Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
EVGENIJE TANČEVA
přednesené dne 30. května 2018 [1]

Věc C–664/16

Lucreţiu Hadrian Vădan
proti
Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor
Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Braşov – Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Alba

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud v Alba Iulia, Rumunsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 167, 168, 178, 179 a 273 – Zásada neutrality DPH – Nárok na odpočet daně – Hmotněprávní požadavky – Formální požadavky – Chybějící faktury“

I. Úvod

1. Faktura je základním prvkem nároku osoby povinné k dani na odpočet DPH na vstupu podle směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) [2]. Řádně vystavená faktura byla skutečně označena jako „vstupenka“ [3] k nároku na odpočet, neboť má „funkci pojistky“ pro vnitrostátní daňový orgán, protože odpočet daně je podmíněn zaplacením daně [4].

2. Může být za okolností v původním řízení nárok na odpočet DPH na vstupu podle směrnice o DPH odmítnut vnitrostátním daňovým orgánem, jestliže mu daňový poplatník nepředloží žádné faktury?

3. To je v podstatě hlavní otázka, kterou má Soudní dvůr posoudit v projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předložené Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud, Alba Iulia, Rumunsko). Předkládající soud má za to, že je k tomu potřeba výklad nároku na odpočet daně na vstupu, zakotveného v článcích 167, 168, 178, 179 a 273 směrnice o DPH, a posouzení zásady proporcionality a neutrality DPH. Kromě toho se předkládající soud táže, zda za okolností v původním řízení je podle unijního práva v případě chybějících faktur pro určení nároku na odpočet přípustná metoda nepřímého posouzení na základě znaleckého posudku soudního znalce.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

3 – Stanovisko generálního advokáta G. Slynna ve spojených věcech Jeunehomme a EGI (123/87 a 330/87, EU:C:1998:274, s. 4534).

4 – Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, bod 34).

4. Podle ustálené judikatury Soudního dvora, s výhradou určitých výjimek, musí vnitrostátní daňové orgány přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet daně na vstupu, jak je stanoveno ve směrnici o DPH, jsou-li hmotněprávní požadavky, jako jsou ty, které jsou uvedeny v kapitole 1 hlavy X směrnice o DPH (nadepsané „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“), splněny, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům souvisejícím s výkonem tohoto nároku, mezi něž patří fakturace [5].

5. Dosud se tato judikatura obecně týkala případů, v nichž jinak řádně vystavené faktury měly vady [6], nebo jiných záležitostí, které jsou relevantní pro to, zda tyto faktury lze předložit daňovým orgánům za účelem odpočtu DPH na vstupu, jako například promlčecí lhůty [7]. Projednávaná věc poskytuje Soudnímu dvoru příležitost rozhodnout, zda by tento přístup měl být uplatňován za takových okolností, kdy osoba povinná k dani nebyla schopna předložit vůbec žádné faktury a je navrhováno překlenout důkazní mezeru znaleckým posudkem.

II. Referenční právní rámec

A. Unijní právo

6. Článek 167 směrnice o DPH stanoví:

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

7. Článek 168 písm. a) směrnice o DPH stanoví:

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

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

8. Článek 178 písm. a) směrnice o DPH stanoví:

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

a) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6“.

9. Článek 179 odst. 1 směrnice o DPH zní:

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

5 – Viz např. rozsudky ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 47), a ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, body 40 a 41 a citovaná judikatura).

6 – Viz např. rozsudek ze dne 30. září 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569).

7 – Viz např. rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

10. Článek 273 směrnice o DPH stanoví:

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

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

B. Rumunské právo

11. Podle čl. 145 odst. 1 a odst. 2 písm. a) a čl. 146 odst. 1 písm. a) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovém zákoníku), ve znění platném od 1. ledna 2007[8], má každá osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH týkající se nákupů určených pro zdanitelná plnění a tento nárok vzniká při vzniku daňové povinnosti. Pro uplatnění nároku na odpočet splatné nebo odvedené daně musí mít osoba povinná k dani fakturu vydanou v souladu se zákonem.

12. Bod 46 odst. 1 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 (nařízení vlády č. 44/2004, jímž se schvalují prováděcí ustanovení k zákonu č. 571/2003), ve znění platném od 1. ledna 2007[9], stanoví:

„Odůvodnění odpočtu daně se provádí pouze na základě originálu dokumentů stanovených v čl. 146 odst. 1 daňového zákoníku nebo prostřednictvím jiných dokumentů, které obsahují přinejmenším informace uvedené v čl. 155 odst. 5 daňového zákoníku, s výjimkou zjednodušených faktur uvedených v pododstavci 78. V případě ztráty, odcizení nebo zničení originálu dokladů požádá příjemce dodavatele/poskytovatele o vydání kopie faktury, na které se uvede, že nahrazuje původní fakturu."

III. Skutkový stav v původním řízení a předběžné otázky

13. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že L. H. Văđan (dále jen „navrhovatel") je rumunským občanem a realitním developerem.

14. Jako fyzická osoba postavil bytový komplex, který zahrnuje 90 bytů, jejichž výstavba trvala od 6. června 2006 do 8. září 2008. Navrhovatel je také vlastníkem dalších pozemků, pro které již byly zpracovány územní plány pro výstavbu rodinných domů.

15. V roce 2006 uskutečnil navrhovatel 29 transakcí, zahrnujících prodej pozemků a staveb, z nichž 17 proběhlo před 1. srpnem 2006.

16. V období mezi 1. lednem 2007 a 31. prosincem 2009 uskutečnil navrhovatel 70 transakcí spočívajících v prodeji nových budov, přičemž v období 2008-2009 prodal stavební pozemky. Celková hodnota transakcí byla 19 234 596 rumunských lei (RON).

