

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (?etrtri senat)

z dne 21. novembra 2018(*)

„Predhodno odlo?anje – Skupni sistem davka na dodano vrednost –Direktiva 2006/112/ES – ?leni 167, 168, 178 in 273 – Obseg pravice do odbitka – Neobstoj ra?unov – Pridobitev mnenja sodnega izvedenca – Dokazno breme v zvezi s pravico do odbitka – Na?eli dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti“

V zadevi C?664/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Alba Iulia (pritožbeno sodiš?e v Albi Iulii, Romunija) z odlo?bo z dne 10. novembra 2016, ki je na Sodiš?e prispela 21. decembra 2016, v postopku

Lucre?iu Hadrian V?dan

proti

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,

SODIŠ?E (?etrtri senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik sedmega senata v funkciji predsednika ?etrtega senata, K. Jürimäe, sodnica, C. Lycourgos, E. Juhász (poro?evalec) in C. Vajda, sodniki,

generalni pravobranilec: E. Tanchev,

sodni tajnik: I. Illéssy, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 31. januarja 2018,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

– za L. H. V?dana M. Bejenaru-Drago?, C. D. Cuble?an, C. A. P?un, T. V. C?pu?an, D. Feldrihan in D. F. Pascu, avocats,

– za romunsko vlado C.?R. Can??r, O.?C. Ichim, E. Gane in C. M. Florescu, agenti,

– za Evropsko komisijo R. Lyal, G.?D. Balan in L. Lozano Palacios, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 30. maja 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), zlasti njenih členov 167, 168, 178 in 273 ter načel nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV) in sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Lucrețiujem Hadrianom Vădanom ter Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (nacionalni urad davčne uprave – generalna direkcija za obravnavanje pritožb, Romunija) in Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (regionalni generalni direktorat za javne finance v Brasovu – uprava za javne finance za okrožje Alba, Romunija), ker je bilo toženi stranki v postopku v glavni stvari zavrnjeno uveljavljanje pravice do odbitka DDV za blago in storitve, ki jih je uporabljal pri izvajanju svojih transakcij, ker za to blago in storitve ni mogel predložiti računov.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Pod naslovom X Direktive o DDV, „Odbitki“, je Poglavje 1 z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, ki zajema člene od 167 do 172 te direktive. Navedeni člen 167 določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

4 Člen 168 te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

5 V poglavju 4 tega naslova X, naslovljenem „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“, so členi od 178 do 183 Direktive o DDV. Navedeni člen 178 določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[...]“

6 Člen 179 te direktive določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178.“

Države članice pa lahko zahtevajo, da davčni zavezanci, ki opravljajo občasne transakcije, opredeljene v členu 12, pravico do odbitka uveljavljajo samo v trenutku dobave.“

7 Pod naslovom XI navedene direktive „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“ je poglavje 2, naslovljeno „Identifikacija“, v katerem so členi od 213 do 216 te direktive. Navedeni člen 213(1) določa:

„Vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.

[...]“

8 V poglavju 3 tega naslova XI o fakturiranju so členi od 217 do 240 Direktive o DDV. Člen 220 te direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec mora zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun v naslednjih primerih:

(1) za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec;

[...]“

9 Člen 226 te direktive določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

(1) datum izdaje računa;

(2) zaporedna številka, ki temelji na eni ali več serij, ki izključno identificira račun;

(3) identifikacijska številka DDV iz člena 214, pod katero je davčni zavezanec dobavil blago ali opravil storitve;

(4) identifikacijska številka DDV prejemnika v skladu s členom 214, pod katero je pridobitelj prejel dobavo blaga ali storitev, za katero je dolžan plačati DDV, ali je prejel dobavo blaga v skladu s členom 138;

(5) polno ime in naslov davčnega zavezanca in pridobitelja ali prejemnika;

(6) količina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev;

(7) datum, na katerega je bila opravljena dobava blaga ali dokončana storitev, ali datum, na katerega je bilo opravljeno predplačilo iz točk (4) in (5) člena 220, kolikor se datum lahko določi in se razlikuje od datuma izdaje računa;

(8) davčna osnova za vsako stopnjo ali oprostitvev, cena na enoto brez DDV in kakršni koli popusti ali znižanja, če niso vključeni v ceno na enoto;

(9) uporabljena stopnja DDV;

(10) znesek DDV, ki se plaša, razen tam, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta direktiva tak podatek izključuje;

[...]"

