



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
EVGENI TANČEV
prednesené 30. mája 2018¹

Vec C-664/16

**Lucrețiu Hadrian Vădan
proti**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Alba**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Curtea de Apel Alba Iulia (Odvolací súd Alba Iulia, Rumunsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Články 167, 168, 178, 179 a 273 – Zásada neutrality DPH – Právo odpočítať daň na vstupe – Hmotnoprávne požiadavky – Formálne požiadavky – Neexistencia faktúr“

I. Úvod

1. Faktúra je nevyhnutnou súčasťou práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH na vstupe podľa smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)². Riadne vystavená faktúra bola označená ako „vstupenka“³ k právu na odpočet, pretože predstavuje pre národného správcu dane akúsi „záruku“ tým, že spája odpočítanie dane na vstupe s platbou dane.⁴
2. Vzhľadom na okolnosti sporu vo veci samej môže národný správca dane odmietnuť priznať právo na odpočítanie DPH na vstupe podľa smernice o DPH daňovníkovi, ktorý mu nepredloží žiadne faktúry?
3. To je v podstate kľúčová otázka, ktorá bola predložená na posúdenie Súdnemu dvoru v tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Curtea de Apel Alba Iulia (Odvolací súd Alba Iulia, Rumunsko). Vnútroštátny súd sa domnieva, že je potrebný výklad práva na odpočítanie dane na vstupe, ktoré je stanovené v článkoch 167, 168, 178, 179 a 273 smernice o DPH a posúdenie zásady proporcionality a zásady neutrality DPH. Vnútroštátny súd sa okrem toho pýta, či vzhľadom na skutkové okolnosti sporu vo veci samej je na účel stanovenia práva na odpočítanie v prípade neexistencie faktúr prípustná metóda nepriameho posúdenia na základe súdnoznaleckého posudku v súlade s právom EÚ v oblasti DPH.

¹ Jazyk prednesu: angličtina.

² Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

³ Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Slynn vo veci Jeunehomme a EGI (123/87 a 330/87, EU:C:1998:274, s. 4534).

⁴ Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, bod 34).

4. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora národní správcovia dane okrem určitých výnimiek musia zdaniteľnej osobe priznať právo na odpočítanie dane na vstupe stanovené v smernici o DPH, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky, ako sú požiadavky stanovené v kapitole 1 hlavy X smernice o DPH (nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“), a to aj napriek tomu, že zdaniteľná osoba nespĺnila niektoré formálne požiadavky spojené s výkonom tohto práva, ako je evidencia faktúr.⁵

5. Táto judikatúra sa doteraz vo všeobecnosti zaoberala situáciami týkajúcimi sa chýb v inak riadne vystavenej faktúre,⁶ alebo inými záležitosťami, ktoré sú relevantné pri predkladaní takýchto faktúr daňovým orgánom na účel odpočítania dane na vstupe, napríklad premlčacie lehoty.⁷ V tejto veci má Súdny dvor možnosť rozhodnúť, či by sa tento postup mal použiť v prípade, že zdaniteľná osoba nepredloží žiadne faktúry, a navrhuje chýbajúce doklady nahradiť znaleckým posudkom.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

6. V článku 167 smernice o DPH sa 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*].“

7. V článku 168 písm. a) smernice o DPH sa stanovuje:

„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.“

8. V článku 178 písm. a) smernice o DPH sa 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 alebo poskytnutia služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240.“

9. V článku 179 prvý odsek smernice o DPH sa stanovuje:

„Zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku DPH za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa článku 178.“

5 Pozri napr. rozsudky z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 47), a z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, body 40 a 41 a citovaná judikatúra).

6 Pozri napr. rozsudok z 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569).

7 Pozri napr. rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

10. V článku 273 smernice o DPH sa stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého [rovnosti – *neoficiálny preklad*] zaobchádzania s transakciami [plneniami – *neoficiálny preklad*] uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami [plneniami – *neoficiálny preklad*] uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

B. Rumunské právo

11. Podľa článku 145 ods. 1, článku 145 ods. 2 písm. a) a článku 146 ods. 1 písm. a) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, ktorým sa stanovuje Daňový zákonník), účinného od 1. januára 2007⁸, majú všetky zdaniteľné osoby právo na odpočítanie DPH vzťahujúcej sa na nadobudnutia tovaru určeného na zdaniteľné plnenia, pričom toto právo vzniká v okamihu vzniku daňovej povinnosti. Pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane, pokiaľ ide o splatnú alebo zaplatenú daň, musí zdaniteľná osoba disponovať faktúrou vyhotovenou v zmysle zákona.

12. V bode 46 ods. 1 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 (nariadenie vlády č. 44/2004 o schválení vykonávacích predpisov k zákonu č. 571/2003), účinného k 1. januáru 2007⁹, sa uvádza:

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

III. Skutkové okolnosti vo veci samej a prejudiciálne otázky

13. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania je pán Vădan (ďalej len „navrhovateľ“) rumunský občan a investor v oblasti nehnuteľností.

14. Ako fyzická osoba postavil obytný komplex pozostávajúci z 90 bytov, ktorého výstavba sa uskutočnila medzi 6. júnom 2006 a 8. septembrom 2008. Navrhovateľ je vlastníkom aj iných pozemkov, vo vzťahu ku ktorým sa už vypracovala sektorová územnoplánovacia dokumentácia na účely výstavby rodinných domov.

15. V roku 2006 navrhovateľ realizoval 29 transakcií týkajúcich sa predaja pozemkov a budov, pričom 17 z nich uskutočnil pred 1. augustom 2006.

16. Od 1. januára 2007 do 31. decembra 2009 navrhovateľ realizoval 70 transakcií spočívajúcich v predaji nových budov, pričom v období rokov 2008 a 2009 predal aj stavebné pozemky. Celková hodnota transakcií bola 19 234 596 rumunských lei (RON).

⁸ Monitorul Oficial al României, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003 v znení neskorších predpisov, účinnom k 1. januáru 2007.

⁹ Monitorul Oficial al României, časť I, č. 112 zo 6. februára 2004 v znení neskorších predpisov, účinnom k 1. januáru 2007.