17. Vzhledem k tomu, že v červnu 2006 přesáhl obrat navrhovatele hranici 200 000 RON pro osvobození od daně, Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (Generální ředitelství veřejných financí v Alba) konstatovalo, že navrhovatel měl povinnost se registrovat pro účely DPH.

8 – Úřední věstník Rumunska, část I, č. 927 ze dne 23. prosince 2003, ve znění pozdějších změn a doplňků, ve znění platném od 1 ledna 2007.

9 – Úřední věstník Rumunska, část I, č. 112 ze dne 6. února 2004, ve znění pozdějších změn a doplňků, ve znění platném od 1. ledna 2007.

18. Dne 26. ledna 2011 byl navrhovatel zaregistrován daňovými orgány pro účely DPH. Osobou povinnou k DPH se stal k 1. srpnu 2006.

19. Dne 28. ledna 2011 Generální ředitelství veřejných financí v Alba vydalo navrhovateli platební výměr za období mezi 1. srpnem 2006 a 31. prosincem 2009 (dále jen „výměr“). Výměrem bylo stanoveno splatné DPH ve výši 3 071 069 RON, navýšené o úroky z prodlení ve výši 2 476 864 a opakující se penále v souhrnné výši 460 660 RON, takže celková částka dosáhla 6 008 593 RON.

20. Navrhovatel napadl výměr správní stížností. Rozhodnutím ze dne 19. srpna 2011 (dále jen „rozhodnutí“) Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Generální ředitelství pro smírné řešení stížností) výměr částečně zrušilo a nařídilo daňovému orgánu, aby přepočítal určité transakce, s tím, že celková částka splatné daně byla znovu navrhovateli vyměřena ve výši 5 735 741 RON.

21. Navrhovatel podal proti výměru a proti rozhodnutí žalobu na neplatnost, která byla předkládajícím soudem zamítnuta rozsudkem v roce 2013.

22. Navrhovatel podal proti rozhodnutí předkládajícího soudu kasační opravný prostředek k Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační soud, Rumunsko, dále jen „Nejvyšší kasační soud“). Rozhodnutím ze dne 3. prosince 2014 Nejvyšší kasační soud vyhověl kasačnímu opravnému prostředku navrhovatele a věc vrátil předkládajícímu soudu k dalšímu projednání.

23. Podle žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Nejvyšší kasační soud konstatoval, že navrhovatel získal postavení osoby povinné k dani ke dni 1. srpna 2006 a transakce, které provedl, zahrnující prodej pozemků a výstavbu budov s různými byty a jejich následný prodej, představují hospodářskou činnost.

24. Pokud jde o nárok na odpočet, Nejvyšší kasační soud dále konstatoval, že předkládající soud se dopustil nesprávného právního posouzení věci, neboť ačkoliv v rozsudku výslovně uvedl, že navrhovatel na základě jeho zápisu mezi osoby povinné k dani pro účely DPH ze strany daňových orgánů bezpochyby tento nárok má, rozhodl, že nemůže využít závěrů těchto dvou znaleckých posudků jen z toho důvodu, že navrhovatel nepředložil originály dokumentů týkajících se nákupu zboží a služeb souvisejících s prodanými budovami, a to přesto, že předkládající soud věděl o chybějících originálech už od předložení věci tomuto soudu.

25. Podle Nejvyššího kasačního soudu předkládající soud bezdůvodně odmítl tvrzení navrhovatele, podle kterých jelikož nebyl registrován jako osoba povinná k dani pro účely DPH v okamžiku výstavby budov, neměl povinnost evidence plateb DPH dodavatelům služeb a prací pro případ uplatnění nároku na odpočet této daně v budoucnu, a že celková částka, kterou zaplatil jako DPH těmto dodavatelům, překračovala dlužnou částku stanovenou daňovými orgány za transakce s nemovitostmi.

26. Nejvyšší kasační soud rovněž rozhodl, že v souladu s jeho aktivní rolí měl předkládající soud možnost požádat navrhovatele o doplnění důkazů pro správné posouzení, zda v případě navrhovatele existuje povinnost prokazovat nárok na odpočet DPH pouze originálními doklady, nebo i prostřednictvím jiných dokumentů, s použitím zásady ekonomické reality provedené operace a s vyloučením přílišného formalismu. Nejvyšší kasační soud dospěl k závěru, že by bylo užitečné pro rozhodnutí ve věci, aby předkládající soud posoudil potřebu vypracování dalších znaleckých posudků na základě jakékoliv předložené dokumentace.

27. Předkládající soud nicméně vyjádřil v předkládacím rozhodnutí své výhrady, zda má takový developer, jako je navrhovatel, jenž se nepokusil získat ujištění, že dotčené transakce nebudou podléhat DPH, nezaregistroval se jako osoba povinná k dani, ačkoli od 1. srpna 2006 byl povinen tak učinit na základě právních předpisů platných v rozhodné době, a neuchovával účetní záznamy vyžadované

u osob povinných k dani, nárok na odpočet DPH vztahující se na peněžní prostředky investované do stavby budovy v situaci, kdy ačkoliv tyto budovy existují a byly převedeny na kupující, jsou podklady, které má navrhovatel k dispozici (zejména účtenky, neboť vystavování faktur fyzickými osobami nebylo v rozhodné době povinné), nečitelné a nepostačují pro účely určení rozsahu nároku na odpočet daně.

