

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 21. novembra 2018 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – články 167, 168, 178 a 273 – Rozsah práva na odpočítanie dane – Neexistencia faktúr – Využitie znaleckého posudku – Dôkazné bremeno pri práve na odpočítanie dane – Zásady daňovej neutrality a proporcionality“

Vo veci C-664/16,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel Alba Iulia (Odvolací súd Alba Iulia, Rumunsko) z 10. novembra 2016 a doručený Súdnemu dvoru 21. decembra 2016, ktorý súvisí s konaním:

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,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda siedmej komory T. von Danwitz, vykonávajúci funkciu predsedu štvrtej komory, sudcovia K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (spravodajca) a C. Vajda,

generálny advokát: E. Tanchev,

tajomník: I. Illéssy, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 31. januára 2018,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- L. H. Vădan, v zastúpení: M. Bejenaru-Drăgoș, C. D. Cubleşan, C. A. Păun, T. V. Căpușan, D. Feldrihan a D. F. Pascu, avocats,
- rumunská vláda, v zastúpení: C. R. Cășăr, O. C. Ichim, E. Gane a C. M. Florescu, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, G. D. Balan a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 30. mája 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), osobitne jej článkov 167, 168, 178 a 273, ako aj zásady neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH) a zásady proporcionality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Lucrețiu Hadrianom Vădanom a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Národná agentúra pre správu daní – Generálne riaditeľstvo pre riešenie právnych sporov, Rumunsko), ako aj medzi uvedeným pánom a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Brașov – Miestna správa verejných financií v Albe, Rumunsko) a týkajúceho sa nepriznania nároku žalobcovi vo veci samej na odpočítanie DPH za tovar a služby, ktoré použil pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, avšak nebol schopný predložiť faktúry týkajúce sa tohto tovaru a služieb.

Právna úprava

Právo Únie

3 Hlava X smernice o DPH, nazvaná „Odpočítanie dane“, obsahuje kapitolu 1 s názvom „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“, v ktorej sa nachádzajú články 167 až 172. Uvedený článok 167 stanovuje:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná [keď sa odpočítateľná daň stáva splatnou – *neoficiálny preklad*].“

4 Podľa článku 168 tejto smernice:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*] zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie [plnenia – *neoficiálny preklad*], odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...“

5 V kapitole 4 uvedenej hlavy X, nazvanej „Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie dane“, sa nachádzajú články 178 až 183 smernice o DPH. Uvedený článok 178 stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240,

...“

6 ?lánok 179 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba vykoná odpo?ítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zda?ovacie obdobie odpo?íta celkovú výšku DPH za to isté zda?ovacie obdobie, v ktorom právo na odpo?ítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa ?lánku 178.

?lenské štáty však môžu vyžadovať od zdaniteľných osôb, ktoré uskuto??ujú príležitostné transakcie [plnenia – *neoficiálny preklad*] uvedené v ?lánku 12, aby uplat?ovali právo na odpo?ítanie dane len v ?ase dodania.“

7 Hlava XI smernice 2006/112 s názvom „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“ obsahuje okrem iného kapitolu 2 s názvom „Identifikácia“, obsahujúcu ?lánky 213 až 216 uvedenej smernice. Uvedený ?lánok 213 ods. 1 stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba oznamuje za?atie, zmenu alebo ukon?enie svojej ?innosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba.

...“

8 V kapitole 3 uvedenej hlavy XI týkajúcej sa fakturácie sa nachádzajú ?lánky 217 až 240 smernice o DPH. Jej ?lánok 220 stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba musí zabezpe?iť, aby bu? ona sama alebo odberateľ, alebo v jej mene a na jej ú?et tretia strana vyhotovila faktúru v týchto prípadoch:

1. pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe,

...“

9 Podľa ?lánku 226 tejto smernice:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa ?lánkov 220 a 221 musia [na ú?ely DPH – *neoficiálny preklad*] obsahovať iba tieto údaje:

1. dátum vyhotovenia faktúry,

2. poradové ?íslo založené na jednej alebo viacerých sériách, ktoré jednozna?ne identifikuje faktúru,

3. identifika?né ?íslo pre DPH ustanovené v ?lánku 214, pod ktorým zdaniteľná osoba dodala tovar alebo poskytla služby,

