



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 21. novembra 2018*

„Návrh na začatie 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 začatie 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

Agencia 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. Tančev,

tajomník: I. Illéssy, referent,

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

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- L. H. Vădan, v zastúpení: M. Bejenaru-Dragoș, C. D. Cubleşan, C. A. Păun, T. V. Căpușan, D. Feldrihan a D. F. Pascu, avocats,
- rumunská vláda, v zastúpení: C. R. Canțâr, 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,

* Jazyk konania: rumunčina.

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 Článok 179 tejto smernice 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.

Členské štáty však môžu vyžadovať od zdaniteľných osôb, ktoré uskutočňujú príležitostné transakcie [plnenia – *neoficiálny preklad*] uvedené v článku 12, aby uplatňovali právo na odpočítanie dane len v čase 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 články 213 až 216 uvedenej smernice. Uvedený článok 213 ods. 1 stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba oznamuje začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba.

...“

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

„Každá zdaniteľná osoba musí zabezpečiť, aby buď ona sama alebo odberateľ, alebo v jej mene a na jej účet tretia strana vyhotovila faktúru v týchto prípadoch:

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

...“

9 Podľa článku 226 tejto smernice:

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

1. dátum vyhotovenia faktúry,
2. poradové číslo založené na jednej alebo viacerých sériách, ktoré jednoznačne identifikuje faktúru,
3. identifikačné číslo pre DPH ustanovené v článku 214, pod ktorým zdaniteľná osoba dodala tovar alebo poskytla služby,
4. identifikačné číslo pre DPH odberateľa [alebo príjemcu – *neoficiálny preklad*] ustanovené v článku 214, pod ktorým mu bol dodaný tovar alebo poskytnuté služby, za ktoré je povinný platiť daň, alebo pod ktorým mu bol dodaný tovar uvedený v článku 138,
5. úplné meno a adresu zdaniteľnej osoby a odberateľa,
6. množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh poskytnutých služieb,
7. dátum, kedy sa uskutočnilo alebo ukončilo dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, alebo dátum, kedy bola prijatá zálohová platba uvedená v článku 220 bodoch 4 a 5, ak tento dátum možno určiť 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 zľavy alebo rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,
 9. uplatnenú sadzbu DPH,
 10. výšku DPH, ktorá sa má zaplatiť, okrem prípadov, keď sa uplatňuje osobitná úprava, pri ktorej sa podľa tejto smernice tento údaj vypúšťa,
- ...“

- 10 Kapitola 4 uvedenej hlavy XI, nazvaná „Vedenie účtovníctva“, obsahuje články 241 až 249 uvedenej smernice. Jej článok 242 stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba musí viesť dostatočne podrobné účtovníctvo, aby sa mohla uplatniť DPH a aby správca dane mohol jej uplatnenie preveriť.“

- 11 Podľa článku 244 smernice o DPH:

„Každá zdaniteľná osoba zabezpečí uchovávanie kópií faktúr, ktoré vyhotovila alebo ktoré vyhotovil odberateľ, alebo ktoré boli vyhotovené v jej mene a na jej účet treťou stranou, ako aj všetkých faktúr, ktoré prijala.“

- 12 Článok 250 tejto smernice, ktorý sa nachádza v kapitole 5 rovnakej hlavy XI, týkajúcej sa daňových priznaní, vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*] vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*] oslobodených od dane.“

- 13 Článok 273 uvedenej smernice nachádzajúci sa v kapitole 7 jej hlavy XI 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.“

Rumunské právo

- 14 Článok 127 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, ktorým sa stanovuje Daňový zákonník, *Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003, ďalej len „daňový zákonník“), stanovuje:

„1. Za zdaniteľnú osobu sa považuje každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek 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 Článok 145 tohto kódexu stanovuje:

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

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

a) zdaniteľné plnenia,

...“

16 Podľa článku 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, mať k dispozícii faktúru obsahujúcu údaje podľa článku 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 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.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