28. Předkládající soud se táže, zda na základě judikatury Soudního dvora může navrhovatel uplatnit svůj nárok na odpočet v situaci, kdy není schopen prokázat, že podmínky stanovené v článku 178 směrnice o DPH, které byly do rumunského právního řádu provedeny čl. 146 odst. 1 písm. a) zákona č. 571/2003, byly splněny, vzhledem k tomu, že navrhovatel nemá k dispozici příslušné faktury. V případě, že by bylo povoleno uplatnit nárok na odpočet, předkládající soud ještě zvažuje, zda pro stanovení rozsahu nároku na odpočet je dle unijního práva přípustné použít nepřímé posouzení (znalecký posudek), provedený nezávislým soudním znalcem na základě množství prací/pracovní síly v případě, kdy dodání zboží (stavebního materiálu) a poskytnutí služeb (práce týkající se výstavby budov) pocházejí od osob povinných k dani.

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

„1) Lze obecně směrnici 2006/112, a konkrétně ustanovení článků 167, 168, 178, 179 a 273, jakož i zásadu proporcionality a zásadu neutrality vykládat v tom smyslu, že umožňují osobě povinné k dani, která splňuje hmotněprávní požadavky na odpočet DPH, uplatňovat svůj nárok na odpočet v případě, že v rámci zvláštního kontextu, jako je kontext ve sporu v původním řízení, není schopna prostřednictvím faktur předložit důkaz o částkách zaplacených na vstupu za dodání zboží a poskytnutí služeb?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, lze směrnici 2006/112, jakož i zásadu proporcionality a zásadu neutrality vykládat v tom smyslu, že metoda nepřímého posouzení (prostřednictvím znaleckého posudku), již použil nezávislý soudní znalec na základě množství prací/pracovní síly na stavbě, jak se uvádí v posudku, může představovat opatření přípustné a vhodné pro stanovení rozsahu nároku na odpočet v případě, že dodání zboží (stavební materiál) a poskytnutí služeb (práce týkající se výstavby budov) pocházejí od osob povinných k dani pro účely DPH?“

30. Navrhovatel, rumunská vláda a Evropská komise předložili Soudnímu dvoru písemná vyjádření. Všichni se rovněž zúčastnili jednání, které se konalo dne 31. ledna 2018.

IV. Posouzení

31. Dospěl jsem k závěru, že za okolností v původním řízení musí být články 167, 168, 178 a 226 směrnice o DPH, při řádném zohlednění zásady neutrality DPH a zásady proporcionality, vykládány tak, že brání uplatňování nároku na odpočet u osob povinných k dani, která nemá žádné faktury nebo jiné vhodné doklady potvrzující její nárok na odpočet DPH na vstupu. Taková osoba povinná k dani nemá možnost se výhradně spoléhat na soudního znalce za účelem odhadu hodnoty dodání zboží (stavebního materiálu) a poskytnutých služeb (práce související s výstavbou budov).

32. Moje analýza je rozdělena do tří částí. Zaprvé shrnu hlavní připomínky předložené účastníky Soudnímu dvoru. Zadruhé uvedu několik úvodních poznámek. Zatřetí odpovím na položené otázky [10].

10 – Podotýkám, že s ohledem na pořízení zboží uvnitř Společenství podle článku 181 směrnice o DPH mohou členské státy povolit osobám povinným k dani, které nemají fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236, přesto provést odpočet daně. Toto se však nevztahuje na přijetí služeb. Pro diskusi viz stanovisko generální advokátky J. Kokott, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, bod 77).

A. Vyjádření účastníků řízení

33. Navrhovatel uvádí, že Nejvyšší kasační soud uložil předkládajícímu soudu povinnost vypočítat jeho daňové povinnosti s ohledem na jeho nárok na odpočet daně na vstupu.

34. Pokud jde o první otázku, navrhovatel připomíná, že podle judikatury Soudního dvora platí, že nárok na odpočet stanovený v článku 167 a následujících směrnice o DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se bezprostředně pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu [11].

35. Kromě toho navrhovatel tvrdí, že podle ustálené judikatury platí, že nárok na odpočet je základní zásadou společného systému DPH. Účelem tohoto systému je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho ekonomických činností. Pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo jejich výsledky, společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH. Soudní dvůr mimoto rozhodl, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním [12].

36. Jakmile jsou tedy všechny hmotněprávní podmínky pro odpočet DPH splněny, nesmí být tento nárok omezen nutností dodržovat požadavky na formu.

37. Navrhovatel tvrdí, že jeho situace je obdobná té, která byla Soudním dvorem přezkoumána v jeho rozsudku Salomie a Oltean [13], v němž nedodržení formy nebylo posouzeno jako důvod pro ztrátu nároku na odpočet DPH. Argumentuje tím, že za takových okolností řízení, kdy jsou splněny hmotněprávní požadavky, je předložení faktury pouhým formálním požadavkem, který by neměl zpochybňovat jeho nárok na odpočet daně.

38. Navrhovatel konečně poukazuje na to, že Soudní dvůr ve věci Reisdorf [14] rozhodl, že při neexistenci konkrétních pravidel, kterými se řídí prokazování nároku na odpočet daně na vstupu, jsou členské státy oprávněny požadovat předložení originálu faktury a jsou i oprávněny přijmout jiný důkaz, že k transakci, u které je odpočet uplatňován, skutečně došlo, a to v případě, kdy osoba povinná k dani originál již nemá [15].

39. Navrhovatel tvrdí, že je ve stejné situaci, jakou Soudní dvůr posuzoval ve věci Reisdorf. Navrhovatel zdůrazňuje, že se původní řízení netýká toho, zda má či nemá nárok na odpočet daně na vstupu, ale spíše toho, jak stanovit výši jeho nároku.