4. identifika?né ?íslo pre DPH odberate?a [alebo príjemcu – *neoficiálny preklad*] ustanovené v ?lánku 214, pod ktorým mu bol dodaný tovar alebo poskytnuté služby, za ktoré je povinný plati? da?, alebo pod ktorým mu bol dodaný tovar uvedený v ?lánku 138,

5. úplné meno a adresu zdaniteľnej osoby a odberate?a,

6. množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh poskytnutých služieb,

7. dátum, kedy sa uskuto?nilo alebo ukon?ilo dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, alebo

dátum, kedy bola prijatá zálohová platba uvedená v ?lánku 220 bodoch 4 a 5, ak tento dátum možno ur?i? a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,

8. základ dane pre každú sadzbu alebo údaj o oslobodení od dane, jednotkovú cenu bez DPH, ako aj prípadné z?avy alebo rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,

9. uplatnenú sadzbu DPH,

10. výšku DPH, ktorá sa má zaplati?, okrem prípadov, ke? sa uplat?uje osobitná úprava, pri ktorej sa pod?a tejto smernice tento údaj vypúš?a,

...“

10 Kapitola 4 uvedenej hlavy XI, nazvaná „Vedenie ú?tovníctva“, obsahuje ?lánky 241 až 249 uvedenej smernice. Jej ?lánok 242 stanovuje:

„Každá zdanite?ná osoba musí vies? dostato?ne podrobné ú?tovníctvo, aby sa mohla uplatni? DPH a aby správca dane mohol jej uplatnenie preveri?.“

11 Pod?a ?lánku 244 smernice o DPH:

„Každá zdanite?ná osoba zabezpe?í uchovávanie kópií faktúr, ktoré vyhotovila alebo ktoré vyhotovil odberate?, alebo ktoré boli vyhotovené v jej mene a na jej ú?et tre?ou stranou, ako aj všetkých faktúr, ktoré prijala.“

12 ?lánok 250 tejto smernice, ktorý sa nachádza v kapitole 5 rovnakej hlavy XI, týkajúcej sa da?ových priznaní, vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Každá zdanite?ná osoba musí poda? da?ové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpo?et výšky da?ovej povinnosti vrátane výšky odpo?ítate?nej dane a, pokia? je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*] vz?ahujúcich sa na túto da?ovú povinnos? a na túto odpo?ítate?nú da?, ako aj hodnotu transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*] oslobodených od dane.“

13 ?lánok 273 uvedenej smernice nachádzajúci sa v kapitole 7 jej hlavy XI stanovuje:

„?lenské štáty môžu uloži? iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie da?ovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého [rovnosti – *neoficiálny preklad*] zaobchádzania s transakciami [plneniami – *neoficiálny preklad*] uskuto??ovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami [plneniami – *neoficiálny preklad*] uskuto??ovanými medzi ?lenskými štátmi zdanite?nými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ?lenskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnos? ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použi? na uloženie ?alších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Rumunské právo

14 ?lánok 127 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon ?. 571/2003, ktorým sa stanovuje Da?ový zákonník, *Monitorul Oficial al României*, ?as? I, ?. 927 z 23. decembra 2003, ?alej len „da?ový zákonník“), stanovuje:

„1. Za zdanite?nú osobu sa považuje každá osoba, ktorá nezávisle a na akomko?vek mieste

vykonáva hospodársku činnosť podľa odseku 2, bez ohľadu na účel alebo výsledok tejto činnosti.

2. Hospodárska činnosť podľa tejto hlavy zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov alebo poskytovateľov služieb vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání alebo činností, ktoré sa považujú za výkon slobodného povolania. Hospodárskou činnosťou je predovšetkým sústavné využívanie hmotného alebo nehmotného majetku s cieľom nadobudnutia zisku.

...

15 § 145 tohto kódexu stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď sa odpočítateľná daň stáva splatnou.

Každá zdaniteľná osoba má nárok odpočítať daň týkajúcu sa nákupov použitých na účely nasledujúcich plnení:

a) zdaniteľné plnenia,

...

