

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

21. listopadu 2018(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Články 167, 168, 178 a 273 – Rozsah nároku na odpočet – Chybějící faktury – Použití soudního znaleckého posudku – Důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet – Zásady daňové neutrality a proporcionality“

Ve věci C-664/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud v Alba Iulia, Rumunsko) ze dne 10. listopadu 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 21. prosince 2016, v řízení

Lucrețiu Hadrian Vădan

proti

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

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

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda sedmého senátu, vykonávající funkci předsedy čtvrtého senátu, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (zpravodaj) a C. Vajda, soudci,

generální advokát: E. Tanchev,

vedoucí soudní kanceláře: I. Illéssy rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 31. ledna 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Lucreția Hadriana Vădana M. Bejenaru-Drageșem, C. D. Cubleşan, C. A. Păunem, T. V. Căpușanem, D. Feldrihan a D. F. Pascu, avocats,

– za rumunskou vládu C.-R. Canțanem, O.-C. Ichim, E. Gane a C. M. Florescu, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi R. Lyalem, G.-D. Balanem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 30. května 2018,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), zejména jejích článků 167, 168, 178 a 273, jakož i zásady neutrality daní z přidané hodnoty (DPH) a zásady proporcionality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Lucrețiu Hadrianem Vădanem na straně jedné a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (národní agentura pro správu daní – generální ředitelství pro vyřizování stížností, Rumunsko) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (generální ředitelství pro veřejné finance v Brašově – správa veřejných informací okresu Alba, Rumunsko) na straně druhé ohledně toho, že žalobci v původním řízení byl odepřen nárok na odpočet DPH za zboží a služby, které použil pro účely vlastních plnění, protože nebyl schopen předložit faktury týkající se tohoto zboží a těchto služeb.

Právní rámec

Unijní právo

3 Hlava X směrnice o DPH, nadepsaná „Odpočet daní“, obsahuje kapitolu 1, nadepsanou „Vznik a rozsah nároku na odpočet daní“, v níž se nacházejí články 167 až 172 této směrnice. Uvedený článek 167 stanoví:

„Nárok na odpočet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daní.“

4 Podle článku 168 této směrnice:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok v členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daní, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.

[...]“

5 Kapitola 4 této hlavy X, nadepsaná „Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daní“, obsahuje články 178 až 183 směrnice o DPH. Uvedený článek 178 stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daní musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu daní podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a články 238, 239 a 240.

[...]“

6 Článek 179 této směrnice stanoví:

„Osoba povinná k dani provede odpočet daní tak, že od celkové výše daní splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daní, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daní, který je uplatňován podle článku 178.

Členské státy však mohou požadovat, aby v případě osob povinných k dani, které uskutečňují

příležitostně plně uvedená v článku 12, byl nárok na odpočet daně uplatněn pouze v okamžiku dodání.“

7 Hlava XI uvedené směrnice, nadepsaná „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, obsahuje kapitulu 2, nadepsanou „Identifikace“, která je tvořena články 213 až 216 téže směrnice. Uvedený čl. 213 odst. 1 stanoví:

„Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.

[...]“

8 Kapitola 3 této hlavy XI, týkající se fakturace, je tvořena články 217 až 240 směrnice o DPH. Článek 220 této směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani zajistí, že buď ona sama, nebo pořizovatel zboží nebo příjemce služby, nebo jejím jménem a na její účet třetí osoba vystaví fakturu v těchto případech:

1) za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani;

[...]“

9 Podle článku 226 této směrnice:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinné pouze tyto údaje:

1) datum vystavení;

2) pořadové číslo založené na jedné nebo více sériích, které jednoznačně určují fakturu,

3) identifikační číslo pro DPH uvedené v článku 214, pod nímž osoba povinná k dani dodala zboží nebo poskytla službu;

4) identifikační číslo pro DPH pořizovatele nebo příjemce uvedené v článku 214, pod kterým obdržel dodání zboží nebo poskytnutí služby, pro které je osobou povinnou odvést daň, anebo dodání zboží podle článku 138;

5) plné jméno a adres[a] osoby povinné k dani a pořizovatele nebo příjemce;

6) množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby,

7) den, kdy bylo uskutečнено nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytnutí služby, nebo den, kdy byla provedena platba uvedená v čl. 220 bodech 4 a 5, pokud jej lze určit a liší se ode dne vystavení faktury;

8) základ daně pro každou sazbu nebo osvobození, jednotkovou cenu bez DPH a veškeré slevy nebo rabaty, pokud nejsou obsaženy v jednotkové ceně;

9) uplatněn[á] sazb[a] daně;

10) výš[e] daně, jež má být odvedena, není-li uplatněn zvláštní režim, pro který tato směrnice tento údaj nepouští;

[...]"