40. Pokud jde o druhou otázku, navrhovatel uvádí, že jediný použitelný způsob objektivního prokázání jeho nároku na odpočet daně je prostřednictvím soudního znalce, který vylučuje riziko podvodu nebo podjatosti ve vztahu ke státnímu rozpočtu. Povolání soudního znalce by umožnilo zajištění všech potřebných záruk pro objektivní a odborné určení částky DPH na vstupu, která má být odečtena.

41. Rumunská vláda zastává opačné stanovisko.

11 – Navrhovatel odkazuje na rozsudek ze dne 1. března 2012, Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 40). Rovněž z nedávné doby viz například rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 29 a citovaná judikatura), a ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 29 a citovaná judikatura).

12 – V tomto ohledu se navrhovatel dovolává rozsudku ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 56 až 58). Rovněž z nedávné doby viz například rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 27, 28 a 30 a citovaná judikatura), a ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, body 28, 30 a 31 a citovaná judikatura).

13 – Rozsudek ze dne 9. července 2015 (C-183/14, EU:C:2015:454).

14 – Rozsudek ze dne 5. prosince 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

15 – Rozsudek ze dne 5. prosince 1996, Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, bod 30).

42. Pokud jde o první otázku, rumunská vláda mimo jiné poukazuje na to, že podle článku 167 směrnice o DPH nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, avšak podle judikatury Soudního dvora nárok na odpočet DPH ve vztahu k dotčeným výrobkům nebo službám musí mít přímou a bezprostřední souvislost se zdanitelným plněním [16]. V souladu s čl. 178 písm. a) směrnice o DPH je uplatnění nároku na odpočet podmíněno tím, že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu s článkem 226 směrnice o DPH [17] nebo jiný doklad, který může být, v souladu s kritérii stanovenými dotčeným členským státem, považován za nahrazující fakturu [18]. Faktura umožňuje správním orgánům kontrolu odvedení daně vystavitelem faktury [19] a odůvodňuje nárok na odpočet příjemcem faktury [20].

43. Rumunská vláda uznává, že Soudní dvůr konstatoval, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním. Jakmile má tedy daňová správa k dispozici údaje potřebné k tomu, aby prokázala, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce dotčených plnění povinna odvést DPH, nemůže ukládat, pokud jde o nárok uvedené osoby povinné k dani na odpočet této daně, dodatečné podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit [21].

44. Judikatura Soudního dvora však obsahuje výjimku, která se vztahuje na původní řízení. Je to v případě, kdyby porušení formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložit určitý důkaz, že hmotněprávním požadavkům bylo vyhověno [22].

45. Dle rumunské vlády tomu tak je v původním řízení. Neexistence faktur nebo jiných vhodných dokumentů znemožňuje zajištění důkazu, že hmotněprávním požadavky nároku na odpočet daně byly splněny [23].

46. Rumunská vláda tvrdí, že čl. 178 písm. a) směrnice o DPH, který vyžaduje jako předpoklad pro nárok na odpočet DPH na vstupu, aby osoba povinná k dani měla k dispozici fakturu, se na původní řízení použije [24] zejména proto, že neexistence těchto faktur je výlučně způsobena pasivitou navrhovatele. Podle článku 242 směrnice o DPH vede každá osoba povinná k dani účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění daně a kontrole jejího uplatnění správcem daně [25].

47. Rumunská vláda tvrdí, že její postoj je v souladu se zásadou daňové neutrality. Poukazuje na to, že v souladu s článkem 273 směrnice o DPH zásada proporcionality umožňuje členským státům uložit povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění přesného výpočtu DPH a zamezení daňovým únikům. Opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice o DPH

16 – Rumunská vláda se odvolává na rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, body 18 a 19).

17 – V tomto ohledu rumunská vláda odkazuje mimo jiné na rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 29). Dále z poslední doby viz rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 32 a 33).

18 – Rumunská vláda v této souvislosti odkazuje na rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 32).

19 – Rumunská vláda odkazuje na rozsudky ze dne 31. ledna 2013, Story 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 rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690; bod 27), a stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (EU:C:2016:101, bod 34). Viz rovněž body 36 až 39 tohoto stanoviska ohledně funkce faktury při odpočtu DPH na vstupu.

21 – Rumunská vláda odkazuje mimo jiné na rozsudek ze dne 1. března 2012, Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 43).

22 – Rumunská vláda odkazuje na rozsudky ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31), a ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 39). Viz nověji rozsudek ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 35).

23 – Rumunská vláda odkazuje na rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 71), a ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia, (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 39).

24 – Rumunská vláda odkazuje na rozsudky ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 40), jakož i ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 47), a ze dne 8. května 2013, Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297, body 25 až 36). Viz novější rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 32 a 33 a citovaná judikatura).

25 – Rumunská vláda se odvolává na rozsudek ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 41 a citovaná judikatura).

k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům, však nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmějí zpochybnit neutralitu DPH [26]. V každém případě však rumunské orgány nepožádaly navrhovatele v souladu s článkem 273 směrnice o DPH, aby splnil ještě další povinnosti než ty, které vyplývají z čl. 178 písm. a) směrnice o DPH.

48. Pokud jde o druhou otázku, rumunská vláda uvádí, že faktura je dokumentem, který obsahuje všechny informace důležité pro příslušný režim DPH. Není to konečná hodnota postavených budov, podle které se určí výše DPH, která může být odečtena, nýbrž každá transakce týkající se nákupu zboží a služeb. Použití metody nepřímého posouzení by ohrozilo zásadu neutrality DPH.