17. Vzhľadom na to, že obrat navrhovateľa v júni 2006 podľa všetkého prekročil prahovú hodnotu pre oslobodenie od dane vo výške 200 000 RON, Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (Generálne riaditeľstvo verejných financií v Albe, Rumunsko) usúdilo, že navrhovateľovi vznikla povinnosť registrovať sa na účely DPH.

18. Dňa 26. januára 2011 daňové orgány navrhovateľa zaregistrovali na účely DPH. Od 1. augusta 2006 sa stal zdaniteľnou osobou podliehajúcou DPH.

19. Dňa 28. januára 2011 Generálne riaditeľstvo verejných financií v Albe vydalo navrhovateľovi rozhodnutie o vyrubení dane za obdobie od 1. augusta 2006 do 31. decembra 2009 (ďalej len „rozhodnutie o vyrubení dane“). V rozhodnutí o vyrubení dane bola splatná DPH stanovená vo výške 3 071 069 RON, úroky vo výške 2 476 864 RON a pokuty z omeškania vo výške 460 660 RON, spolu vo výške 6 008 593 RON.

20. Navrhovateľ sa voči rozhodnutiu o vyrubení dane odvolal v správnom konaní. Rozhodnutím z 19. augusta 2011 (ďalej len „rozhodnutie“) Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Generálne riaditeľstvo pre vybavovanie sťažností) čiastočne zrušilo rozhodnutie o vyrubení dane a nariadilo daňovému orgánu, aby prepočítal určité transakcie, výsledkom čoho bolo, že suma daňovej povinnosti navrhovateľa bola prehodnotená na výšku 5 735 741 RON.

21. Navrhovateľ podal žalobu o neplatnosť rozhodnutia o vyrubení dane a rozhodnutia, ktorú vnútroštátny súd zamietol rozsudkom z roku 2013.

22. Navrhovateľ sa proti rozsudku vnútroštátneho súdu odvolal na Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd, Rumunsko). Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd) vo svojom rozsudku z 3. decembra 2014 odvolaniu vyhovel a vec vrátil na opätovné preskúmanie vnútroštátnemu súdu.

23. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd) potvrdil, že navrhovateľ získal 1. augusta 2006 postavenie zdaniteľnej osoby a že transakcie, ktoré zrealizoval, spočívajúce v predaji pozemkov a výstavbe budov s rôznymi bytmi a ich následnom predaji predstavovali ekonomickú činnosť.

24. Pokiaľ ide o právo na odpočítanie dane, Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd) usúdil, že vnútroštátny súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia tým, že hoci v rozsudku výslovne uviedol, že navrhovateľovi jednoznačne patrí predmetné právo na základe jeho registrácie ako platiteľa dane zo strany daňových orgánov, rozhodol, že nemôže využiť závery uvedených dvoch znaleckých posudkov z jednoduchého dôvodu, že navrhovateľ nepredložil originály dokladov týkajúcich sa nadobudnutia tovaru a služieb súvisiacich s predanými budovami, a to napriek tomu, že vnútroštátny súd bol už od podania žaloby oboznámený so skutočnosťou, že príslušné originály dokladov navrhovateľovi chýbajú.

25. Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd) konštatoval, že vnútroštátny súd bezdôvodne odmietol tvrdenia navrhovateľa, podľa ktorých tento nebol vzhľadom na skutočnosť, že v čase výstavby predmetných budov nebol registrovaný ako platiteľ DPH, povinný viesť evidenciu platieb DPH v prospech dodávateľov služieb a prác na účel prípadného uplatnenia práva na odpočítanie tejto dane a že suma, ktorú zaplatil dodávateľom ako DPH, prekračuje sumu, ktorú daňové orgány stanovili ako dlh za transakcie s nehnuteľnosťami.

26. Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd) rovnako usúdil, že na základe aktívnej úlohy, ktorá prislúcha vnútroštátnemu súdu, mal tento súd možnosť požiadať navrhovateľa o dodatočné písomné dôkazy, aby správne posúdil, či existovala povinnosť preukázať právo na odpočítanie iba prostredníctvom originálov podporných dokladov alebo aj prostredníctvom iných dokumentov, čím by vnútroštátny súd uplatnil zásadu faktického zohľadnenia uskutočnenej

hospodárskej transakcie a vyhol by sa tak nadmernému formalizmu. Najvyšší súd sa domnieval, že na účel vydania rozhodnutia vo veci samej by bolo vhodné, aby vnútroštátny súd posúdil potrebu opätovne nariadiť vykonanie ďalších znaleckých posudkov na základe akejkoľvek predloženej dokumentácie.

27. Vnútroštátny súd napriek tomu v návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyjadril výhrady týkajúce sa toho, či investor v oblasti nehnuteľností, akým je navrhovateľ, ktorý sa najskôr nepokúsil uistiť o tom, že predmetné transakcie nebudú podliehať DPH a ktorý sa neregistroval ako zdaniteľná osoba na účely DPH, hoci túto povinnosť mal na základe legislatívy účinnej od 1. augusta 2006, a nevedol požadovanú účtovnú evidenciu platiteľov dane, má právo využiť odpočítanie DPH týkajúcej sa peňažných prostriedkov investovaných do výstavby nehnuteľností, a to v prípade, keď podporné doklady, ktorými disponuje navrhovateľ (čiže pokladničné bloky, keďže v danom čase sa povinne nevyžadovalo vyhotovenie faktúr pre fyzické osoby), sú nečitateľné a nedostatočné na určenie rozsahu práva na odpočítanie, hoci predmetné budovy existujú a boli prevedené na kupujúcich.

28. Vnútroštátny súd sa pýta, či na základe judikatúry Súdneho dvora navrhovateľ môže vykonávať právo na odpočítanie dane v prípade, že nie je schopný preukázať, že splnil podmienky stanovené v článku 178 smernice o DPH, ktoré boli transponované do rumunského práva článkom 146 ods. 1 písm. a) zákona č. 571/2003, keďže navrhovateľ faktúrami nedisponuje. V prípade, že by sa umožnilo uplatniť právo odpočítať daň, vnútroštátny súd sa zaujíma aj o to, či pri určovaní rozsahu práva na odpočítanie dane právo Únie bráni použitiu nepriameho posúdenia (súdnoznalecký posudok), vykonaného nezávislým znalcom na základe množstva prác/pracovnej sily v prípade, že dodanie tovaru (stavebný materiál) a poskytovanie služieb (pracovná sila týkajúca sa výstavby budov) realizovali zdaniteľné osoby.