10 V poglavju 4 navedenega naslova XI, naslovljenem „Knjigovodstvo“, so členi od 241 do 249 navedene direktive. Člen 242 te direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoča uporabo DDV in nadzor davčnega organa.“

11 Člen 244 Direktive o DDV določa:

„Vsak davčni zavezanec zagotovi, da se shranijo kopije računov, ki jih izda sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun, ter vsi računi, ki jih je prejel.“

12 Člen 250(1) te direktive, ki spada v poglavje 5 naslova XI o obračunih, določa:

„Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.“

13 V poglavju 7 naslova XI navedene direktive člen 273 te direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Romunsko pravo

14 Člen 127 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o uvedbi davčnega zakonika, *Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003, v nadaljevanju: davčni zakonik) določa:

„(1) Za davčnega zavezanca se šteje vsakdo, ki samostojno in v katerem koli kraju opravlja eno od gospodarskih dejavnosti iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

(2) Gospodarska dejavnost v smislu tega naslova zajema dejavnosti proizvajalca, trgovca ali izvajalca storitev, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih in podobnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[...]"

15 Člen 145 tega zakonika določa:

„(1) Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna davka.

(2) Vsak davčni zavezanec ima pravico do odbitka DDV za nakup, če se ta uporabi za namene sledečih transakcij:

(a) obdavčenih transakcij;

[...]"

16 Člen 146 navedenega zakonika določa:

„(1) Davčni zavezanec mora za uveljavitev pravice do odbitka izpolnjevati naslednje pogoje:

(a) za dolgovani ali plačani davek za blago, ki mu ga je neki davčni zavezanec dobavil ali mu ga mora dobaviti, oziroma za storitve, ki jih je zanj neki davčni zavezanec opravil ali jih mora zanj opraviti, mora imeti račun, ki je bil izdan v skladu z določbami člena 155;

[...]"

17 V točki 46 iz naslova VI Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (uredba vlade št. 44/2004 o odobritvi pravil za izvajanje zakona št. 571/2003 o uvedbi davčnega zakonika, *Monitorul Oficial al României*, del I, št. 112 z dne 6. februarja 2004) je bilo 1. januarja 2007 določeno:

„Odbitek davka se lahko utemelji le na podlagi izvirnika dokazil iz člena 146(1) davčnega zakonika ali drugih dokazil, v katerih so vsaj podatki iz člena 155(5) davčnega zakonika, z izjemo enostavnih računov iz točke 78. Upravičenec mora v primeru izgube, odvzema ali uničenja izvirnika dokazila dobavitelja/ponudnika prositi za izdajo dvojnika računa, na katerem je treba navesti, da nadomešča prvotni račun.

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

18 L. H. Vădan, romunski državljani, je izvedel projekt izgradnje stanovanjskega kompleksa 16 enodružinskih in večstanovanjskih hiš z 90 stanovanji, katerih gradnja je bila končana med 6. junijem 2006 in 8. septembrom 2008. Takrat je bil tudi lastnik drugih zemljišč, za katera so bila pridobljena upravna dovoljenja za izgradnjo enodružinskih hiš.

19 L. H. Vădan je leta 2006 izvedel 29 nepremičninskih transakcij, med letoma 2007 in 2009 pa 70. Med letoma 2008 in 2009 je prodal tudi zazidljiva zemljišča. Skupni znesek teh transakcij je znašal 19.234.596 romunskih levov (RON) (približno 4.104.163 EUR).

20 Ker je junija 2006 promet tožene stranke iz postopka v glavni stvari presegel zakonski prag oprostitve DDV, so davčni organi menili, da je bil zavezanec za DDV in da se je moral zato od 1. avgusta 2006 dalje identificirati kot zavezanec za DDV.

21 Ker L. H. Vădan ni bil registriran za DDV in ker pri davčnih organih ni predložil obračuna tega davka, mu je Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (generalni direktorat za javne finance v Albi, Romunija) z odločbo o odmeri davka št. 59/28.01.2011 naložil plačilo zneska 3.071.069 RON (približno 655.286 EUR) iz naslova dolgovanega DDV za obdobje od 1. avgusta 2006 do 31. decembra 2009 ter zneska 2.476.864 RON (približno 528.498 EUR) za obresti in 460.660 RON (98.292 EUR) kazni za zamudo. Skupni znesek za izterjavo znaša 6.008.593 RON (približno 1.282.077 EUR).

