

Wydanie tymczasowe

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 wniosek 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

przeciwko

Agencia 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-Drăgoș, C.D. Căbleșana, 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,

– 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 (krajowa agencja administracji podatkowej – dyrekcja generalna ds. rozpatrywania odwołań, Rumunia) i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (regionalna dyrekcja generalna ds. finansów publicznych w Brașovie – administracja finansów publicznych departamentu Alba, Rumunia) w przedmiocie odmowy skorzystania przez skarżycę w postępowaniu głównym z prawa do odliczenia VAT od towarów i usług, które wykorzystała ona na potrzeby swoich własnych transakcji, ponieważ nie była 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 faktury sporządzone zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

6 Artyku? 179 tej dyrektywy stanowi:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potr?cenie od ca?kowitej kwoty VAT nale?nego za dany okres rozliczeniowy, kwoty VAT daj?cej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e wymaga? od podatników dokonuj?cych okazjonalnych transakcji, o których mowa w art. 12, stosowania prawa do odliczenia dopiero w momencie dostawy”.

7 Tytu? XI omawianej dyrektywy, zatytu?owany „Obowi?zki podatników i niektórych osób nieb?d?cych podatnikami”, zawiera mi?dzy innymi rozdzia? 2, zatytu?owany „Identyfikacja”, obejmuj?cy art. 213–216. Artyku? 213 ust. 1 stanowi:

„Ka?dy podatnik zg?asza rozpocz?cie, zmian? i zako?czenie dzia?alno?ci jako podatnika.

[...]”.

8 W rozdziale 3 rzeczzonego tytu?u XI, dotycz?cym fakturowania, znajduj? si? art. 217–240 dyrektywy VAT. Artyku? 220 przewiduje:

„Ka?dy podatnik upewnia si?, ?e faktura zosta?a wystawiona przez niego, nabywc? lub us?ugobiorc?, lub w jego imieniu i na jego rzecz przez osob? trzeci?, w nast?puj?cych przypadkach:

1) dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej nieb?d?cej 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, zawieraj? wy??cznie nast?puj?ce dane:

1) dat? wystawienia faktury;

2) kolejny numer, nadany w ramach jednej lub kilku serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje faktur?,

3) numer identyfikacyjny VAT, o którym mowa w art. 214, pod którym podatnik dostarczy? towary lub ?wiadczy? us?ugi;

4) numer identyfikacyjny VAT nabywcy lub us?ugobiorcy, o którym mowa w art. 214, pod którym otrzyma? on towary lub us?ugi, z tytu?u których jest zobowi?zany do zap?aty VAT, lub te? otrzyma? towary, o których mowa w art. 138;

5) pe?n? nazw? (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub us?ugobiorcy;

6) ilo?? i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i charakter wykonanych us?ug,

7) dat? dokonania lub zako?czenia dostawy towarów lub wykonania us?ug lub dat? dokonania wp?aty zaliczki, o której mowa w art. 220 pkt 4 i 5, o ile taka data jest okre?lona i ró?ni si? od daty

wystawienia faktury;

8) podstawę opodatkowania dla każdej stawki podatku lub zwolnienia, cen jednostkowych z wyłączeniem VAT, a także wszelkie upusty lub rabaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej;

9) zastosowanie stawek VAT,

10) kwoty VAT do zapłaty, chyba że zastosowano procedurę szczególną, która zgodnie z niniejszą dyrektywą wyklucza podawanie takiej informacji;

[...]”.

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

„Każdy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczający co 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 otrzyma”.

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 jakkolwiek 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, w tym 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. Kiedy podatnik ma prawo do odliczenia podatku dotyczącego nabycia, jeżeli 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 faktury wystawione 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 przewidywa:

„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. V?dan dokona? 29 transakcji dotycz?cych nieruchomo?ci w roku 2006 i 70 transakcji dotycz?cych nieruchomo?ci w latach 2007–2009. Sprzeda? on równie? dzia?ki budowlane w latach 2008–2009. ??czna warto?? tych transakcji wynios?a 19 234 596 RON (rumu?skich lejów) (oko?o 4 104 163 EUR).

20 Poniewa? w czerwcu 2006 r. obrót zrealizowany przez skar??cego w post?powaniu g?ównym przekroczy? próg zwolnienia z VAT, organy podatkowe uzna?y, ?e skar??cy jest podatnikiem VAT, a w konsekwencji ma obowi?zek zarejestrowa? si? do celów VAT od dnia 1 sierpnia 2006 r.