29. Za týchto podmienok Curtea de Apel Alba Iulia (Odvolací súd Alba Iulia) rozhodol prerušiť konanie vo veci samej a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

- „1. Môžu sa smernica 2006/112 vo všeobecnosti, a najmä ustanovenia jej článkov 167, 168, 178, 179 a 273, ako aj zásada proporcionality a zásada neutrality, vykladať v tom zmysle, že zdaniteľnej osobe, ktorá spĺňa hmotnoprávne požiadavky pre odpočítanie DPH, umožňujú využiť jej právo odpočítať daň v prípade, keď táto osoba vzhľadom na osobitné súvislosti, akými sú tie, ktorých sa týka vec sama, nie je schopná prostredníctvom predloženia faktúr preukázať sumy zaplatené na vstupe za dodanie tovaru a poskytnutie služieb?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú prejudiciálnu otázku, môžu sa smernica 2006/112, ako aj zásada proporcionality a zásada neutrality vykladať v tom zmysle, že prípustným a primeraným prostriedkom na určenie rozsahu práva na odpočítanie môže byť aj nepriame posúdenie (prostredníctvom súdnoznaleckého posudku), vykonané nezávislým znalcom na základe množstva prác/pracovnej sily na stavbe 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 zdaniteľné osoby podliehajúce DPH?“

30. Navrhovateľ, rumunská vláda a Komisia predložili Súdnemu dvoru písomné pripomienky. Všetci sa zúčastnili aj na pojednávaní, ktoré sa konalo 31. januára 2018.

IV. Posúdenie

31. Dospel som k záveru, že vzhľadom na okolnosti sporu vo veci samej musia byť články 167, 168, 178 a 226 smernice o DPH pri náležitom zohľadnení zásad neutrality DPH a proporcionality vykladané v tom zmysle, že bránia výkonu práva na odpočítanie dane u zdaniteľnej osoby, ktorá nedisponuje žiadnymi faktúrami ani inými vhodnými podpornými dokladmi, ktoré by preukazovali jej právo na odpočítanie DPH na vstupe. Takáto zdaniteľná osoba sa pri odhade hodnoty dodaných tovarov (stavebného materiálu) a poskytnutých služieb (práca súvisiaca s výstavbou budovy) nemôže spoľahnúť výlučne na súdom povereného znalca.

32. Moja analýza je rozdelená na tri časti. Najskôr zhrniem hlavné pripomienky, ktoré Súdnemu dvoru predložili účastníci konania. Potom budem mať niekoľko úvodných poznámok. A nakoniec uvediem odpovede na prejudiciálne otázky.¹⁰

A. Pripomienky účastníkov konania

33. Navrhovateľ uvádza, že Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd) uložil vnútroštátnemu súdu povinnosť vypočítať jeho daňové povinnosti v súvislosti s jeho nárokom na odpočítanie dane na vstupe.

34. V súvislosti s prvou otázkou navrhovateľ poukazuje na to, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo na odpočet uvedené v článku 167 a nasledujúcich článkoch smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zafažujúce plnenia uskutočnené na vstupe.¹¹

35. Navrhovateľ ďalej uvádza, že podľa ustálenej judikatúry predstavuje právo na odpočítanie dane základnú zásadu spoločného systému DPH. 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 hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH. Súdny dvor navyše už rozhodol, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť.¹²

36. Takže v prípade, že všetky hmotnoprávne požiadavky pre odpočítanie DPH sú splnené, toto právo nemôže byť obmedzované nutnosťou dodržiavať formálne podmienky.

37. Navrhovateľ tvrdí, že jeho postavenie je obdobné postaveniu, ktorým sa Súdny dvor zaoberal v rozsudku vo veci *Salomie a Oltean*¹³, v ktorej nesplnenie formálnych požiadaviek nevedlo k strate práva na odpočítanie DPH. Navrhovateľ zastáva názor, že vzhľadom na okolnosti konania, v ktorom hmotnoprávne podmienky boli splnené, je predloženie faktúry len formálnou požiadavkou, ktorá by nemala sponchyňovať jeho právo na odpočet.

10 Zdôrazňujem, že pokiaľ ide o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 181 smernice o DPH, členské štáty môžu oprávniť zdaniteľnú osobu, ktorá nemá faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236, aby napriek tomu vykonala odpočítanie dane týkajúcej sa tohto tovaru. Neplatí to v prípade využívania služieb. Pozri diskusiu v návrhoch, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, bod 77).

11 Navrhovateľ odkazuje na rozsudok z 1. marca 2012, *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 40). Pozri tiež novšie rozsudky, napr. z 12. apríla 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 29 a citovaná judikatúra), a zo 7. marca 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 29 a citovaná judikatúra).

12 V tomto zmysle sa navrhovateľ opiera o rozsudok z 9. júla 2015, *Salomie a Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, body 56 až 58). Pozri tiež novšie rozsudky, napr. z 12. apríla 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, body 27, 28 a 30 a citovaná judikatúra), a zo 7. marca 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, body 28, 30 a 31 a citovaná judikatúra).

13 Rozsudok z 9. júla 2015 (C-183/14, EU:C:2015:454).

38. Navrhovateľ napokon pripomína, že vo veci Reisdorf¹⁴ Súdny dvor rozhodol, že ak neexistujú osobitné predpisy, ktorými by sa riadilo preukazovanie práva na odpočítanie dane na vstupe, členské štáty sú pri určovaní práva na odpočítanie dane oprávnené požadovať predloženie originálu faktúry, a v prípade, že zdaniteľná osoba už originálom nedisponuje, majú právo pripustiť aj iné doklady preukazujúce, že transakcia, na ktorú sa odpočet vzťahuje, sa naozaj uskutočnila.¹⁵

39. Navrhovateľ tvrdí, že sa nachádza v rovnakej situácii, ako bola situácia, ktorou sa Súdny dvor zaoberal vo veci Reisdorf. Navrhovateľ zdôrazňuje, že spor vo veci samej sa netýka otázky, či má alebo nemá právo na odpočítanie dane na vstupe, ale toho, ako stanoviť výšku sumy, ktorej sa toto právo týka.