16 Podľa § 146 uvedeného kódexu:

„1. Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) pokiaľ ide o daň, ktorú má zaplatiť alebo ktorú zaplatila za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, alebo za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté zo strany zdaniteľnej osoby, má k dispozícii faktúru obsahujúcu údaje podľa § 155,

...

17 V bode 46 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (nariadenie vlády č. 44/2004 o schválení vykonávacích predpisov k zákonu č. 571/2003, ktorým sa stanovuje Daňový zákonník, *Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 112 zo 6. februára 2004) sa k dátumu 1. január 2007 uvádzalo:

„1. Odpočítanie dane je oprávnené len na základe originálu dokladov uvedených v § 146 ods. 1 Daňového zákonníka alebo prostredníctvom iných dokumentov obsahujúcich aspoň informácie podľa § 155 ods. 5 Daňového zákonníka, s výnimkou zjednodušených faktúr podľa bodu 78. V prípade straty, odcudzenia alebo zničenia originálu podporného dokladu požiada príjemca dodávateľ tovaru/služieb o vyhotovenie kópie faktúry, na ktorej sa uvedie, že nahrádza pôvodnú faktúru.

...

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

18 Pán Vďan, rumunský štátny príslušník, uskutočnil projekt výstavby obytného komplexu tvoreného 16 obytnými budovami charakteru rodinných domov a bytových domov celkovo zahŕňajúceho 90 bytov, ktorého výstavba sa uskutočnila v období od 6. júna 2006 do 8. septembra 2008. V danom období bol okrem iného vlastníkom viacerých pozemkov, ktoré boli predmetom administratívneho povolenia na výstavbu rodinných domov.

19 V priebehu roka 2006 vykonal pán Vďan 29 transakcií s nehnuteľnosťami a 70 takýchto

transakcií v období rokov 2007 až 2009. V období rokov 2008 a 2009 uskutočnil tiež predaj stavebných pozemkov. Celková hodnota týchto plnení bola 19 234 596 rumunských lei (RON) (približne 4 104 163 eur).

20 Keže obrat žalobcu vo veci samej v júni 2006 prekročil prahovú hodnotu pre oslobodenie od DPH, daňové orgány dospeli k záveru, že má postavenie zdaniteľnej osoby na účely DPH, a preto mu vznikla povinnosť registrovať sa na tieto účely od 1. augusta 2006.

21 Bez vykonania akejkoľvek registrácie na účely DPH a bez podania daňového priznania daňovým orgánom vyrubila Direcția Generală a Finanțelor Publice (Generálne riaditeľstvo verejných financií Alba, Rumunsko) pánovi Vădanovi na základe daňového výmeru ?. 59/28.01.2011 sumu vo výške 3 071 069 RON (približne 655 286 eur) z titulu dlžnej DPH za obdobie od 1. augusta 2006 do 31. decembra 2009, ako aj sumu vo výške 2 476 864 RON (približne 528 498 eur) z titulu úrokov a 460 660 RON (98 292 eur) zodpovedajúcu pokute z omeškania. Celková vymáhaná suma dosahovala výšku 6 008 593 RON (približne 1 282 077 eur).

22 Pán Vădan napadol túto vyrubenú sumu pred správnymi orgánmi, ktoré rozhodnutím z 19. augusta 2011 čiastočne vyhovel jeho návrhu, pričom celková suma daňovej povinnosti bola prehodnotená 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) ako úroky z omeškania a 436 432 RON (93 123 eur) ako pokuta z omeškania.

23 Pán Vădan podal na Curtea de Apel Alba Iulia (Odvolací súd v Alba Iulia, Rumunsko) žalobu o neplatnosť uvedeného daňového výmeru a rozhodnutia z 19. augusta 2011.

24 V tejto súvislosti uviedol, že nebol povinný registrovať sa ako zdaniteľná osoba na účely platby DPH, ani viesť akúkoľvek evidenciu, keďže túto daň zaplatil pri nákupoch, ktoré uskutočnil, a od nadobúdajúcich osôb nikdy nevybral žiadnu DPH.

25 Curtea de Apel Alba Iulia (Odvolací súd Alba Iulia) rozsudkom ?. 42/2013 zamietol všetky návrhy žalobcu vo veci samej.