49. Komise se domnívá, že předložením těchto dvou předběžných otázek se předkládající soud v podstatě táže, zda články 167, 168, 178 a 226 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která neuchovávala faktury dokládající její nárok na odpočet DPH ve vztahu k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, může prokázat uvedené transakce znaleckým posudkem od znalců ustanovených vnitrostátním předkládajícím soudem k určení hodnoty nemovitostí, s přihlédnutím k tomu, že již uplynula značná doba od okamžiku, kdy byly dotčené nové budovy předmětem transakcí.

50. Stejně jako navrhovatel i Komise poukazuje na to, že podle ustálené judikatury nárok na odpočet daně na vstupu podle článku 167 a následujících směrnice o DPH je základní zásadou společného systému DPH, který v zásadě nemůže být omezen a který se uplatňuje přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu [27]. Komise bere na vědomí, že cílem systému odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že všechny hospodářské činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH, jsou zdaněny neutrálním způsobem [28].

51. Komise však zdůrazňuje, že zabránění daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití daňového režimu je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH. V důsledku toho je věcí vnitrostátních orgánů a soudů, aby odmítly přiznání nároku na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že nárok je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem [29].

52. Komise připouští, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoba povinná k dani nevyhověla určitým formálním požadavkům [30].

53. Nicméně stejně jako rumunská vláda, také Komise zdůrazňuje, že jinak tomu je v případě, jestliže porušení takových formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložení jednoznačného důkazu o splnění hmotněprávních věcných požadavků [31].

26 – Rumunská vláda se odvolává na rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 62).

27 – Komise odkazuje na rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 26). Viz rovněž rozsudky ze dne 12. dubna 2018, Biosafe–Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 27 a 29 a citovaná judikatura), a ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, body 28 a 29 a citovaná judikatura).

28 – Komise odkazuje na rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 27). Viz rovněž rozsudky ze dne 12. dubna 2018, Biosafe–Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 28 a citovaná judikatura), a ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 30).

29 – V souvislosti s podvody Komise odkazuje na rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, body 47 a 48). Viz dále rozsudky ze dne 12. dubna 2018, Biosafe–Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 38 a citovaná judikatura), a ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, body 36 a 40 a citovaná judikatura).

30 – Komise odkazuje na rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59).

31 – Komise odkazuje na rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 46). Viz rovněž rozsudek ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 35 a citovaná judikatura).

54. Soudní dvůr konstatoval, že ze znění čl. 168 písm. a) směrnice o DPH vyplývá, že pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně, tak je potřeba, aby zaprvé dotyčná osoba byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a zadruhé zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani [32].

55. Formální požadavky nároku na odpočet jsou však ty, které upravují jeho výkon a kontrolu, jakož i řádné fungování systému DPH, jako např. povinnosti týkající se účetnictví, fakturace a podávání daňových přiznání.

56. Z článku 178 písm. a) směrnice o DPH je proto patrné, že uplatnění nároku na odpočet je závislé na tom, že osoba povinná k dani má fakturu, která byla řádně vystavena v souladu s článkem 226 této směrnice [33].

57. Stejně jako rumunská vláda, také Komise poukazuje na to, že cílem povinně uváděných údajů na faktuře podle článku 226 směrnice o DPH je umožnit daňovým orgánům kontrolu odvedení splatné daně a případně existence nároku na odpočet DPH. Za tímto účelem umožňuje datum poskytnutí služby, které se uvádí na faktuře, kontrolovat, kdy je uskutečněno zdanitelné plnění, a tedy určit daňová ustanovení, která jsou z časového hlediska použitelná na plnění, kterého se tento dokument týká [34]. Je na osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky způsobilosti [35].

58. Komise má za to, že za okolností v původním řízení daňové orgány nemají k dispozici informace potřebné k určení, že hmotněprávní požadavky byly splněny. Je tomu tak vzhledem k tomu, že v po sobě jdoucích letech 2007 až 2009 nebyl navrhovatel zaregistrován pro účely DPH, nezaplatil DPH, neoznámil začátek své hospodářské činnosti, nepředložil přiznání k dani ani neshromažďoval nebo neuchovával faktury buď po dobu deseti let podle rumunské daňové právní úpravy, nebo přinejmenším do uplynutí pětileté promlčecí doby. Kromě uchovávání nečitelných účtenek nedodržel navrhovatel povinnost vést účetnictví.

59. Komise má za to, že je nezbytné, aby bylo možné identifikovat každého dodavatele, a to nikoliv jen proto, aby bylo možné ověřit podmínky pro odpočet daně na vstupu, ale také aby vnitrostátní daňové orgány mohly ověřit účty osoby povinné k dani a určit, zda nedošlo k podvodům ve vztahu k transakcím uskutečněným na vstupu.

60. Komise poznamenává, že Soudní dvůr konstatoval, že nevedení účetnictví, které by umožňovalo uplatnění DPH a její kontroly správcem daně, a neevidování vystavených a zaplacených faktur může v tomto ohledu bránit správnému výběru této daně, a tudíž ohrozit řádné fungování společného systému DPH [36].

61. Komise se domnívá, že je obtížné pochopit, jak by mohl soudní znalec identifikovat každé dodání zboží a služeb, které byly navrhovateli poskytnuty, za účelem přípravy znaleckého posudku, který by bylo možné považovat za přesvědčivý důkaz s ohledem na hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně. Předkládací rozhodnutí odkazuje na prvky, které byly poskytnuty znaleckými posudky, jako na odhady. Nicméně ze znění čl. 168 písm. a) směrnice o DPH nelze učinit závěr, že ve vztahu

32 – Komise odkazuje na rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28). Viz dále rozsudky ze dne 12. dubna 2018, Biosafe–Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 31 a citovaná judikatura), a ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 39 a citovaná judikatura).