40. Pokiaľ ide o druhú otázku, navrhovateľ sa domnieva, že jediný spôsob, ktorý sa môže použiť na objektívne preukázanie jeho nároku na odpočet, je posúdenie súdom povereným znalcom, pri ktorom nehrozí riziko podvodu alebo ujmy voči štátnemu rozpočtu. Využitie znalca by zaručilo potrebnú objektivitu a odbornosť pri určovaní sumy DPH na vstupe, ktorá sa má odpočítať.

41. Rumunská vláda má opačný názor.

42. Pokiaľ ide o prvú otázku, rumunská vláda uviedla okrem iného, že podľa článku 167 smernice o DPH právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná, ale že podľa judikatúry Súdneho dvora právo na odpočítanie DPH z predmetných tovarov a služieb musí priamo a bezprostredne súvisieť so zdaniteľnou transakciou.¹⁶ Podľa článku 178 ods. a) smernice o DPH na uplatnenie práva na odpočítanie dane musí zdaniteľná osoba mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkom 226 smernice o DPH,¹⁷ alebo iný doklad, ktorý je v súlade s kritériami stanovenými dotknutým členským štátom možné považovať za náhradu faktúry.¹⁸ Faktúra správnym orgánom umožňuje skontrolovať, či vystaviteľ faktúry zaplatil daň,¹⁹ a u príjemcu faktúry odôvodňuje právo na odpočítanie dane.²⁰

43. Rumunská vláda uznáva, že Súdny dvor rozhodol, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci zdaniteľná osoba nespĺnila určité formálne požiadavky. Vzhľadom na to, že daňová správa disponuje údajmi potrebnými na určenie, či je zdaniteľná osoba ako príjemca sporných plnení povinná zaplatiť DPH, nemôže ukladať, pokiaľ ide o právo tejto osoby odpočítať si túto daň, dodatočné podmienky, ktoré môžu mať za následok absolútnu nemožnosť uplatnenia tohto práva.²¹

44. Judikatúra Súdneho dvora však obsahuje výnimku, ktorá je relevantná pre spor vo veci samej. Ide o prípad, keď porušenie formálnych požiadaviek malo za dôsledok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené.²²

14 Rozsudok z 5. decembra 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

15 Rozsudok z 5. decembra 1996, Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, bod 30).

16 Rumunská vláda odkazuje na rozsudok zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, body 18 a 19).

17 V tomto zmysle rumunská vláda odkazuje okrem iného na rozsudok z 22. októbra 2015, Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 29). Pozri ďalej novší rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 32 a 33).

18 Rumunská vláda odkazuje na rozsudok z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 32).

19 Rumunská vláda odkazuje na rozsudky z 31. januára 2013, Stroj trans (C-642/11, EU:C:2013:54, body 31 a 32), a LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, body 35 a 36).

20 Rumunská vláda odkazuje na rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690; bod 27), a návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (EU:C:2016:101, bod 34). Pozri tiež body 36 až 39 uvedených návrhov, týkajúce sa funkcie faktúry pri odpočítaní DPH na vstupe.

21 Rumunská vláda okrem iného odkazuje na rozsudok z 1. marca 2012, Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 43).

22 Rumunská vláda odkazuje na rozsudky z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31), a z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 39). Pozri novší rozsudok zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 35).

45. Podľa názoru rumunskej vlády je to tak aj v prejednávanej veci. Neexistencia faktúr alebo iných vhodných dokladov znemožňuje preukázanie toho, že hmotnoprávne požiadavky pre právo na odpočítanie dane na vstupe boli splnené.²³

46. Rumunská vláda tvrdí, že na spor vo veci samej sa vzťahuje článok 178 písm. a) smernice o DPH, v ktorom sa stanovuje, že na to, aby si zdaniteľná osoba mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH na vstupe, musí mať faktúry,²⁴ najmä v prípade, že faktúry chýbajú výlučne z dôvodu nečinnosti navrhovateľa. Podľa článku 242 smernice o DPH každá zdaniteľná osoba musí viesť dostatočne podrobné účtovníctvo, aby sa mohla uplatniť DPH a aby daňové orgány mohli jej uplatnenie preveriť.²⁵

47. Rumunská vláda tvrdí, že jej postoj je v súlade so zásadou daňovej neutrality. Poukazuje na skutočnosť, že zásada proporcionality umožňuje ukladať členským štátom v súlade s článkom 273 smernice o DPH povinnosti, ktoré považujú za potrebné na presný výpočet DPH a na predchádzanie podvodom. Opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 smernice o DPH s cieľom zabezpečiť riadny výber DPH a predchádzať podvodom, však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov, a nesmú sa používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH.²⁶ Rumunské orgány v každom prípade v súlade s článkom 273 smernice o DPH nežiadali navrhovateľa o splnenie iných povinností než tých, ktoré sú uložené v článku 178 písm. a) smernice o DPH.

48. Pokiaľ ide o druhú otázku, rumunská vláda uvádza, že faktúra je doklad, ktorý poskytuje všetky informácie relevantné v rámci uplatňovaného režimu DPH. Výška DPH, ktorú je možné odpočítať, sa neurčuje na základe konečnej hodnoty budov, ktoré boli postavené, ale na základe každej transakcie nákupu tovarov a služieb. Využitím metódy nepriameho posúdenia by sa ohrozila zásada neutrality DPH.

49. Komisia zastáva názor, že vnútroštátny súd sa v týchto dvoch prejudiciálnych otázkach v podstate pýta, či sa články 167, 168, 178 a 226 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá neuchovávala faktúry potvrdzujúce jej právo na odpočet DPH z dodávok tovarov alebo poskytovania služieb, môže preukázať tieto transakcie na základe posudku vyhotoveného znalcami, ktorých ustanoví vnútroštátny súd na určenie hodnoty nehnuteľnosti, pri zohľadnení skutočnosti, že uplynulo značné množstvo času od okamihu, kedy dotknuté nové budovy boli predmetom transakcií.