22 L. H. V?dan je pri upravnih organih izpodbijal ta znesek, ti pa so z odlo?bo z dne 19. avgusta 2011 njegovim predlogom delno ugodili in skupni znesek povra?ila odmerili na 5.735.741 RON (1.223.858 EUR), od tega 2.909.546 RON (620.821 EUR) iz naslova DDV, 2.389.763 RON (509.913 EUR) za zamudne obresti in 436.432 RON (93.123 EUR) iz naslova kazni za zamudo.

23 L. H. V?dan je pri Curtea de Apel Alba Iulia (pritožbeno sodiš?e v Albi Iulii, Romunija) vložil tožbo za odpravo navedene odlo?be in odlo?be z dne 19. avgusta 2011.

24 V zvezi s tem je trdil, da se mu ni bilo treba niti identificirati kot zavezanec za DDV niti mu ni bilo treba voditi nikakršne evidence, saj je ta davek pla?al pri nakupih, ki jih je opravil, svojim kupcem pa nikdar ni zara?unal DDV.

25 Curtea de Apel Alba Iulia (pritožbeno sodiš?e v Albi Iulii) je s sodbo št. 42/2013 zavrnilo vse trditve tože?e stranke iz postopka v glavni stvari.

26 Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (vrhovno kasacijsko sodiš?e, Romunija) je s sodbo z dne 3. decembra 2014 sodbo Curtea de Apel Alba Iulia (pritožbeno sodiš?e v Albi Iulii) razveljavilo in mu zadevo vrnilo v ponovno odlo?anje, ker je menilo, da je dav?nemu zavezancu napa?no zavrnilo uporabo pravice do odbitka DDV.

27 Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (vrhovno kasacijsko sodiš?e) je v zvezi s tem presodilo, da je pritožbeno sodiš?e – potem ko je ugotovilo, da je bil L. H. V?dan upravi?en do odbitka zaradi njegove identifikacije za namene DDV po uradni dolžnosti – napa?no menilo, da se ta ni mogel sklicevati na nekatere listine, v obravnavanem primeru na ugotovitve iz dveh izvedenskih mnenj, ker naj ne bi predložil izvirnikov dokazil v zvezi z nakupom blaga in storitev, povezanih s prodanimi gradbenimi objekti, ?eprav je v tožbi, ki jo je vložil pri tem sodiš?u, pojasnil, da teh dokumentov ne more pridobiti.

28 Prav tako je pritožbenemu sodiš?u o?italo, da ni presodilo, ali je znesek pravice do odbitka DDV mogo?e dolo?iti s pomo?jo drugih listin, kot so izvirniki ra?unov, da bi se „zagotovila u?inkovitost na?ela dejanske izvedbe poslovne transakcije in izognilo pretirani formalnosti“. V zvezi s tem je poudarilo, da bi se lahko prav tako upoštevale listine, ki se nanašajo na storitve in dela, ki so jih izvedli gradbeniki zadevnih stavb.

29 Curtea de Apel Alba Iulia (pritožbeno sodiš?e v Albi Iulii) ugotavlja, da je L. H. V?dan po izdaji sodbe na podlagi pritožbe na razpravi predložil dopis z dne 15. februarja 2008, ki je bil naslovljen na Camera Notarilor Publici Bucure?ti (združenje javnih notarjev v Bukarešti, Romunija), v katerem je nacionalni urad za dav?no upravo podal razlago dolo?b dav?nega zakonika, v skladu s katero se te dolo?be uporabljajo za fizi?ne osebe, ki niso identificirane za namene DDV in ki so po 1. januarju 2008 opravile prodajo novogradenj, njihovih delov ali zazidljivih zemljiš?. L. H. V?dan v zvezi s tem trdi, da se med letoma 2006 in 2008 nobena fizi?na oseba ni mogla identificirati za namene DDV in da poleg tega izdajanje ra?unov ni bilo obvezno, saj so se namesto ra?unov lahko izdali blagajniški ra?uni, ki pa danes zaradi slabe kakovosti uporabljenega ?rnila niso ve? berljivi.

30 Curtea de Apel Alba Iulia (pritožbeno sodiš?e v Albi Iulii) v predložitveni odlo?bi navaja, da se obravnava vprašanje nanaša na to, ali je investitor, ki se ni identificiral kot zavezanec za DDV, ?eprav je bil to dolžen storiti, in ki ni vodil evidence – ne da bi prej pred pristojnimi dav?nimi organi storil, kar je bilo potrebno – upravi?en do odbitka DDV za sredstva, ki jih je porabil pri gradnji prodanih stavb, ?e ne more predložiti ra?unov, preostale predložene listine pa so neberljive in torej na njihovi podlagi ni mogo?e ugotoviti obstoja in obsega pravice do odbitka.