33 – Komise odkazuje na rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 41). Viz dále rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe–Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 32 a 33).

34 – Rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, body 27 a 30).

35 – Rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 46).

36 – Komise odkazuje na rozsudek ze dne 5. října 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).

k nároku na odpočet DPH z vertikálních transakcí lze mít za to, že osoba povinná k dani může nárok na odpočet daně založit na odhadech. Komise připomíná, že z ustálené judikatury vyplývá, že se DPH vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpočtu daně přímo zatěžující různé nákladové prvky [37]. Hodnota stavebních materiálů a stavebních prací v době jejich poskytnutí dodavateli navrhovateli musí být odlišena od hodnoty budov v době vypracování znaleckého posudku, což v původním řízení představuje rozdíl 10 let.

B. Úvodní poznámky

62. Zaprvé podle ustálené judikatury má Soudní dvůr pravomoc k výkladu unijního práva, pouze pokud jde o jeho použití v novém členském státě po dni přistoupení tohoto členského státu k Unii [38]. Soudní dvůr nemá pravomoc k výkladu unijních směrnic o DPH, jestliže období výběru daní v projednávané věci předchází dni přistoupení tohoto členského státu [39].

63. V projednávané věci se napadený daňový výměr týká období od 1. srpna 2006 do 31. prosince 2009. Z toho vyplývá, že Soudní dvůr má pravomoc k výkladu předmětných ustanovení unijního práva, co se týče jejich uplatnění v původním řízení po dni přistoupení Rumunska k Evropské unii, tj. po 1. lednu 2007, čímž je vyloučeno období od 1. srpna 2006 do 31. prosince 2006.

64. Zadruhé v tom rozsahu, ve kterém navrhovatel ve svém písemném podání (popsaném výše v bodě 33) tvrdí, že předkládající soud by měl použít rozhodnutí Nejvyššího kasačního soudu a posoudit nárok navrhovatele na odpočet DPH na základě znaleckých posudků, spíše než se odvolávat na článek 267 SFEU pro výklad relevantních ustanovení unijního práva, odkazuji na své úvahy ve svém stanovisku ve věci C. K. a další [40]. V té věci jsem poznamenal, že Soudní dvůr ve věci Križan a další [41] konstatoval, že pravidlo vnitrostátního práva, na základě něhož posouzení provedená soudem vyššího stupně zavazují jiný vnitrostátní soud, nemůže posledně uvedený soud zbavit možnosti předložit Soudnímu dvoru otázky týkající se výkladu unijního práva, kterého se týkají taková právní posouzení [42].

65. Zatřetí souhlasím s argumenty uvedenými Komisí v tom smyslu, že obě předběžné otázky mohou být zkoumány společně. Mám za to, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 167, 168, 178 a 226 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která neuchovávala faktury dokládající její nárok na odpočet DPH týkající se dodání zboží nebo poskytnutí služeb, může předložit důkazy týkající se uvedených transakcí na základě znaleckého posudku vypracovaného soudním znalcem ustanoveným předkládajícím soudem za účelem odhadu hodnoty stavebních materiálů a práce související s výstavbou budovy, s ohledem na skutečnost, že uplynula již značně dlouhá doba od okamžiku, kdy dotčené nové budovy byly předmětem transakcí.

66. Na tomto základě nyní odpovím na položené předběžné otázky.

37 – Komise odkazuje na rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 35).

38 – Viz např. rozsudek ze dne 15. dubna 2010, CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, bod 14 a citovaná judikatura), a usnesení ze dne 11. května 2017, Exmitiani (C-286/16, nezveřejněno, EU:C:2017:368, bod 12 a citovaná judikatura). To bylo zdůrazněno v písemném vyjádření rumunské vlády a Komise.

39 – Viz usnesení ze dne 11. května 2017, Exmitiani (C-286/16, nezveřejněno, EU:C:2017:368, bod 13 a citovaná judikatura).

40 – Stanovisko generálního advokáta E. Tančeva (C-578/16 PPU, EU:C:2017:108, bod 34).

41 – Rozsudek ze dne 15. ledna 2013 (C-416/10, EU:C:2013:8).

42 – Rozsudek ze dne 15. ledna 2013, Križan a další (C-416/10, EU:C:2013:8, bod 68).

C. Návrh odpovědi na předběžné otázky

67. I bez dalšího musím odmítnout argumenty navrhovatele, že situace, ve které se nachází, je srovnatelná s otázkami posuzovanými Soudním dvorem v rozsudcích Salomie a Oltean [43] a Reisdorf [44].

68. Věc Salomie a Oltean se týkala uplatnění DPH na prodeje nemovitostí v Rumunsku uskutečněné v roce 2009. Od roku 2007 do roku 2009 provedli žalobci v této věci různé transakce s nemovitostmi, které nebyly ohlášeny jako podléhající DPH, ale po kontrole provedené finančními úřady byly vydány výměry k DPH, což vedlo k soudnímu sporu mezi žalobci a vnitrostátním daňovým orgánem [45].

69. Ve svém rozsudku Soudní dvůr konstatoval, že ačkoliv vnitrostátní daňové orgány systematicky nepodrobovaly plnění týkající se nemovitostí DPH, v zásadě to neposkytlo žalobcům přesné ujištění ve smyslu judikatury Soudního dvora, že se DPH na dotčené převody nemovitostí nebude vztahovat. Vzhledem k rozsahu plnění souvisejícího s výstavbou a prodejem čtyř budov s více jak 130 byty nemohl běžně opatrný a obezřetný hospodářský subjekt rozumně dojít k závěru o tom, že takové plnění nepodléhá DPH, aniž by obdržel nebo se alespoň pokusil získat výslovná ujištění v tomto smyslu od příslušných vnitrostátních daňových orgánů [46].