50. Komisia rovnako ako navrhovateľ poukazuje aj na skutočnosť, že podľa ustálenej judikatúry právo na odpočet dane na vstupe, ako je stanovené v článku 167 a nasl. smernice o DPH predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, ktorá v zásade nemôže byť obmedzená a ktorá sa uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaažujúce plnenia uskutočnené na vstupe.²⁷ Komisia uznáva, že cieľom režimu odpočtov je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločným systémom DPH sa preto zabezpečuje úplná neutralita, pokiaľ ide o daňové zaaženie všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH.²⁸

23 Rumunská vláda odkazuje na rozsudky z 12. júla 2012, EMS-Bálgarija Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 71), a z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 39).

24 Rumunská vláda odkazuje na rozsudky z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 40); z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 47), a z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297, body 25 až 36). Pozri novší rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 32 a 33 a citovaná judikatúra).

25 Rumunská vláda odkazuje na rozsudok z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 41 a citovaná judikatúra).

26 Rumunská vláda odkazuje na rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 62).

27 Komisia sa odvoláva na rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 26). Pozri tiež rozsudky z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 27 až 29 a citovaná judikatúra), a zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, body 28 a 29 a citovaná judikatúra).

28 Komisia odkazuje na rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 27). Pozri tiež rozsudky z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 28 a citovaná judikatúra), a zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 30).

51. Komisia však zdôrazňuje, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom, ktorý je uznaný a podporovaný v smernici o DPH. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.²⁹

52. Komisia uznáva, že zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľnej osoby nespĺnili.³⁰

53. Tak ako rumunská vláda, aj Komisia však zdôrazňuje, že to neplatí, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené.³¹

54. Súdny dvor rozhodol, že pokiaľ ide o vecné požiadavky, ktoré musia byť splnené pred využitím práva na odpočet, z článku 168 písm. a) smernice o DPH vyplýva, že dotknutá osoba musí jednak byť zdaniteľnou osobou v zmysle uvedenej smernice a jednak, že tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká toto právo, musí zdaniteľná osoba využívať na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba.³²

55. Formálne požiadavky práva na odpočítanie dane sú však tie, ktoré upravujú pravidlá a kontrolu výkonu tohto práva, ako aj riadne fungovanie systému DPH, ako sú povinnosti týkajúce sa účtovníctva, fakturácie a podávania daňových priznaní.

56. Z článku 178 písm. a) smernice o DPH teda vyplýva, že výkon práva na odpočet je podmienený vlastnením faktúry vystavenej v súlade s článkom 226 uvedenej smernice.³³

57. Komisia rovnako ako rumunská vláda poukazuje na skutočnosť, že cieľom údajov, ktoré musia byť povinne uvedené na faktúre v súlade s článkom 226 smernice o DPH, je umožniť daňovým orgánom skontrolovať zaplatenie splatnej dane a prípadne existenciu práva na odpočítanie DPH. Na tento účel dátum poskytnutia služieb, ktorý je uvedený na faktúre, umožňuje skontrolovať, kedy vznikla zdaniteľná udalosť, a teda určiť daňové predpisy, ktoré sa musia z hľadiska časovej pôsobnosti uplatniť na transakciu, ktorej sa tento doklad týka.³⁴ Je úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpočítania DPH, preukázať, že spĺňa podmienky stanovené na jeho získanie.³⁵

58. Komisia zdôrazňuje, že vzhľadom na okolnosti sporu vo veci samej daňové orgány nemajú k dispozícii informácie potrebné na preukázanie toho, že hmotnoprávne podmienky boli splnené. V období rokov 2007 až 2009 navrhovateľ totiž nebol registrovaný na účely DPH, neplatil DPH, neoznámil začiatok svojej hospodárskej činnosti, nepredložil daňové priznanie, nezhrmažďoval faktúry, a ani ich nearchivoval po dobu 10 rokov v súlade s rumunskými daňovými právnymi predpismi, alebo aspoň po dobu 5 rokov vzhľadom na trvanie premlčacej lehoty. S výnimkou uchovávanía nečitateľných pokladničných blokov navrhovateľ nespĺnil požiadavku vedenia účtovníctva.

29 Pokiaľ ide o podvod, Komisia odkazuje na rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, body 47 a 48). Pozri ďalej rozsudky z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 38 a citovaná judikatúra), a zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, body 36 a 40 a citovaná judikatúra).

30 Komisia odkazuje na rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58 a 59).

31 Komisia odkazuje na rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 46). Pozri tiež rozsudok zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 35 a citovaná judikatúra).

32 Komisia odkazuje na rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28). Pozri tiež rozsudky z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 31 a citovaná judikatúra), a zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 39 a citovaná judikatúra).

33 Komisia odkazuje na rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 41). Pozri ďalej rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 32 a 33).

34 Rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, body 27 a 30).

35 Rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 46).

59. Komisia zastáva názor, že je nevyhnutné, aby bolo možné identifikovať každého dodávateľa, nielen na účely overenia podmienok na odpočet dane na vstupe, ale aj preto, aby vnútroštátne daňové orgány mohli skontrolovať účtovníctvo zdaniteľnej osoby z hľadiska podvodov týkajúcich sa plnení uskutočnených na vstupe.