31 To sodišče se s sklicevanjem na sodbo Sodišča z dne 9. julija 2015, *Salomie in Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), sprašuje, ali uporaba načela nevtralnosti DDV lahko omogoči uveljavljanje pravice do odbitka, kadar davčni zavezanec v okoliščinah, kot so te iz zadeve v glavni stvari, v katerih med drugim izdajanje računov fizičnim osebam ni bilo obvezno, ne more predložiti računov, in ali načelo sorazmernosti ne nasprotuje ukrepu, ki v takih okoliščinah omejuje pravico do odbitka DDV.

32 Če je treba ti načeli razlagati tako, da je v skladu z njima davčni zavezanec upravičen do odbitka DDV, čeprav ne more predložiti računov v ta namen, se *Curtea de Apel Alba Iulia* (pritožbeno sodišče v Albi Iulii) sprašuje, ali je mogoče tako pravico priznati na podlagi posredne ocene, v tem primeru na podlagi izvedenskega mnenja, katerega izdelavo bi naročilo to sodišče, tako da bi sodnemu izvedencu naložilo, naj znesek odbitnega DDV oceni na podlagi količine opravljenega dela oziroma delovne sile, ki jo je navedeni davčni zavezanec zaposlil za izgradnjo stavb, ki jih je nato prodal.

33 *Curtea de Apel Alba Iulia* (pritožbeno sodišče v Albi Iulii) je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je mogoče Direktivo [o DDV] na splošno ter, natančneje, določbe njenih členov 167, 168, 178, 179 in 273, pa tudi načeli sorazmernosti in nevtralnosti razlagati tako, da lahko davčni zavezanec, ki izpolnjuje materialne zahteve za odbitek DDV, svojo pravico do odbitka uveljavlja, kadar v posebnih okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne more predložiti dokazila v obliki računov, da je plačal vstopne zneske za dobavo blaga in opravljanje storitev?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je mogoče Direktivo [o DDV] ter načeli sorazmernosti in nevtralnosti razlagati tako, da je lahko za določitev obsega pravice do odbitka dopusten in ustrezen ukrep način posredne ocene (na podlagi izvedenskega mnenja), ki jo opravi neodvisen sodni izvedenec, in sicer na podlagi števila gradenj/delovne sile pri izvedbi gradbenih del, ki izhajajo iz izvedenskega mnenja, če blago (gradbeni material) dobavijo in storitve (delovna sila za zgraditev gradbenih objektov) opravijo zavezanci za DDV?“

Vprašanji za predhodno odločanje

34 Spomniti je treba, da je Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso pristojno za razlago prava Unije le, kar zadeva njegovo uporabo v novi državi članici od datuma njenega pristopa k Evropski uniji (sklep z dne 11. maja 2017, *Eximiani*, C-286/16, neobjavljen, EU:C:2017:368, točka 12).

35 Sodišče je v zadevi v glavni stvari za odgovor na vprašanji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, torej pristojno le v delu, v katerem se nanašata na transakcije, obdavčljive z DDV, ki so bile izvedene po 1. januarju 2007, to je dnevu, ko je Romunija pristopila k Uniji.

36 S tema vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV, zlasti člena 167 in 168, člen 178(a) in člen 179 te direktive, ter načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti, razlagati tako, da je lahko davčni zavezanec v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, v katerih ne more predložiti dokaza o znesku plačanega vstopnega DDV v obliki računa ali kakršne koli druge listine, upravičen do odbitka DDV že na podlagi ocene, ki izhaja iz izvedenskega mnenja, katerega izdelavo je naročilo nacionalno sodišče.

37 Pravica do odbitka DDV je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je načeloma ni mogoče omejiti, ter se izvede takoj za vse davke, ki so

bili naloženi na vstopne transakcije davčnega zavezanca (sodba z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, točka 56 in navedena sodna praksa).

38 Namen te ureditve je, da se podjetnik povsem razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati oziroma ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti predmet DDV (sodba z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, točka 57 in navedena sodna praksa).

