodok?a maks?t?js nesp?j uzr?d?t šai nol?k? nepieciešamos r??inus, *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas J?lijas apel?cijas tiesa) vaic?, vai ir iesp?jams š?das ties?bas pieš?irt, balstoties uz netiešu apl?si, šaj? gad?jum? – izmantojot t?s noteiktu tiesu ekspert?zi, dodot ekspertam uzdevumu nov?rt?t atskait?m? PVN apm?ru, balstoties uz š? nodok?a maks?t?ja veikto darbu un izmantot? darbasp?ka daudzumu, kas nepieciešams vi?a p?rdoto ?ku celtniec?bai.

33 ?emot v?r? visus šos apst?k?us, *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas J?lijas apel?cijas tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [PVN direkt?va] visp?r un it ?paši t?s 167., 168., 178., 179. un 273. panta noteikumi, k? ar? sam?r?guma princips un nodok?a neitralit?tes princips var tikt interpret?ti t?d?j?di, ka tie ?auj nodok?u maks?t?jam, kurš atbilst PVN atskait?šanas materi?ltiesiskaj?m pras?b?m, ?stenot savas atskait?šanas ties?bas gad?jum?, ja ?pašos apst?k?os, k?di ir izveidojušies pamatliet? izskat?maj? str?d?, vi?š nesp?j ar r??inu pal?dz?bu iesniegt pier?d?jumu par summ?m, kas k? priekšnodoklis samaks?tas par pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanu?

2) Ja uz pirmo jaut?jumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai [PVN direkt?va], k? ar? sam?r?guma princips un nodok?a neitralit?tes princips var tikt interpret?ti t?d?j?di, ka atskait?šanas ties?bu apjoma noteikšanai pie?aujams un atbilstošs pas?kums var b?t neatkar?ga eksperta (tiesas ekspert?z?) veikts netiešs v?rt?jums, pamatojoties uz ekspert?z? noteikto celtniec?b? izmantoto darbu/darbasp?ka daudzumu, ja preces (b?vmateri?lus) nodod un pakalpojumus sniedz (?ku celtniec?bai nepieciešamo darbasp?ku nodrošina) PVN maks?t?ji?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

34 J?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru Tiesai ir kompetence interpret?t Savien?bas ties?bas attiec?b? uz to piem?rošanu jaunaj? dal?bvalst? tikai no t?s pievienošan?s datuma Eiropas Savien?bai (r?kojums, 2017. gada 11. maijs, *Exmitiani*, C?286/16, nav public?ts, EU:C:2017:368, 12. punkts).

35 T?d?j?di pamatliet? Tiesai ir kompetence atbild?t uz iesniedz?jtiesas uzdotajiem jaut?jumiem tikai tikt?l, cikt?l tie attiecas uz ar PVN apliekamajiem dar?jumiem, kas veikti p?c 2007. gada 1. janv?ra, kas ir datums, kad Rum?nija pievienoj?s Savien?bai.

36 Ar abiem jautājumiem, kuri ir jāizvērtē kopā, iesniedzot tiesa 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 tādās apstākļos, kādi ir pamatlietā, nodokļa maksātājs, kurš nespēj sniegt pierādījumus, uzrādīt rādītājus vai jebkādu citu dokumentu, par PVN summu, ko viņš ir samaksājis kā priekšnodokli, var izmantot tiesības uz PVN atskaitēšanu, balstoties tikai uz aplūsi, kas izriet no ekspertātes atzinuma, kuru veikt ir uzdevusi valsts tiesa.

37 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesības uz PVN atskaitēšanu 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 uzņēmājam maksājamā vai samaksātā PVN nastu visas saimnieciskās darbības laikā. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu jebkādi saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem – ar nosacījumu, ka šā 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 atskaitēšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kāst iekasājams. 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 atskaitēšanu, savā ar nodokli apliekamajā vajadzībā 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 atskaitēšanu formālajām prasībām no PVN direktīvas 178. panta a) punkta izriet, ka, lai izmantotu šīs tiesības, [attiecīgās personas] rādītājam, 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 atskaitēšana notiktu tad, ja ir izpildītas materiālās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālās prasības. No tā izriet, ka nodokļu administrācija nevar atteikt tiesības uz PVN atskaitēšanu tikai tādēļ, ka rādītājs neatbilst PVN direktīvas 226. panta 6. un 7. punkta prasībām, ja tās rādītājs 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 rādītājus 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 maksājumi 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 raksturojums, no kuriem nodokļa maksātājs ir iegādājies preces vai pakalpojumus, par kuriem viņš ir samaksājis PVN. Attiecīgā gadījumā tiesas uzdotas ekspertīzes veikta aplūse var papildināt šos pierādījumus vai pastiprināt to ticamību, bet ne tos aizstāt.

46 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolūmumā sniegtajam norādām izriet, ka, nespēdams uzrādīt raksturojumu, L. H. Vādan ir iesniedzis citus dokumentus, kas ir nesalasāmi un, iesniedzējtiesas ieskatā, nepietiekami, lai noteiktu atskaitēšanas tiesību pastāvīšanu un apjomu.

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

48 Ēmot 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 tādās apstākļos kā pamatlietā nodokļa maksātājs, kurš nespēj sniegt pierādījumus, uzrādīt raksturojumu vai jebkādos citus dokumentus, par PVN summu, ko viņš ir samaksājis kā priekšnodokli, nevar izmantot tiesības uz PVN atskaitēšanu, balstoties tikai uz aplūsi, kas izriet no ekspertīzes atzinuma, kuru veikt ir uzdevusi valsts tiesa.

Par tiesāšanas izdevumiem

49 Attiecībā uz pamatlīstas pusēm šā tiesvedībā ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo 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 tādās apstākļos kā pamatlietā nodokļa maksātājs, kurš nespēj sniegt pierādījumus, uzrādīt raksturojumu vai jebkādos citus dokumentus, par PVN summu, ko viņš ir samaksājis kā priekšnodokli, nevar izmantot tiesības uz PVN atskaitēšanu, balstoties tikai uz aplūsi, kas izriet no ekspertīzes atzinuma, kuru veikt ir uzdevusi valsts tiesa.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – rumāņu.