60. Komisia pripomína, že Súdny dvor rozhodol, že chýbajúce vedenie účtovníctva, ktoré by umožnilo uplatnenie DPH a jeho kontrolu zo strany finančnej správy a nezaúčtovanie vystavených a zaplatených faktúr, môžu zamedziť správne výberu tejto dane a v dôsledku toho narušiť riadne fungovanie spoločného systému DPH.³⁶

61. Komisia tvrdí, že je ťažké pochopiť, ako by znalec mohol byť schopný identifikovať každú dodávku tovarov a služieb, ktorú navrhovateľ prijal tak, aby dokázal vypracovať posudok, ktorý by bol jasným dôkazom o hmotnoprávných požiadavkách na odpočítanie dane. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa pri odkazovaní na znalecký posudok hovorí o odhadoch. Zo znenia článku 168 písm. a) smernice DPH, ktoré sa týka odpočítania DPH z plnení na vstupe, však nevyplýva záver, že by zdaniteľná osoba mohla využiť právo na odpočítanie dane na základe odhadov. Komisia pripomína, že je ustálenou judikatúrou, že DPH sa uplatňuje na všetky plnenia výroby alebo distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené náklady na rôzne prvky tvoriace cenu.³⁷ Preto je potrebné hodnotu stavebných materiálov a stavebných služieb, ktoré v tom čase navrhovateľovi dodali alebo poskytli jeho dodávateľa, odlíšiť od hodnoty budov v čase vyhotovenia znaleckého posudku, pričom v prípade konania vo veci samej ide o 10-ročný rozdiel.

B. Úvodné poznámky

62. Po prvé podľa ustálenej judikatúry má Súdny dvor právomoc na výklad práva Únie, pokiaľ ide o jeho uplatňovanie v novom členskom štáte, výlučne odo dňa pristúpenia tohto štátu k Európskej únii.³⁸ Súdny dvor nemá právomoc na výklad smerníc EÚ týkajúcich sa DPH v prípade, že predmetné obdobie výberu dane predchádza dňu pristúpenia dotknutého členského štátu.³⁹

63. V prejednávanej veci sa sporný výmer dane týka obdobia od 1. augusta 2006 do 31. decembra 2009. Súdny dvor má preto právomoc na výklad ustanovení práva Únie požadovaný v súvislosti s ich uplatňovaním vo veci samej od dátumu pristúpenia Rumunska k Európskej únii, ktorým je 1. január 2007, a preto sa vylučuje obdobie od 1. augusta 2006 do 31. decembra 2006.

64. Po druhé, pokiaľ ide o to, či z písomných pripomienok navrhovateľa (uvedených v bode 33 vyššie) vyplýva, že vnútroštátny súd by mal uplatniť rozhodnutie *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Najvyšší kasačný súd) a posúdiť nárok navrhovateľa na odpočítanie DPH na vstupe na základe znaleckého posudku namiesto využitia článku 267 ZFEÚ na výklad relevantných ustanovení práva Únie, odkazujem na moje pripomienky v mojich návrhoch vo veci C.K. a i.⁴⁰ Uvádzam tam, že vo veci *Križan a i.*⁴¹ Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátne pravidlo, na základe ktorého je vnútroštátny súd viazaný posúdením súdu vyššieho stupňa, nemôže vnútroštátny súd zbaviť možnosti obrátiť sa na Súdny dvor s otázkami výkladu práva Únie, ktorého sa také právne posúdenie týka.⁴²

36 Komisia odkazuje na rozsudok z 5. októbra 2016, *Maja Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740).

37 Komisia odkazuje na rozsudok z 22. októbra 2015, *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 35).

38 Pozri napr. rozsudok z 15. apríla 2010, *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, bod 14 a citovaná judikatúra), a uznesenie z 11. mája 2017, *Exmitiani* (C-286/16, neverejnené, EU:C:2017:368, bod 12 a citovaná judikatúra). Na túto skutočnosť bolo poukázané v písomných pripomienkach rumunskej vlády a Komisie.

39 Pozri uznesenie z 11. mája 2017, *Exmitiani* (C-286/16, neverejnené, EU:C:2017:368, bod 13 a citovaná judikatúra).

40 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tančev (C-578/16 PPU, EU:C:2017:108, bod 34).

41 Rozsudok z 15. januára 2013 (C-416/10, EU:C:2013:8).

42 Rozsudok z 15. januára 2013, *Križan a i.* (C-416/10, EU:C:2013:8, bod 68).

65. Po tretie prijímam tvrdenia Komisie v tom zmysle, že tieto dve prejudiciálne otázky je možné preskúmať spoločne. Podľa môjho názoru sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či články 167, 168, 178 a 226 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá neuchovávala faktúry potvrdzujúce jej právo na odpočet DPH z dodávok tovarov alebo poskytovania služieb, môže preukázať tieto transakcie na základe posudku vyhotoveného znalcami, ktorých ustanoví vnútroštátny súd na určenie hodnoty stavebných materiálov a práce súvisiacich s výstavbou budovy, pri zohľadnení skutočnosti, že uplynulo značné množstvo času od okamihu, kedy dotknuté nové budovy boli predmetom transakcií.

66. Teraz sa budem zaoberať odpoveďami na uvedené prejudiciálne otázky.

C. Navrhnutá odpoveď na prejudiciálne otázky

67. Na úvod odmietam tvrdenia navrhovateľa, že situácia, v ktorej sa nachádza, je porovnateľná s problémami, ktorými sa Súdny dvor zaoberal v rozsudkoch vo veci Salomie a Oltean⁴³ a Reisdorf.⁴⁴

68. Vec Salomie a Oltean sa týkala uplatňovania DPH v prípade predaja nehnuteľností, ktorý sa uskutočnil v Rumunsku v roku 2009. V období rokov 2007 až 2009 navrhovatelia v uvedenej veci vykonali rôzne transakcie s nehnuteľnosťami, ktoré neboli ohlásené ako podliehajúce DPH, pričom v nadväznosti na kontrolu, ktorú vykonali daňové orgány, boli vydané daňové výmery k DPH, na základe ktorých došlo k súdnemu konaniu medzi navrhovateľmi a vnútroštátnym daňovým orgánom.⁴⁵

69. Súdny dvor vo svojom rozsudku rozhodol, že napriek skutočnosti, že vnútroštátne daňové orgány systematicky neuplatňovali DPH na transakcie týkajúce sa nehnuteľností, v zásade to neposkytovalo navrhovateľom presné ubezpečenia v zmysle judikatúry Súdneho dvora o neuplatnení DPH na transakcie týkajúce sa nehnuteľností, o ktoré šlo vo veci samej. Vzhľadom na rozmer transakcie spočívajúcej vo výstavbe a predaji štyroch nehnuteľností spolu s viac ako 130 bytmi, nemohol pozorný a obozretný hospodársky subjekt rozumne dospieť k záveru, že takáto transakcia nepodlieha DPH, pokiaľ nedostal alebo sa aspoň nepokúšal získať výslovné ubezpečenia v tomto zmysle na príslušných daňových orgánoch.⁴⁶

70. Vo veci samej však nevzniká otázka porušenia legitímnej dôvery. Pripomienky Súdneho dvora vo veci Salomie a Oltean týkajúce sa pozorných a obozretných hospodárskych subjektov je skutočne možné skôr chápať ako pripomienky podporujúce pozíciu rumunskej vlády a Komisie, a nie pozíciu navrhovateľa.