26 Rozsudkom z 3. decembra 2014 Înalta Curte de Casa și Justiție (Najvyšší kasací súd, Rumunsko) rozhodol, že Curtea de Apel Alba Iulia (Odvolací súd Alba Iulia) postupoval nesprávne, keď odmietol uplatniť právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH, pričom zrušil rozsudok tohto súdu a vrátil mu vec na nové prejednanie.

27 V tejto súvislosti Înalta Curte de Casa și Justiție (Najvyšší kasací súd) dospel k záveru, že odvolací súd po tom, ako uviedol, že pán Vădan má právo na odpočítanie dane z dôvodu jeho *ex offio* registrácie na účely DPH, nesprávne dospel k záveru, že táto osoba sa nemôže odvolávať na určité dokumenty, konkrétne na závery dvoch znaleckých posudkov, keďže nepredložil originály dokumentov týkajúcich sa nákupu tovaru a služieb týkajúcich sa predaných budov, hoci on sám už vo svojom odvolaní podanom na tento súd uviedol, že nie je schopný predložiť tieto dokumenty.

28 Odvolaciemu súdu vytkol aj to, že neposúdil, či výšku sumy, na ktorú sa vzťahuje právo na odpočítanie DPH, možno stanoviť pomocou iných dokumentov než originálov faktúr, „aby došlo k uplatneniu zásady faktického zohľadnenia uskutočnenej hospodárskej transakcie a predišlo sa nadmernému formalizmu“. V tejto súvislosti zdôraznil, že dokumenty o poskytnutých službách a vykonaných prácach, ktoré dodali dodávatelia stavebných prác na predmetných nehnuteľnostiach, sú rovnako relevantné.

29 Curtea de Apel Alba Iulia (Odvolací súd Alba Iulia) uvádza, že v nadväznosti na rozsudok o

odvolaní pán V?dan predložil list z 15. februára 2008 zaslaný Camera Notarilor Publici Bucure?ti (Komora verejných notárov Bukureš?, Rumunsko), v ktorom Národná agentúra pre správu daní podala výklad ustanovení da?ového zákonníka v tom zmysle, že tieto ustanovenia sú uplatnite?né na fyzické osoby, neregistrované na ú?ely DPH, ktoré v období po 1. januári 2008 vykonali prevod novostavieb, ich ?astí alebo stavebných pozemkov. V tejto súvislosti pán V?dan tvrdí, že v rokoch 2006 až 2008 sa žiadna fyzická osoba nemohla registrovať na ú?ely DPH a že navyše neexistovala žiadna povinnosť vystavovať faktúry, pričom neexistencia faktúr bola kompenzovaná vystavením pokladničných blokov, ktoré sa v sú?asnosti stali ne?itate?nými v dôsledku nízkej kvality použitého farbiva.

30 Vo svojom návrhu na za?atie prejudiciálneho konania Curtea de Apel Alba Iulia (Odvolací súd Alba Iulia) uvádza, že vec, ktorú prejednáva, sa týka otázky, či investor v oblasti nehnute?ností, ktorý sa nepokúsil získať výslovné ubezpe?enia v tomto zmysle na príslušných vnútroštátnych da?ových orgánoch, neregistroval sa ako zdanite?ná osoba na ú?ely DPH, hoci túto povinnosť mal, a nevedol ani ú?tovníctvo, má právo využiť odpo?ítanie DPH zodpovedajúce finančným prostriedkom investovaným do výstavby predaných nehnute?ností, a to za takých okolností, keď nemôže predložiť da?ové faktúry a ostatné predložené dokumenty sú ne?itate?né, a tým nedostato?né na ur?enie existencie a rozsahu práva na odpo?ítanie dane.

31 Vnútroštátny súd sa odvoláva na rozsudok Súdneho dvora z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), pričom si kladie otázku, či uplatnenie zásady neutrality DPH môže umožniť výkon práva na odpo?ítanie dane, pokiaľ za okolností ako vo veci samej, v ktorých okrem iného nebolo v danom ?ase povinné vydávanie faktúr pre fyzické osoby, zdanite?ná osoba nie je schopná predložiť faktúry, a či zásada proporcionality bráni opatreniu, ktorého dôsledkom je obmedzenie práva na odpo?ítanie DPH za takýchto okolností.