18 Pán Vādan, 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 povoľovania na výstavbu rodinných domov.

- 19 V priebehu roka 2006 vykonal pán Vădan 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 Keďže 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) páňovi Vădanovi na základe daňového výmeru č. 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 správnyimi 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 č. 42/2013 zamietol všetky návrhy žalobcu vo veci samej.
- 26 Rozsudkom z 3. decembra 2014 Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný 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 Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd) dospel k záveru, že odvolací súd po tom, ako uviedol, že pán Vădan má právo na odpočítanie dane z dôvodu jeho *ex officio* 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 Vădan predložil list z 15. februára 2008 zaslaný Camera Notarilor Publici București (Komora verejných notárov Bukurešť, Rumunsko), v ktorom Národná agentúra pre správu daní podala výklad

ustanovení daňového zákonníka v tom zmysle, že tieto ustanovenia sú uplatniteľné na fyzické osoby, neregistrované na účely DPH, ktoré v období po 1. januári 2008 vykonali prevod novostavieb, ich častí alebo stavebných pozemkov. V tejto súvislosti pán Vădan tvrdí, že v rokoch 2006 až 2008 sa žiadna fyzická osoba nemohla registrovať na účely DPH a že navyše neexistovala žiadna povinnosť vystavovať faktúry, pričom neexistencia faktúr bola kompenzovaná vystavením pokladničných blokov, ktoré sa v súčasnosti stali nečitateľnými v dôsledku nízkej kvality použitého farbiva.

- 30 Vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania Curtea de Apel Alba Iulia (Odvolací súd Alba Iulia) uvádza, že vec, ktorú prejednáva, sa týka otázky, či investor v oblasti nehnuteľností, ktorý sa nepokúsil získať výslovné ubezpečenia v tomto zmysle na príslušných vnútroštátnych daňových orgánoch, neregistroval sa ako zdaniteľná osoba na účely DPH, hoci túto povinnosť mal, a nevedol ani účtovníctvo, má právo využiť odpočítanie DPH zodpovedajúce finančným prostriedkom investovaným do výstavby predaných nehnuteľností, a to za takých okolností, keď nemôže predložiť daňové faktúry a ostatné predložené dokumenty sú nečitateľné, a tým nedostatočné na určenie existencie a rozsahu práva na odpočítanie 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 odpočítanie dane, pokiaľ za okolností ako vo veci samej, v ktorých okrem iného nebolo v danom čase povinné vydávanie faktúr pre fyzické osoby, zdaniteľná osoba nie je schopná predložiť faktúry, a či zásada proporcionality bráni opatreniu, ktorého dôsledkom je obmedzenie práva na odpočítanie DPH za takýchto okolností.
- 32 Ak by sa tieto zásady mali vykladať v tom zmysle, že umožňujú zdaniteľnej osobe uplatniť právo na odpočítanie DPH, aj keď zdaniteľná osoba nie je schopná predložiť na tento účel 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 odpočítateľnej DPH na základe množstva vykonaných prác alebo na základe množstva pracovných síl nasadených uvedenou zdaniteľnou 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 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 daňových 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 určenie rozsahu práva na odpočítanie 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 zdaniteľné 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, neuvyverejnené, 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 odpočítanie 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 odpočítanie 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 neprímerane bránilo zdaniteľnej osobe využívať daňovú neutralitu prináležiacu jej plneniam.

- 43 Zároveň je však úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpočítania 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 Vādan vzhľadom na svoju neschopnosť predložiť faktúry predložil iné dokumenty, ktoré sú však nečitateľné, a podľa názoru vnútroštátneho súdu nedostatočné na účely určenia existencie a rozsahu práva na odpočítanie dane.
- 47 Pokiaľ ide o dôkaz prostredníctvom znaleckého posudku, o aký ide vo veci samej, tento súd spresňuje, že úlohou znalca bolo posúdiť výšku odpočítateľnej 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 Vādan 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 odpočítanie DPH len na základe odhadu vyplývajúceho zo znaleckého posudku, ktorý nariadil vnútroštátny súd.

O trovách

- 49 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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