10 Kapitola 4 uvedené hlavy XI, nadepsaná „Účetnictví“, obsahuje články 241 až 249 uvedené směrnice. Článek 242 této směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani vede účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění daně a kontrole jejího uplatnění správcem daně.“

11 Článek 244 směrnice o DPH zní:

„Každá osoba povinná k dani zajistí, že jsou uchovány kopie faktur, které sama vystavila nebo které vystavil poskytovatel nebo příjemce nebo třetí osoba jejím jménem a na její účet, a všechny faktury, které obdržela.“

12 Článek 250 této směrnice, který se nachází v kapitole 5 téže hlavy XI, týkající se přiznání k DPH, v odstavci 1 stanoví:

„Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.“

13 V kapitole 7 hlavy XI uvedené směrnice se nachází článek 273, který stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou k překročení hranic.“

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Rumunské právo

14 Článek 127 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, daňový zákoník, *Monitorul Oficial al României*, část I, č. 927, ze dne 23. prosince 2003, dále jen „daňový zákoník“), stanoví:

„(1) Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost podle odstavce 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

(2) Ve smyslu této hlavy ekonomická činnost zahrnuje činnost výrobce, obchodníka nebo osob poskytujících služby, včetně zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

[...]"

15 Článek 145 tohoto zákoníku stanoví:

„1) Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2) Každá osoba povinná k dani má nárok na odpotet dan? související s nákupy, pokud byly použity pro pot?eby následujících operací:

a) zdan?ná pln?ní;

[...]"

16 Podle ?lánku 146 uvedeného zákoníku:

„1) Pro uplatn?ní nároku na odpotet dan? musí osoba povinná k dani spl?ovat tyto podmínky:

a) mít pro dlužnou ?i zaplacenou da? týkající se zboží, které jí bylo nebo má být dodáno, nebo služeb, které jí byly nebo mají být poskytnuty, fakturu vystavenou v souladu s ustanoveními ?lánku 155;

[...]"

17 Bod 46 Hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (rozhodnutí vlády ?. 44/2004, jímž se schvalují metodologické normy k provedení zákona ?. 571/2003, da?ový zákoník, *Monitorul Oficial al României*, ?ást I, ?. 112, ze dne 6. února 2004), k 1. lednu 2007 v hlav? VI stanovil:

„(1) Odpotet dan? m?že být doložen pouze originálem dokument? stanovených v ?l. 146 odst. 1 da?ového zákoníku nebo jinými dokumenty, které obsahují p?inejmenším informace uvedené v ?l. 155 odst. 5 da?ového zákoníku, s výjimkou zjednodušených faktur uvedených v bod? 78. V p?ípad? ztráty, odcizení nebo zni?ení originálu doklad? požádá p?íjemce dodavatele/poskytovatele o vydání duplikátu faktury, na které se uvede, že nahrazuje p?vodní fakturu.

[...]"

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

18 Lucre?iu Hadrian V?dan, rumunský státní p?íslušník, realizoval stavební projekt reziden?ního komplexu 16 rodinných a bytových dom? sestávajícího z 90 byt?, který byl dokon?en mezi 6. ?ervnem 2006 a 8. zá?ím 2008. V daném období byl také vlastníkem ?ady pozemk?, pro n?ž bylo vydáno správní povolení pro výstavbu rodinných dom?.

19 Lucre?iu Hadrian V?dan uskute?nil 29 transakcí s nemovitostmi v roce 2006 a 70 transakcí s nemovitostmi v letech 2007 až 2009. V letech 2008 a 2009 rovn?ž prodal stavební pozemky. Celková ?ástka t?chto operací ?inila 19 234 596 rumunských lei (RON) (p?ibližn? 4 104 163 eur).

20 Vzhledem k tomu, že obrat žalobce v p?vodním ?ízení od ?ervna 2006 p?ekro?il zákonnou hranici pro osvobození od DPH, m?ly da?ové orgány za to, že má postavení osoby povinné k DPH, a že je tudíž povinen se takto identifikovat od 1. srpna 2006.