32 Ak by sa tieto zásady mali vykladať v tom zmysle, že umožňujú zdanite?nej osobe uplatniť právo na odpo?ítanie DPH, aj keď zdanite?ná osoba nie je schopná predložiť na tento ú?el faktúry, Curtea de Apel Alba Iulia (Odvolací súd Alba Iulia) sa pýta, či by bolo možné poskytnúť takéto právo na základe nepriameho odhadu, a to v danom prípade na základe znaleckého posudku vypracovaného v dôsledku súdneho príkazu požadujúceho, aby znalec posúdil výšku odpo?ítate?nej DPH na základe množstva vykonaných prác alebo na základe množstva pracovných síl nasadených uvedenou zdanite?nou osobou a potrebných na stavbu budovy, ktorá bola predmetom predaja.

33 Za týchto podmienok Curtea de Apel Alba Iulia (Odvolací súd Alba Iulia) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môžu sa [smernica o DPH] vo všeobecnosti, a najmä ustanovenia jej ?lánkov 167, 168, 178, 179 a 273, ako aj zásada proporcionality a zásada neutrality, vykladať v tom zmysle, že zdanite?nej osobe, ktorá sp??a hmotnoprávne požiadavky pre odpo?ítanie DPH, umožňujú využiť jej právo odpo?ítať daň v prípade, keď táto osoba vzh?adom na osobitné súvislosti, akými sú tie, ktorých sa týka vec sama, nie je schopná prostredníctvom predloženia da?ových faktúr preukázať sumy zaplatené na vstupe za dodanie tovaru a poskytnutie služieb?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú prejudiciálnu otázku, môžu sa [smernica o DPH], ako aj zásada proporcionality a zásada neutrality vykladať v tom zmysle, že prípustným a primeraným prostriedkom na ur?enie rozsahu práva na odpo?ítanie môže byť aj nepriame posúdenie (prostredníctvom súdnoznaleckého posudku), vykonané nezávislým znalcom na základe množstva prác/pracovnej sily podľa znaleckého posudku týkajúceho sa stavieb, a to v prípade, že dodanie tovaru (stavebný materiál) a poskytovanie služieb (pracovné sily potrebné pri výstavbe budov) realizovali zdanite?né osoby podliehajúce DPH?“

O prejudiciálnych otázkach

34 Je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry má Súdny dvor právomoc na výklad práva Únie, pokiaľ ide o jeho uplatňovanie v novom členskom štáte, výlučne odo dňa prístúpenia tohto štátu k Európskej únii (uznesenie z 11. mája 2017, Exmitiani, C-286/16, neuverejnené, EU:C:2017:368, bod 12).

35 Vo veci samej je teda Súdny dvor príslušný odpovedať na otázky, ktoré položil vnútroštátny súd, len pokiaľ sa týkajú plnení podliehajúcich DPH, ktoré sa uskutočnili od 1. januára 2007, čo je dátum prístúpenia Rumunska k Únii.

36 Svojimi dvomi otázkami, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica o DPH, a osobitne jej články 167 a 168, článok 178 písm. a) a článok 179, ako aj zásada neutrality DPH a zásada proporcionality, vykladať v tom zmysle, že za okolností, o aké ide vo veci samej, zdaniteľnej osobe, ktorá nie je schopná predložením faktúry alebo akéhokoľvek iného dokladu preukázať sumu DPH, ktorú zaplatila na vstupe, je možné priznať právo na odpočítanie DPH len na základe odhadu vyplývajúceho zo znaleckého posudku, ktorý nariadil vnútroštátny súd.

37 Podľa ustálenej judikatúry predstavuje právo na odpočítanie DPH základnú zásadu spoločného systému DPH, pričom v zásade nemôže byť obmedzené a uplatňuje sa okamžite na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe zdaniteľnou osobou (rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 56, ako aj citovaná judikatúra).

38 Cieľom tohto systému je úplne odľahčiť podnikateľa od bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti samy podliehajú DPH (rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 57, ako aj citovaná judikatúra).

