



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

21. studenoga 2018.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 167., 168., 178. i 273. – Opseg prava na odbitak – Nepostojanje računâ – Provedba sudskog vještačenja – Teret dokazivanja prava na odbitak – Načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti”

U predmetu C-664/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji, Rumunjska), odlukom od 10. studenoga 2016., koju je Sud zaprimio 21. prosinca 2016., u postupku

**Lucrețiu Hadrian Vădan**

protiv

**Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba,**

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik sedmog vijeća, u svojstvu predsjednika četvrtog vijeća, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (izvjestitelj) i C. Vajda, suci,

nezavisni odvjetnik: E. Tanchev,

tajnik: I. Illéssy, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 31. siječnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za L. H. Vădana, M. Bejenaru-Dragoș, C. D. Cubleşan, C. A. Păun, T. V. Căpușan, D. Feldrihan i D. F. Pascu, *avocats*,
- za rumunjsku vladu, C.-R. Cantăr, O.-C. Ichim, E. Gane i C. M. Florescu, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, R. Lyal, G.-D. Balan i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 30. svibnja 2018.,

\* Jezik postupka: rumunjski

donosi sljedeću

### Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), a osobito njezinih članaka 167., 168., 178. i 273., kao i na tumačenje načelâ neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) i proporcionalnosti.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Lucrețiu Hadriana Vădana, s jedne strane, te Agencije Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Nacionalna agencija za poreznu upravu – Opća uprava za postupanje po žalbama, Rumunjska) i Direcției Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (Regionalna opća uprava za javne financije u Brașovu – Uprava za javne financije okruga Alba, Rumunjska), s druge strane, o odbijanju prava tužitelja iz glavnog postupka na odbitak PDV-a za robu i usluge koje je koristio za vlastite transakcije, zato što nije mogao podnijeti račune koji se odnose na tu robu i te usluge.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Glava X. Direktive o PDV-u naslovljena „Odbici” sadržava poglavlje 1. naslovljeno „Porijeklo i opseg prava na odbitak”, u kojemu se nalaze članci 167. do 172. Navedeni članak 167. određuje:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”
- 4 U skladu s člankom 168. te direktive:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

  - (a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”
- 5 Poglavlje 4. te glave X., pod naslovom „Pravila za korištenje prava na odbitak”, sastoji se od članka 178. do 183. Direktive o PDV-u. Navedeni članak 178. predviđa:

„Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

  - (a) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240.;

[...]”

6 Članak 179. te direktive navodi:

„Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno članku 178.

Države članice mogu zahtijevati da porezni obveznici koji obavljaju povremene transakcije određene člankom 12. koriste pravo odbitka samo u trenutku isporuke.”

7 Glava XI. navedene direktive naslovljena „Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici” sadržava poglavlje 2. naslovljeno „Identifikacija”, koje se sastoji od članaka 213. do 216. Navedenim člankom 213. stavkom 1. propisano je:

„Svaki porezni obveznik obavezan je prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika.

[...]”

8 Poglavlje 3. te glave XI., pod naslovom „Ispostavljanje računa”, sastoji se od članaka 217. do 240. Direktive o PDV-u. Njezin članak 220. predviđa:

„Svaki porezni obveznik mora osigurati da u sljedećim primjerima on sâm, njegov prodavatelj ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun izda račun za:

1. isporuku robe ili usluga drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik;

[...]”

9 U skladu s člankom 226. te direktive:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

1. datum izdavanja računa;
2. redni broj koji na temelju jedne ili više serija jedinstveno identificira račun,
3. identifikacijski broj za PDV iz članka 214. pod kojim porezni obveznik isporučuje robu ili usluge;
4. identifikacijski broj za PDV kupca sukladno članku 214. pod kojim kupac prima robu ili usluge za koje je dužan plaćati PDV ili prima robu sukladno članku 138.;
5. puno ime i adres[a] poreznog obveznika i kupca;
6. količin[a] i narav isporučene robe ili opseg i vrst[a] pruženih usluga,
7. datum na koji je obavljena isporuka robe ili dovršena usluga ili datum na koji je obavljena isplata iz točke 4. i 5. članka 220., ako se taj datum može odrediti te ako se razlikuje od datuma izdavanja računa,
8. porezna stopa za svaki stupanj ili izuzeće, cijena jedinice bez PDV-a i bilo kakvi popusti ili sniženja ako nisu uključeni u cijenu jedinice;
9. primijenjena stopa PDV-a,

10. iznos PDV-a koji se plaća osim tamo gdje se primjenjuje poseban dogovor prema kojem je [posebno uređenje prema kojem je] sukladno ovoj Direktivi taj podatak isključen;

[...]"