21 Vzhledem k tomu, že se žalobce v p?vodním ?ízení neidentifikoval pro ú?ely DPH a nep?edložil da?ovým orgán?m p?iznání k dani, uložila Direc?ia General? a Finan?elor Publice Alba (generální ?editelství pro ve?ejné finance v Alb?, Rumunsko) L. H. V?danovi da?ovým vým?rem ?. 59/28.01.2011 povinnost zaplatit DPH ve výši 3 071 069 RON (p?iblížn? 655 286 eur) dlužnou za období od 1. srpna 2006 do 31. prosince 2009, navýšenou o p?irážku 2 476 864 RON (p?iblížn? 528 498 eur) a sankce z prodlení 460 660 RON (98 292 eur). Vymáhaná ?ástka ?iní celkov? 6 008 593 RON (p?iblížn? 1 282 077 eur).

22 Lucre?iu Hadrian V?dan ?ástku vyplývající z tohoto da?ového vým?ru napadl u da?ových orgán?, které rozhodnutím ze dne 19. srpna 2011 jeho žádostem ?áste?n? vyhov?ly, když stanovily celkovou ?ástku vym?zené dan? na 5 735 741 RON (1 223 858 eur), z toho 2 909 546 RON (620 821 eur) z titulu DPH, 2 389 763 RON (509 913 eur) z titulu p?irážky z prodlení 436 432 RON (93 123 eur) z titulu sankcí z prodlení.

23 Lucre?iu Hadrian V?dan podal žalobu ke Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud v Alba Iulia, Rumunsko) zn?jící na zrušení uvedeného vým?ru a rozhodnutí ze dne 19. srpna 2011.

24 Žalobce v p?vodním ?ízení v této souvislosti tvrdil, že není povinen se identifikovat jako osoba povinná k DPH ani vést jakýkoli rejst?ík, nebo? tuto da? zaplatil p?i jím realizovaných nákupech a nikdy nevybíral DPH od svých po?izovatel?.

25 Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud v Alba Iulia) rozsudkem ?. 42/2013 zamítl všechna návrhová žádání žalobce v p?vodním ?ízení.

26 Rozsudkem ze dne 3. prosince 2014 zrušil Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Vrchní kasa?ní soudní dv?r, Rumunsko) rozsudek Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud v Alba Iulia) s od?vodn?ním, že posledn? uvedený soud nesprávn? odep?el osob? povinné k dani nárok na odpo?et DPH, a vrátil mu v?c k novému posouzení.

27 Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Vrchní kasa?ní soudní dv?r) m?l v této souvislosti za to, že odvolací soud se poté, co poukázal na to, že L. H. V?dan má nárok na odpo?et z d?vodu jeho povinné identifikace pro ú?ely DPH, neprávem domníval, že se L. H. V?dan nem?že dovolávat n?kterých dokument?, v daném p?ípad? záv?r? dvou znaleckých posudk?, nebo? nep?edložil originály dokument? týkajících se po?ízení zboží a služeb v souvislosti s prodávanými stavbami, a to i když v žalob? p?ed uvedeným soudem up?esnil, že není s to tyto dokumenty p?edložit.

28 Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Vrchní kasa?ní soudní dv?r) odvolacímu soudu rovn?ž vytkl, že neposoudil, zda výše nároku na odpo?et DPH m?že být ur?ena pomocí jiných dokument? než originál? faktur, a to „k napln?ní zásady skute?ného provedení ekonomické operace a zabrán?ní nadm?rnému formalismu“. Prvn? uvedený soud v tomto sm?ru zd?raznil, že relevantní jsou i dokumenty týkající se poskytnutých služeb a prací uskute?n?ných subjekty provád?jícími výstavbu p?edm?tných nemovitostí.

29 Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud v Alba Iulia) poukazuje na to, že v návaznosti na rozsudek vydaný na základ? kasa?ního opravného prost?edku p?edložil L. H. V?dan na jednání dopis ze dne 15. února 2008, jehož adresátem byla Camera Notarilor Publici Bucure?ti (komora ve?ejných notá?? v Bukurešti, Rumunsko) a národní agentura pro da?ovou správu v n?m vyložila ustanovení da?ového zákoníku tak, že se použijí na fyzické osoby neidentifikované pro ú?ely DPH, které od 1. ledna 2008 prodávaly nové stavby, jejich ?ásti nebo stavební pozemky. V této souvislosti L. H. V?dan tvrdí, že mezi roky 2006 a 2008 se žádná fyzická osoba nemohla identifikovat jako osoba povinná k DPH a že navíc neexistovala žádná povinnost vystavovat faktury a chyb?jící faktury byly kompenzovány p?edložením pokladních doklad?, které jsou nyní

neřitelné z důvodu špatné kvality použitého inkoustu.