70. V původním řízení nebyla vznesena žádná otázka ohledně porušení legitimních očekávání. Na zjištění Soudního dvora ve věci Salomie a Oltean ohledně běžně opatrného a obezřetného hospodářského subjektu, lze spíše nahlížet tak, že podporují tvrzení rumunské vlády a Komise, a nikoliv navrhovatele.

71. Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Salomie a Oltean se týkalo také otázky, zda směrnice o DPH brání vnitrostátním pravidlům zamítnout nárok na odpočet „pouze z toho důvodu“, že osoba povinná k dani nebyla identifikována pro účely DPH, když prováděla příslušná plnění. Identifikace pro účely DPH však není rozhodným prvkem v původním řízení [47].

72. Stejně tak věc Reisdorf [48] se liší od okolností v původním řízení.

73. V tomto případě byl osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet z toho důvodu, že předložila kopie různých faktur, a nikoliv originály [49]. V důsledku toho byla předmětem věci otázka, zda povinnost mít fakturu pro účely uplatnění nároku na odpočet, v té době stanovené čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém DPH: jednotný základ daně [50], umožňuje členským státům považovat za fakturu nejen původní, ale i jiné dokumenty, jako jsou kopie, duplikáty nebo fotokopie, a zda osobě povinné k dani, která již nemá originál faktury, může být umožněno prokázat nárok na odpočet daně jiným způsobem.

74. Následně z věci Reisdorf vyplývá, že osoby povinné k dani, které již nemají faktury, mohou předložit „jiné přesvědčivé důkazy“, že k plněním, u nichž je uplatňován odpočet, skutečně došlo [51]. Netýká se ale role znaleckých posudků v tomto řízení.

43 – Rozsudek ze dne 9. července 2015 (C-183/14, EU:C:2015:454).

44 – Rozsudek ze dne 5. prosince 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

45 – Rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 19 až 24).

46 – Rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 47 až 49).

47 – Rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 62 až 65).

48 – Rozsudek ze dne 5. prosince 1996 (C-85/95, EU:C:1996:466).

49 – Rozsudek ze dne 5. prosince 1996, Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, bod 9).

50 – Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

51 – Rozsudek ze dne 5. prosince 1996, Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, bod 29).

75. Co se týče judikatury Soudního dvora ve vztahu k nesplnění formálních požadavků týkajících se fakturace, Soudní dvůr potvrdil, že nárok na odpočet daně na vstupu zůstává nedotčen v případě různých vad vztahujících se k faktuře. Nicméně se jeví, že judikatura se v tomto kontextu úplně nevypořádala s neexistencí žádných faktur [52] nebo jiných vhodných dokumentů.

76. Například věc Uszodaépítő [53] se týkala změny obsahu faktur a předložení doplňkového prohlášení. Věc Polski Trawertyn [54] se týkala faktury vystavené před registrací a identifikací společnosti pro účely DPH, která byla vystavena na jména budoucích společníků této společnosti. Ve věci Idexx Laboratories Italia [55] se řešila situace, kdy osoba povinná k dani nezanesla do registru DPH některé faktury v souvislosti s režimem přenesené daňové povinnosti [56]. Věc Senatex se týkala opravy faktury [57].

77. Ve svém stanovisku ve věci Vámos [58] generální advokát N. Wahl poznamenal, že „[v]e věcech, v nichž Soudní dvůr odmítl formalistický přístup, bylo cílem zajistit, aby navzdory *menším procesním pochybením* osoby povinné k dani byly transakce zdaňovány v souladu s jejich objektivními charakteristikami. Členské státy nemohou penalizovat nedostatek striktního dodržení formálních požadavků způsobem, který by ohrožoval neutralitu systému, například odlišným zacházením s konkurenčními podniky, nebo který by zmařil účinky klíčových ustanovení směrnice o DPH“ [59].

78. Dále zdůrazňuji, že podle článku 242 směrnice o DPH musí každá osoba povinná k dani vést účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění daně a kontrole jejího uplatnění správcem daně. Článek 244 této směrnice vyžaduje, aby osoby povinné k dani zajistily, že jsou uchovány kopie faktur, které vystavily nebo které obdržely. Podle čl. 250 odst. 1 této směrnice musí každá osoba povinná k dani podat přiznání k DPH, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu daně dlužné státu [60].

79. Ve skutečnosti podle ustálené judikatury Soudního dvora není členským státům bráněno v tom, aby posuzovaly nevedení účetnictví jako daňový únik [61].

80. Ve věci v původním řízení vedlo nesplnění formálního požadavku, tedy požadavku na uchovávání faktur, k odepření nároku na odpočet z toho důvodu, že nedodržení má fakticky za následek nemožnost předložení jednoznačného důkazu o splnění věcných hmotněprávních požadavků [62]. Jedná se o neexistenci informací nezbytných k určení toho, že věcné hmotněprávní požadavky byly splněny,

52 – Připomínám, že rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614) se týkal situace, v níž osoba povinná k dani nebyla schopna předložit žádné vlastní faktury za účelem odpočtu DPH na vstupu, takže osoba povinná k dani chtěla předložit faktury jiných osob na svou podporu.

53 – Rozsudek ze dne 30. září 2010 (C-392/09, EU:C:2010:569).

54 – Rozsudek ze dne 1. března 2012 (C-280/10, EU:C:2012:107).