71. Rozhodnutie Súdneho dvora vo veci Salomie a Oltean sa tiež týkalo otázky, či smernica o DPH bráni vnútroštátnej právne úprave, na základe ktorej sa právo na odpočet zamietne zdaniteľnej osobe „výlučne z dôvodu“, že v čase vykonania relevantných transakcií nebola zaregistrovaná na účely DPH. Identifikácia na účely DPH však nie je relevantným prvkom sporu vo veci samej.⁴⁷

72. Takisto aj skutkové okolnosti vo veci Reisdorf⁴⁸ sa líšia od prejednávanej veci.

43 Rozsudok z 9. júla 2015 (C-183/14, EU:C:2015:454).

44 Rozsudok z 5. decembra 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

45 Rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 19 až 24).

46 Rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 47 až 49).

47 Rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 62 až 65).

48 Rozsudok z 5. decembra 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

73. V spomínanej veci bolo platiteľovi dane zamietnuté právo na odpočet preto, že predložil kópie rôznych faktúr, nie však ich originály.⁴⁹ Vec sa preto týkala otázky, či potreba vlastníctva faktúry na účely výkonu práva na odpočet, v tom čase stanovená v článku 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia⁵⁰, umožňuje členským štátom, aby za faktúru považovali nielen originál, ale aj iné doklady ako kópie, duplikáty alebo fotokópie, a či zdaniteľnej osobe, ktorá už nemá originál faktúry môže byť umožnené, aby preukázala právo na odpočet dane na vstupe iným spôsobom.

74. Z veci Reisdorf preto vyplýva tvrdenie, že zdaniteľné osoby, ktoré už nemajú faktúry, môžu poskytnúť „iné pádne dôkazy“ o tom, že transakcie, pri ktorých si nárokuje na odpočet, sa skutočne zrealizovali.⁵¹ Nezaoberá sa úlohou znaleckého posudku pri tomto postupe.

75. Pokiaľ ide o judikatúru Súdneho dvora vo veci nedodržania formálnej požiadavky týkajúcej sa fakturácie, Súdny dvor potvrdil právo na odpočet dane na vstupe v situácii, v ktorej faktúra obsahovala viaceré chyby. Podľa všetkého sa však judikatúra v tejto veci nikdy priamo nezaoberala úplnou neexistenciou faktúr⁵² alebo akýchkoľvek iných podporných dokladov.

76. Napríklad vec *Uszodaépítő*⁵³ sa týkala zmeny obsahu faktúr a podania dodatočného daňového podania. Vec *Polski Trawertyn*⁵⁴ sa týkala faktúry vystavenej pred zápisom a identifikáciou spoločnosti na účely DPH, ktorá bola vystavená v mene budúcich spoločníkov tejto spoločnosti. Vec *Idexx Laboratories Italia*⁵⁵ sa zaoberala situáciou, v ktorej zdaniteľná osoba neurobila záznam určitých faktúr do evidencie DPH v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti.⁵⁶ Vo veci *Senatex* išlo o opravu faktúry.⁵⁷

77. Vo veci *Vámos*⁵⁸ generálny advokát Wahl poznamenal, že „v prípadoch, v ktorých Súdny dvor zamietol formalistický prístup, bolo cieľom zabezpečiť, aby napriek *malému procesnému pochybeniu* zo strany zdaniteľnej osoby boli transakcie naďalej zdaňované s ohľadom na ich objektívne charakteristiky. Členské štáty nesmú sankcionovať nedodržanie striktných požiadaviek spôsobom, ktorý ohrozuje neutralitu úpravy, napríklad odlišným zaobchádzaním s konkurenčnými podnikmi alebo vedie k neúčinnosti kľúčových ustanovení smernice o DPH“⁵⁹.

78. Ďalej zdôrazňujem, že podľa článku 242 smernice o DPH každá zdaniteľná osoba musí viesť dostatočne podrobné účtovníctvo, aby sa mohla uplatniť DPH a aby daňové orgány mohli jej uplatnenie preveriť. Článok 244 tejto smernice vyžaduje, aby zdaniteľné osoby zabezpečili uchovanie kópií vystavených a prijatých faktúr. Podľa článku 250 ods. 1 tej istej smernice zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet splatnej dane.⁶⁰

49 Rozsudok z 5. decembra 1996, *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466, bod 9).

50 Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mím. vyd. 09/001, s. 23.

51 Rozsudok z 5. decembra 1996, *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466, bod 29).

52 Uvádzam, že rozsudok z 28. júla 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), sa týkal situácie, v ktorej zdaniteľná osoba nebola schopná predložiť vlastné faktúry na účel odpočítania dane na vstupe, a preto zdaniteľná osoba zamýšľala preložiť faktúry tretích strán, ktoré by jej nárok podporovali.

53 Rozsudok z 30. septembra 2010 (C-392/09, EU:C:2010:569).

54 Rozsudok z 1. marca 2012 (C-280/10, EU:C:2012:107).

55 Rozsudok z 11. decembra 2014 (C-590/13, EU:C:2014:2429).

56 Uvádzam, že predloženie faktúry a odpočet dane na vstupe v kontexte mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti podlieha osobitným pravidlám, ktoré nie sú v prejednávanej veci relevantné. Pozri rozsudok zo 6. februára 2014, *Collée* (C-424/12, EU:C:2014:50), a rozsudok z 11. decembra 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, body 81 a 82).