30 Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud v Alba Iulia) v předkládacím rozhodnutí uvádí, že otázka, kterou se zabývá, se týká toho, zda je realitní developer, který neprovedl předchozí úkony u příslušného daňového orgánu, neidentifikoval se jakožto osoba povinná k DPH, i když byl povinen tak učinit, a nevedl účetnictví, oprávněně uplatňovat odpady DPH odpovídající prostředkem investovaným do výstavby prodaných budov za okolností, kdy není schopen předložit daňové faktury a ostatní předložené dokumenty jsou neřitelné, a tudíž nedostatečné pro určení, zda a případně v jakém rozsahu existuje nárok na odpady.

31 Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud v Alba Iulia) se s odkazem na rozsudek Soudního dvora ze dne 9. července 2015, *Salomie a Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), zamýšlí nad tím, zda je při uplatnění zásady neutrality DPH možné uplatnění nároku na odpady, jestliže za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, kdy v dané době zejména neexistovala povinnost vystavovat faktury fyzickým osobám, není osoba povinná k dani schopna předložit faktury, a zda zásada proporcionality brání takovému opatření, v jehož důsledku je nárok na odpady DPH za těchto okolností omezen.

32 Pokud by tyto zásady měly být vykládány tak, že opravují osobu povinnou k dani uplatňovat nárok na odpady DPH, aniž je tato osoba povinná k dani schopna pro tento účel předložit faktury, klade si Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud v Alba Iulia) otázku, zda je možné přiznat takovýto nárok na základě nepřímého odhadu, v daném případě na základě znaleckého posudku, který by si vyžádal, přičemž by znalece pověřil úkolem odhadnout částku odpadatelné DPH na základě množství uskutečněných prací nebo pracovní síly využitě uvedenou osobou povinnou k dani, jež jsou nezbytné k výstavbě budov, které pak tato osoba povinná k dani prodala.

33 Za těchto okolností se Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud v Alba Iulia) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Lze obecně [směrnici o DPH], a konkrétně její články 167, 168, 178, 179 a 273, jakož i zásady proporcionality a neutrality vykládat v tom smyslu, že umožňují osobě povinné k dani, která splňuje hmotněprávní požadavky na odpady DPH, uplatňovat svůj nárok na odpady v případě, že v rámci zvláštního kontextu, jako je kontext ve sporu v původním řízení, není schopna prostřednictvím daňových faktur předložit důkaz o částkách zaplacených na vstupu za dodání zboží a poskytnutí služeb?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, lze směrnici [o DPH], jakož i zásady proporcionality a neutrality vykládat v tom smyslu, že nepřímý způsob posouzení (prostřednictvím znaleckého posudku), provedený nezávislým soudním znalcem na základě množství prací/pracovní síly na stavbě vyplývajícího z posudku, může představovat opatření přípustné a vhodné pro stanovení rozsahu nároku na odpady v případě, že dodání zboží (stavební materiál) a poskytnutí služeb (práce týkající se výstavby budov) pocházejí od osob povinných k dani pro účely DPH?“

K předběžným otázkám

34 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury má Soudní dvůr pravomoc vykládat unijní právo pouze pokud jde o jeho uplatnění v novém členském státě ode dne přistoupení tohoto státu k Evropské unii (usnesení ze dne 11. května 2017, *Exmitiani*, C-286/16, nezveřejněné, EU:C:2017:368, bod 12).

35 Ve věci v původním řízení tak Soudní dvůr má pravomoc odpovědět na otázky položené

předkládajícím soudem pouze v rozsahu, v němž se tyto otázky týkají plnění podléhajících DPH, jež se uskutečnila od 1. ledna 2007, kdy Rumunsko přistoupilo k Unii.