39 V skladu s členom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. Vsebinski pogoji, ki se zahtevajo za nastanek te pravice, so naštet v členu 168(a) te direktive. Tako mora zadevni subjekt za to, da bi bil lahko upravičen do navedene pravice, prvič, biti davčni zavezanec v smislu navedene direktive in, drugič, blago ali storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug davčni zavezanec (sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, točka 28 in navedena sodna praksa).

40 Glede formalnih pogojev za pravico do odbitka iz člena 178(a) Direktive o DDV izhaja, da je uveljavljanje te pravice pogojeno s tem, da ima davčni zavezanec račun, izdan v skladu s členom 226 te direktive (sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, točka 29 in navedena sodna praksa).

41 Sodišče pa je razsodilo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek vstopnega DDV odobri, če so izpolnjeni vsebinski pogoji, tudi če zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih pogojev. Zato davčni organ ne more zanikati pravice do odbitka DDV le zato, ker račun ne izpolnjuje pogojev, določenih v členu 226, točki 6 in 7, Direktive o DDV, če so na njem vsi podatki, na podlagi katerih je mogoče preveriti, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi s to pravico (sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točki 42 in 43).

42 Dosledna uporaba formalne zahteve v zvezi s predložitvijo računov bi bila zato v nasprotju z načeloma nevtralnosti in sorazmernosti, saj bi se z njo davčnemu zavezancu nesorazmerno onemogočilo uveljavljanje davčne nevtralnosti njegovih transakcij.

43 Vendar mora davčni zavezanec, ki zahteva odbitek DDV, dokazati, da izpolnjuje pogoje za upravičenost do tega odbitka (sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točka 46 in navedena sodna praksa).

44 Tako mora davčni zavezanec predložiti objektivne dokaze, da so mu davni zavezanci dejansko dobavili blago oziroma da so zanj dejansko opravili storitve, ki ga je oziroma jih je uporabil pri svojih transakcijah, obdavčenih z DDV, in da je zanje dejansko plačal DDV.

45 Ti dokazi lahko na primer vključujejo listine, ki jih imajo dobavitelji ali ponudniki storitev, pri katerih je davčni zavezanec kupil blago ali storitve, za katere je plačal DDV. Z oceno v izvedenskem mnenju, katerega izdelavo je naložilo nacionalno sodišče, se lahko navedeni dokazi po potrebi dopolnijo ali se z njo podkrepi njihova verodostojnost, ne more pa se jih nadomestiti.

46 V obravnavanem primeru je iz navedb iz predložitvene odločbe razvidno, da je L. H. Vdan, ker ni mogel predložiti računov, predložil druge listine, ki pa so neberljive in na podlagi katerih po mnenju predložitvenega sodišča ni mogoče ugotoviti obstoja in obsega pravice do odbitka.

47 Predložitveno sodišče glede dokazovanja z izvedenskim mnenjem, kot je to iz postopka v glavni stvari, pojasnjuje, da je bila naloga sodnega izvedenca oceniti znesek odbitnega DDV na

podlagi količine opravljenega dela oziroma delovne sile, ki jo je ta davčni zavezanec zaposlil za izgradnjo stavb, ki jih je prodal. Vendar je treba v zvezi s tem ugotoviti, da s takim izvedenskim mnenjem ni mogoče dokazati, da je L. H. V. dan ta davek za vstopne transakcije, ki so bile izvedene v zvezi z izgradnjo teh stavb, dejansko plačal.

48 Na podlagi navedenega je treba na vprašanji odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV, zlasti člena 167 in 168, člen 178(a) in člen 179 te direktive, ter načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti razlagati tako, da v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, davčni zavezanec, ki ne more predložiti dokaza o znesku plačanega vstopnega DDV v obliki računov ali kakršne koli druge listine, ne more biti upravičen do odbitka DDV zgolj na podlagi ocene, ki izhaja iz izvedenskega mnenja, katerega izdelavo je naročilo nacionalno sodišče.

Stroški

49 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti člena 167 in 168, člen 178(a) in člen 179 te direktive, ter načeli nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV) in sorazmernosti je treba razlagati tako, da v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, davčni zavezanec, ki ne more predložiti dokaza o znesku plačanega vstopnega DDV v obliki računov ali kakršne koli druge listine, ne more biti upravičen do odbitka DDV zgolj na podlagi ocene, ki izhaja iz izvedenskega mnenja, katerega izdelavo je naročilo nacionalno sodišče.

Podpisi

* Jezik postopka: romunščina.