55 – Rozsudek ze dne 11. prosince 2014 (C-590/13, EU:C:2014:2429).

56 – Podotýkám, že na vydávání faktur a odpočet daně na vstupu v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti se vztahují samostatná pravidla, která nejsou ve věci v původním řízení relevantní. Viz např. rozsudky ze dne 6. února 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), a ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38). Viz rovněž stanovisko generální advokátky J. Kokott, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, body 81 a 82).

57 – Rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

58 – C-566/16, EU:C:2017:895, rozsudek nebyl dosud vydán.

59 – Stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve věci Vámos (C-566/16, EU:C:2017:895, bod 47). Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

60 – Stanovisko generálního advokáta N. Wahla, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:213, bod 32), rozsudek nebyl dosud vynesen.

61 – Viz rozsudek ze dne 5. října 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, bod 39 a citovaná judikatura). Viz také povinnost členských států vyplývající z čl. 4 odst. 3 SEU, článku čl. 325 SFEU a článků 2, 250 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH. Viz rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 47).

62 – Viz např. rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 42).

spíše než nevyhovění formálním požadavkům [63]. Nebo jak nedávno uvedl jeden generální advokát, je „zcela logické“ odmítnout nárok na odpočet daně v případě, že porušení takových požadavků „je tak velké, že znemožňuje nebo nadměrně ztěžuje kontrolu splnění věcných hmotněprávních podmínek nároku na odpočet“ [64].

81. Věc v původním řízení tak představuje jednu ze dvou výjimek, kdy převažuje podstata nad formou, přičemž druhou výjimkou je účast na daňovém podvodu [65].

82. Proto i když nelze vyloučit, že mohou nastat okolnosti, kdy věcné hmotněprávní podmínky pro odpočet daně na vstupu je možno zjistit prostřednictvím znaleckého posudku v případě neexistence faktur, což je otázkou, o níž rozhodne předkládající soud [66], dle mého názoru se však o takové okolnosti v původním řízení nejedná.

83. Judikatura podporuje argumenty předložené rumunskou vládou a Komisí v tom smyslu, že nedostatek minimální řádné péče navrhovatele při uchování příslušných faktur k odpočtu daně na vstupu je faktorem, k němuž je třeba přihlédnout [67]. Je tomu tak rovněž s ohledem na prodlení, přičemž Soudní dvůr rozhodl, že členské státy jsou oprávněny přijmout přiměřená časová omezení ohledně nároku na odpočet daně na vstupu v zájmu právní jistoty [68]. Skutečnosti v původním řízení se liší od skutečností v nedávném rozhodnutí Soudního dvora ve věci Volkswagen v několika aspektech, a to zejména vzhledem ke skutečnosti, že ve věci Volkswagen [69] nedošlo k žádnému nedostatku náležité péče ze strany žalobkyně a nebylo pochyb o tom, že žalobkyně měla nárok na odpočet daně na vstupu, přičemž její výši bylo možné vyčíslit pozdní fakturací [70]. Obdobně bylo rozhodnuto ve věci Biosafe [71], že je daň na vstupu odpočitatelná, jelikož osoba povinná k dani objektivně nemůže uplatnit svůj nárok na odpočet DPH před tím, než byla provedena úprava DPH jinou osobou povinnou k dani v dodavatelském řetězci.

84. Především z ničeho ve spise předloženém Soudnímu dvoru nevyplývá, že po uplynutí deseti let a neexistenci jakýchkoliv faktur nebo obdobných dokumentů, by znalecký posudek mohl přesně znovu zaznamenat každé příslušné plnění, u kterého je uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu.

85. Proto za okolností v původním řízení se zásady daňové neutrality nemůže platně dovolávat osoba povinná k dani, která může ohrozit fungování společného systému DPH tím, že nedodržuje povinnosti po určitou dobu vést záznamy, jak to vyžaduje směrnice o DPH [72].

63 – Viz například rozsudek ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 35 a citovaná judikatura). „Odepření nároku na odpočet je totiž spíše závislé na neexistenci informací nezbytných k určení toho, že věcné hmotněprávní požadavky byly splněny než na nevyhovění formálním požadavkům“.

64 – Stanovisko generálního advokáta P. Mengozziho ve věci Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:413, bod 39). Viz rovněž rozsudek ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 35 a citovaná judikatura).

65 – Stanovisko generálního advokáta H. Saugmandsgaard Øe, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, body 80 a 81). Viz rozsudek ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, body 43 až 46).

66 – Rozsudek ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 38).

67 – Např. rozsudky ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, body 47 a 51), a ze dne 12. dubna 2018, Biosafe–Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 43).

68 – Viz např. rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 33 a citovaná judikatura).

69 – Rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

70 – Jak bylo uvedeno ve stanovisku generálního advokáta C. Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 69), ve skutečnosti došlo ke zpoždění platby DPH.

71 – Rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe–Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

72 – Viz obdobně k vyloučení nároku na odpočet daně v souvislosti s daňovými úniky rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 58).

V. Závěry

86. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud v Alba Iulia, Rumunsko), takto:

„Za skutkového stavu v původním řízení musí být články 167, 168, 178 a 226 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která neuchovávala faktury dokládající její nárok na odpočet DPH týkající se dodání zboží nebo poskytnutí služeb, nemůže předložit důkazy týkající se uvedených transakcí na základě znaleckého posudku vypracovaného soudním znalcem ustanoveným předkládajícím soudem za účelem odhadu hodnoty stavebních materiálů a práce související s výstavbou budov, s přihlédnutím k tomu, že uplynula značná doba od okamžiku, kdy byly dotčené nové budovy předmětem zdanitelného plnění.“