57 Rozsudok z 15. septembra 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691).

58 C-566/16, EU:C:2017:895, vec v konaní.

59 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci *Vámos* (C-566/16, EU:C:2017:895, bod 47). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

60 Pozri okrem iného návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:213, bod 32), vec v konaní.

79. Z judikatúry Súdneho dvora naozaj vyplýva, že členským štátom sa nebráni, aby chýbajúce vedenie účtovníctva považovali za daňový podvod.⁶¹

80. V spore vo veci samej porušenie formálnej požiadavky uchovávanía faktúr viedlo k nepriznaniu práva na odpočet, pretože porušenie fakticky bráni predloženiu jasného dôkazu, že boli splnené hmotnoprávne požiadavky.⁶² Nejde o nedodržanie formálnej požiadavky, ale o to, že neexistuje dostatok informácií potrebných na preukázanie, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené.⁶³ Respektíve, ako nedávno skonštatoval jeden z generálnych advokátov, odopretie práva na odpočet dane na vstupe je teda „úplne logické“, ak je porušenie takýchto požiadaviek „natolko závažné, že znemožňuje alebo nadmieru sťažuje kontrolu splnenia vecných podmienok práva na odpočítanie“⁶⁴.

81. V spore vo veci samej sa preto zvažuje jedna z dvoch výnimiek z prevládajúceho prístupu uprednostňovania obsahu pred formou, pričom druhou je účasť na daňovom podvode.⁶⁵

82. Preto, hoci nie je možné vylúčiť, že môžu nastať okolnosti, za ktorých hmotnoprávne požiadavky na odpočítanie dane na vstupe môžu v prípade neexistencie faktúr byť určené na základe súdnoznaleckých posudkov, pričom ide o otázku, ktorá prináleží na rozhodnutie vnútroštátnemu súdu,⁶⁶ takéto okolnosti podľa mňa nenastali v spore vo veci samej.

83. Judikatúra podporuje tvrdenia rumunskej vlády a Komisie v tom zmysle, že jedným z faktorov, ktoré je potrebné vziať do úvahy, je nedostatok minimálnej starostlivosti navrhovateľa pri uchovávaní faktúr relevantných na účely odpočítania dane na vstupe.⁶⁷ Platí to aj vzhľadom na časový odstup, keďže Súdny dvor skonštatoval, že členské štáty sú v záujme právnej istoty oprávnené zavádzať primerané časové obmedzenia vo vzťahu k právu na odpočet dane na vstupe.⁶⁸ Skutkové okolnosti v prejednávanej veci sa líšia aj od skutkových okolností v nedávnom rozhodnutí Súdneho dvora vo veci Volkswagen⁶⁹ a to z viacerých dôvodov, najmä však preto, lebo navrhovateľ sa v uvedenej veci nedopustil nedostatku náležitej starostlivosti a neexistovala pochybnosť, že navrhovateľ mal právo na odpočet dane na vstupe, vo výške vyčísliteľnej na základe oneskorenej fakturácie.⁷⁰ Podobne sa plnenia na vstupe považovali za odpočítateľné vo veci Biosafe⁷¹, pretože bolo objektívne nemožné, aby zdaniteľná osoba uplatnila svoje právo na odpočítanie predtým, než iná zdaniteľná osoba v rámci dodávateľského reťazca vykonala opravu DPH.

84. Predovšetkým sa v spise veci prejednávanej pred Súdnym dvorom nenachádza nič, čo by nasvedčovalo tomu, že v rámci znaleckého posudku by vzhľadom na uplynulé obdobie 10 rokov a chýbajúce faktúry alebo iné použiteľné doklady bolo možné opätovne zaznamenať každú relevantnú transakciu, na ktorú sa vzťahuje nárok na odpočet dane na vstupe.

61 Napríklad rozsudok z 5. októbra 2016, Maja Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, bod 39 a citovaná judikatúra). Je potrebné uviesť aj povinnosti členských štátov vyplývajúce z článku 4 ods. 3 ZEÚ, článku 325 ZFEÚ a článku 2, článku 250 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH. Pozri rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 47).

62 Pozri rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 42).

63 Pozri rozsudok zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 35 a citovaná judikatúra): „Odmietnutie práva na odpočítanie je totiž skôr závislé od neexistencie údajov potrebných na preukázanie, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené, ako na nedodržaní formálnej požiadavky.“

64 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:413, bod 39). Pozri tiež rozsudok zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 35 a citovaná judikatúra).

65 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, body 80 a 81). Pozri tiež rozsudok z 20. októbra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, body 43 až 46).

66 Rozsudok zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 38).

67 Napr. rozsudky z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, body 47 a 51), a z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 43).

68 Pozri napr. rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 33 a citovaná judikatúra).

69 Rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

70 Ako sa uvádza v návrhoch, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 69), situácia, ktorá nastala, bola v skutočnosti oneskoreným zaplatením DPH.

71 Rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

85. Preto sa vzhľadom na okolnosti prejednávanej veci zdaniteľná osoba, ktorá chýbajúcim vedením účtovníctva požadovaného podľa smernice o DPH po dlhšiu dobu podľa všetkého ohrozovala fungovanie spoločného systému DPH, nemôže legitímne dovoľávať zásady daňovej neutrality.⁷²

V. Návrh

86. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Curtea de Apel Alba Iulia (Odvolací súd Alba Iulia, Rumunsko) takto:

Na základe skutkových okolností vo veci samej sa články 167, 168, 178 a 226 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá neuchovávala faktúry potvrdzujúce jej právo na odpočet dane z pridanej hodnoty z dodávok tovarov alebo poskytovania služieb, nemôže preukázať tieto transakcie na základe posudku vyhotoveného znalcami, ktorých ustanoví vnútroštátny súd na určenie hodnoty stavebných materiálov a práce súvisiacich s výstavbou budov, pri zohľadnení skutočnosti, že uplynulo značné množstvo času od okamihu, kedy dotknuté nové budovy boli predmetom zdaniteľných transakcií.

⁷² Pozri analogicky, pokiaľ ide o bránenie právu na odpočet v kontexte daňových podvodov, rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 58).