21 Poniewa? L.H. V?dan nie zarejestrowa? si? jako podatnik VAT i nie z?o?y? deklaracji podatku organom podatkowym, Direc?ia General? a Finan?elor Publice Alba (dyrekcja generalna ds. finansów publicznych w Alba, Rumunia) wyda?a wobec niego decyzj? nr 59/28.01.2011 w sprawie okre?lenia wysoko?ci zobowi?zania podatkowego w wysoko?ci 3 071 069 RON (oko?o 655 286 EUR) z tytu?u VAT nale?nego za okres od 1 sierpnia 2006 r. do 31 grudnia 2009 r., a tak?e 2 476 864 RON (oko?o 528 498 EUR) z tytu?u odsetek oraz 460 660 RON (98 292 EUR) z tytu?u kar za zw?ok?. ??czna kwota zaleg?o?ci podatkowych wynios?a 6 008 593 RON (oko?o 1 282 077 EUR).

22 L.H. V?dan zakwestionowa? t? kwot? zaleg?o?ci przed organami administracyjnymi, które decyzj? z dnia 19 sierpnia 2011 r. cz??ciowo uzna?y jego ??dania, okre?laj?c ??czn? kwot? zaleg?o?ci podatkowych na 5 735 741 RON (1 223 858 EUR), w tym 2 909 546 RON (620 821 EUR) z tytu?u VAT, 2 389 763 RON (509 913 EUR) z tytu?u odsetek za zw?ok? i 436 432 RON (93 123 EUR) z tytu?u kar za zw?ok?.

23 L.H. V?dan wniós? skarg? do Curtea de Apel Alba Iulia (s?du apelacyjnego w Alba Iulia, Rumunia) zmierzaj?c do uchylenia powy?szej decyzji oraz decyzji z dnia 19 sierpnia 2011 r.

24 W tym wzgl?dzie podniós? on, ?e nie mia? obowi?zku ani zarejestrowa? si? jako podatnik VAT, ani prowadzi? jak?kolwiek dokumentacj?, poniewa? dokona? zap?aty tego podatku podczas dokonanych przez niego transakcji nabycia, oraz ?e nigdy nie pobiera? VAT od nabywców.

25 Wyrokiem nr 42/2013 Curtea de Apel Alba Iulia (s?d apelacyjny w Alba Iulia) oddali? wszystkie ??dania skar??cego w post?powaniu g?ównym.

26 W wyroku z dnia 3 grudnia 2014 r. Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (najwy?szy s?d kasacyjny, Rumunia), na tej podstawie, ?e Curtea de Apel Alba Iulia (s?d apelacyjny w Alba Iulia) b??dnie odmówi? podatnikowi prawa do odliczenia VAT, uchyli? wydany przez ten s?d wyrok oraz przekaza? mu spraw? do ponownego rozpoznania.

27 W tym celu Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (najwy?szy s?d kasacyjny) uzna?, ?e s?d apelacyjny, po stwierdzeniu, ?e L.H. V?danowi przys?ugiwa?o prawo do odliczenia ze wzgl?du na zarejestrowanie go z urz?du do celów VAT, b??dnie przyj??, ?e ten nie móg? powo?a? si? na okre?lone dokumenty, w tym wypadku wnioski zawarte w opiniach dwóch bieg?ych, na tej podstawie, i? nie przedstawi? on orygina?ów dokumentów dotycz?cych nabycia towarów i us?ug zwi?zanych ze sprzedanymi budynkami, i to mimo ?e w skardze wniesionej do tego s?du wyja?ni?, i? nie by? w stanie przed?o?y? tych dokumentów.