36 Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda směrnice o DPH, a zejména její články 167 a 168, čl. 178 písm. a) a článek 179, jakož i zásady neutrality DPH a proporcionality, musí být vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, lze osobu povinnou k dani, která není schopna předložením faktur nebo jakýchkoli jiných dokladů prokázat částku DPH, kterou zaplatila na vstupu, přiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě odhadu vyplývajícího ze znaleckého posudku, jež si vyžádal vnitrostátní soud.

37 Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok na odpočet DPH základní zásadu společného systému DPH, která v zásadě nemůže být omezena, a uplatňuje se přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 56 a citovaná judikatura).

38 Úelem tohoto systému je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 57 a citovaná judikatura).

39 Podle článku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik tohoto nároku jsou uvedeny v čl. 168 písm. a) této směrnice. Aby dotčená osoba mohla tento nárok uplatnit, je tedy třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro založení tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 28 a citovaná judikatura).

40 Pokud jde o formální podmínky nároku na odpočet, z čl. 178 písm. a) směrnice o DPH vyplývá, že uplatnění tohoto nároku je podmíněno držením faktury vystavené v souladu s článkem 226 této směrnice (rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 29 a citovaná judikatura).

41 Soudní dvůr přitom rozhodl, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhovují některým formálním podmínkám. Z toho vyplývá, že daňová správa nemůže odepřít nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že faktura nesplňuje podmínky vyžadované článkem 226 body 6 a 7 směrnice o DPH, pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny hmotněprávní podmínky týkající se tohoto nároku (rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, body 42 a 43).

42 Striktní uplatnění formálního požadavku předkládat faktury by tak naráželo na zásady neutrality a proporcionality, neboť v jeho důsledku by bylo osobu povinnou k dani nepřiměřeným způsobem bráněno v tom, aby jí svěřila daňová neutralita v souvislosti s jejími plněními.

43 Osobu povinnou k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, nicméně přísluší doložit, že splňuje požadavky pro to, aby tento nárok vznikl (rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 46 a citovaná judikatura).

44 Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH.

45 Tímto důkazy mohou být zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, z nichž odvedla DPH. Odhad vyplývající ze znaleckého posudku, jež si vyžádal vnitrostátní soud, může uvedené důkazy případně doplnit nebo posílit jejich věrohodnost, ale nemůže je nahradit.

46 V projednávané věci z údajů v předkládacím rozhodnutí vyplývá, že L. H. Vdan nebyl schopen předložit faktury, a proto předložil jiné dokumenty, které jsou však nevěrohodné a podle předkládajícího soudu nedostatečné pro určení, zda a v jakém rozsahu je dán nárok na odpočet.

47 Pokud jde o důkaz znaleckým posudkem, jako jsou posudky dotčené ve věci v povodním řízení, předkládající soud upřesňuje, že úlohou znalce by bylo odhadnout částku odpočitatelné DPH na základě množství uskutečněných prací nebo pracovní síly využitě uvedenou osobou povinnou k dani, jež jsou nezbytné k výstavbě budov, které pak tato osoba povinná k dani prodala. V tomto ohledu je však nutno konstatovat, že takový znalecký posudek by nebyl způsobilý prokázat, že L. H. Vdan skutečně tuto daň zaplatil z plnění uskutečněných na vstupu pro účely výstavby těchto budov.

48 Vzhledem ke všem předchozím úvahám je třeba na položené otázky odpovědět tak, že směrnice o DPH, a zejména její články 167 a 168, čl. 178 písm. a) a článek 179, jakož i zásady neutrality DPH a proporcionality, musí být vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako nastaly ve věci v povodním řízení, nelze osobě povinné k dani, která není schopna předložením faktur nebo jakýchkoli jiných dokladů prokázat částku DPH, kterou zaplatila na vstupu, přiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě odhadu vyplývajícího ze znaleckého posudku, jež si vyžádal vnitrostátní soud.

K nákladům řízení

49 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, a zejména její články 167 a 168, čl. 178 písm. a) a článek 179, jakož i zásady neutrality daně z přidané hodnoty (DPH) a proporcionality, musí být vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako nastaly ve věci v povodním řízení, nelze osobě povinné k dani, která není schopna předložením faktur nebo jakýchkoli jiných dokladů prokázat částku DPH, kterou zaplatila na vstupu, přiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě odhadu vyplývajícího ze znaleckého posudku, jež si vyžádal vnitrostátní soud.

Podpisy.

* Jednací jazyk: rumunština.