39 Podľa článku 167 smernice o DPH vzniká právo na odpočítanie dane vtedy, keď sa odpočítateľná daň stáva splatnou. Hmotnoprávne podmienky požadované na vznik tohto práva sú uvedené v článku 168 písm. a) tejto smernice. Na priznanie uvedeného práva je tak potrebné, aby jednak dotknutá osoba bola zdaniteľnou osobou v zmysle uvedenej smernice a jednak aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba (rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 28 a citovaná judikatúra).

40 Pokiaľ ide o formálne podmienky práva na odpočítanie, z článku 178 písm. a) smernice o DPH vyplýva, že výkon tohto práva je podmienený vlastnením faktúry vystavenej v súlade s článkom 226 tejto smernice (rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 29 a citovaná judikatúra).

41 Súdny dvor rozhodol, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpodanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť. Preto daňová správa nemôže odmietnuť právo na odpodanie DPH iba z dôvodu, že faktúra nespĺňa podmienky vyžadované článkom 226 bodmi 6 a 7 smernice o DPH, ak má k dispozícii všetky údaje na overenie, že hmotnoprávne podmienky týkajúce sa tohto práva sú splnené (rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42, ako aj 43).

42 Prísne uplatňovanie požiadavky na formálne predloženie faktúr by teda bolo v rozpore so zásadami neutrality a proporcionality, pretože by neprimerane bránilo zdaniteľnej osobe využívať daňovú neutralitu prináležiacu jej plneniam.

43 Zároveň je však úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpodania DPH, preukázať, že spĺňa podmienky stanovené na jeho získanie (rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 46, ako aj citovaná judikatúra).

44 Zdaniteľná osoba je teda povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných zdaniteľných plnení podliehajúcich DPH, a vo vzťahu ku ktorým skutočne zaplatila DPH.

45 Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia služieb, od ktorých zdaniteľná osoba získala tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH. Odhad založený na znaleckom posudku, ktorý nariadil vnútroštátny súd, môže v prípade potreby doplniť uvedené dôkazy alebo podporiť ich dôveryhodnosť, nemôže ich však nahradiť.

46 V prejednávanej veci z údajov uvedených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu vyplýva, že pán Vďan vzhľadom na svoju neschopnosť predložiť faktúry predložil iné dokumenty, ktoré sú však neistaté, a podľa názoru vnútroštátneho súdu nedostatočné na účely určenia existencie a rozsahu práva na odpodanie dane.

47 Pokiaľ ide o dôkaz prostredníctvom znaleckého posudku, o aký ide vo veci samej, tento súd spresňuje, že úlohou znalca bolo posúdiť výšku odpodateľnej DPH na základe množstva vykonaných prác alebo na základe množstva pracovných síl nasadených uvedenou zdaniteľnou osobou a potrebných na stavbu budov, ktoré táto osoba predala. V tejto súvislosti je však potrebné konštatovať, že takýto znalecký posudok nemôže preukázať, že pán Vďan skutočne zaplatil túto daň za plnenia na vstupe realizované na účely výstavby takýchto budov.

48 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je na položené otázky potrebné odpovedať tak, že smernica o DPH, a osobitne jej články 167 a 168, článok 178 písm. a) a článok 179, ako aj zásada neutrality DPH a zásada proporcionality, sa majú vykladať v tom zmysle, že za okolností, o aké ide vo veci samej, zdaniteľnej osobe, ktorá nie je schopná predložením faktúry alebo akéhokoľvek iného dokladu preukázať sumu DPH, ktorú zaplatila na vstupe, nie je možné priznať právo na odpodanie DPH len na základe odhadu vyplývajúceho zo znaleckého posudku, ktorý nariadil vnútroštátny súd.

O trovách

49 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených

účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, a osobitne jej články 167 a 168, článok 178 písm. a) a článok 179, ako aj zásada neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH) a zásada proporcionality, sa majú vykladať v tom zmysle, že za okolností, o aké ide vo veci samej, zdaniteľnej osobe, ktorá nie je schopná predložením faktúry alebo akéhokoľvek iného dokladu preukázať sumu DPH, ktorú zaplatila na vstupe, nemožno priznať právo na odpočítanie DPH len na základe odhadu vyplývajúceho zo znaleckého posudku, ktorý nariadil vnútroštátny súd.

Podpisy

* Jazyk konania: rumunčina.