28 S?d ów zarzuci? równie? s?dowi apelacyjnemu, ?e ten nie dokona? oceny, czy wysoko?? prawa do odliczenia VAT mo?na by?o ustali? za pomoc? dokumentów innych ni? orygina?y faktur, „aby da? wyraz zasadzie, ?e znaczenie ma rzeczywi?cie dokonana transakcja gospodarcza, i

uniknąć nadmiernego formalizmu”. W tym względzie podkreślił on, że dokumenty dotyczące usług świadczonych 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 dzieł 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 zły jakoś 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 prowadzi księgowości, ma prawo korzystać z odliczeń VAT, odpowiadających rodkom zainwestowanym w budowle 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 Jeżeli 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 zarządzonej przez niego opinii biegłego sądowego, zlecając biegłemu ocenić kwoty VAT podlegające odliczeniu na podstawie ilości wykonanych robót lub siły roboczej zatrudnionej przez rzeczonoego podatnika, niezbadanych 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 Trybunału 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., *Eximiani*, 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 przede wszystkim, 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 zarządczonej 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 przysuguje bezpośrednio w stosunku do każdego 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 obciążenia 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 tej 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 Trybuna? orzek?, ?e podstawowa zasada neutralno?ci VAT wymaga, by prawo do odliczenia podatku naliczonego zosta?o przyznane w razie spe?nienia przes?anek materialnych, nawet je?li podatnicy nie spe?nili niekt?rych wymaga? formalnych. Z kolei organy podatkowe nie mog? odmówi? prawa do odliczenia VAT tylko na tej podstawie, ?e faktura nie spe?nia przes?anek wymaganych w art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy VAT, je?eli dysponuj? one wszystkimi informacjami do zbadania, ?e spe?nione s? przes?anki materialne dotycz?ce tego prawa (wyrok z dnia 15 wrze?nia 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, pkt 42, 43).

42 ?cis?e zastosowanie formalnego wymogu przedstawienia faktur narusza?oby zasady neutralno?ci i proporcjonalno?ci, poniewa? skutkowa?oby nieproporcjonalnym uniemo?liwieniem podatnikowi korzystania z neutralno?ci podatkowej dotycz?cej jego transakcji.

43 Niemniej ci??ar udowodnienia spe?nienia przes?anek skorzystania z prawa do odliczenia spoczywa na podatniku wnioskuj?cym o odliczenie VAT (wyrok z dnia 15 wrze?nia 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Podatnik jest wi?c zobowi?zany do przedstawienia obiektywnych dowodów, ?e towary i us?ugi zosta?y mu rzeczywi?cie dostarczone i wy?wiadczone przez podatników, na potrzeby w?asn?ch transakcji opodatkowanych VAT, w odniesieniu do których faktycznie zap?aci? on VAT.

45 Dowody te mog? w szczególno?ci obejmowa? dokumenty znajduj?ce si? w posiadaniu dostawców lub us?ugodawców, od których podatnik naby? towary i us?ugi, od których zap?aci? VAT. Oszacowanie wynikaj?ce z opinii bieg?ego zarz?dzonej przez s?d krajowy mo?e w danym wypadku uzupe?ni? owe dowody lub zwi?kszy? ich wiarygodno??, lecz nie mo?e ich zast?pi?.

46 W niniejszej sprawie z informacji zawartych w postanowieniu odsy?aj?cym wynika, ?e w braku mo?liwo?ci przedstawienia faktur L.H. V?dan przed?o?y? inne dokumenty, które jednak s? nieczytelne i zdaniem s?du odsy?aj?cego niewystarczaj?ce do ustalenia istnienia i zakresu prawa do odliczenia.

47 W odniesieniu do dowodu z opinii bieg?ego s?dowego, takiego jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego s?d ten wyja?nia, ?e zadaniem bieg?ego jest oszacowanie kwoty VAT podlegaj?cego odliczeniu na podstawie ilo?ci wykonanych robót lub si?y roboczej zatrudnionej przez tego? podatnika koniecznych do budowy sprzedanych przez niego budynków. W tym wzgl?dzie nale?y jednak stwierdzi?, ?e taka opinia nie mog?aby wykaza?, i? L.H. V?dan faktycznie zap?aci? ów podatek od transakcji dokonanych do celów budowy tych budynków.

48 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na zadane pytania powinno si? odpowiedzie?, i? dyrektyw? VAT, a w szczególno?ci jej art. 167, 168, art. 178 lit. a) i art. 179, a tak?e zasady neutralno?ci VAT i proporcjonalno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w okoliczno?ciach takich jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym podatek, który nie jest w stanie przedstawi? dowodu na zap?acony przez niego VAT poprzez przedstawienie faktur lub jakiegokolwiek innego dokumentu, nie mo?e skorzystać z prawa do odliczenia VAT jedynie na podstawie oszacowania wynikaj?cego z opinii bieg?ego zarz?dzonej przez s?d krajowy.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y

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 zapłacony 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 zarządzonej przez sąd krajowy.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.