- 10 Poglavlje 4. navedene glave XI. naslovljeno „Knjigovodstvo” sadržava članke 241. do 249. navedene direktive. Njegov članak 242. glasi:

„Svaki porezni obveznik mora dovoljno detaljno voditi knjige kako bi se mogao primijeniti PDV, te kako bi njegovu primjenu mogla provjeriti porezna nadležna tijela.”

- 11 U skladu s člankom 244. Direktive o PDV-u:

„Svaki porezni obveznik mora osigurati pohranu kopija računa koje je sam izdao, ili koje su izdali njegovi kupci, ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun, te svih računa koje je primio.”

- 12 Članak 250. te direktive, koji se nalazi u poglavlju 5. iste glave XI. koje se odnosi na prijave, u stavku 1. predviđa:

„Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izračun poreza za koji je nastala obveza obračuna i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvrđivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije.”

- 13 U poglavlju 7. glave XI. navedene direktive njezin članak 273. propisuje:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

### ***Rumunjsko pravo***

- 14 Članak 127. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o uspostavi Poreznog zakonika, *Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.; u daljnjem tekstu: Porezni zakonik) propisuje:

„(1) Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku aktivnost iz stavka 2. na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti.

(2) U smislu ove glave, gospodarske aktivnosti su aktivnosti proizvođača, trgovca ili pružatelja usluga, uključujući rudarske i poljoprivredne aktivnosti te aktivnosti samostalnih ili s njima izjednačenih zanimanja. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda od nje na kontinuiranoj osnovi posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.

[...]"

- 15 Članak 145. tog zakonika navodi:

„(1) Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza.

(2) Svaki porezni obveznik ima pravo odbiti porez u vezi s kupnjama ako se one koriste za sljedeće transakcije:

(a) oporezive transakcije;

[...]"

16 U skladu s člankom 146. navedenog zakonika:

„(1) Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora ispuniti sljedeće pretpostavke:

(a) za dugovani ili plaćeni porez, koji se odnosi na robu koja mu je isporučena ili mu je morala biti isporučena ili za usluge koje su mu isporučene ili su morale biti isporučene, mora imati račun izdan u skladu s odredbama članka 155.;

[...]"

17 Točka 46. Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (Vladina odluka br. 44/2004 o odobravanju detaljnih pravila za provedbu Zakona br. 571/2003 o Poreznom zakoniku, *Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 112 od 6. veljače 2004.) u glavi VI. na datum 1. siječnja 2007. predviđala je:

„(1) Opravdanje za odbitak poreza može postojati jedino na temelju izvornika dokumenata predviđenih člankom 146. stavkom 1. Poreznog zakonika ili na temelju drugih dokumenata koji sadržavaju barem podatke iz članka 155. stavka 5. Poreznog zakonika, uz iznimku pojednostavljenih računa iz točke 78. U slučaju gubitka, krađe ili uništenja izvornika popratnog dokumenta korisnik prava na odbitak mora tražiti od dobavljača/pružatelja usluge izdavanje kopije računa na kojoj mora biti navedeno da je ona zamjena za izvornik računa.

[...]"

### Glavni postupak i prethodna pitanja

18 Rumunjski državljanin L. H. Vădan u razdoblju od 6. lipnja 2006. do 8. rujna 2008. dovršio je projekt izgradnje stambenog kompleksa koji se sastojao od 16 jednoobiteljskih kuća i stambenih zgrada s 90 stanova. Osim toga, u tom je razdoblju bio vlasnik nekoliko zemljišta za koja je izdano upravno odobrenje za izgradnju obiteljskih kuća.

19 L. H. Vădan izvršio je 29 nekretninskih transakcija tijekom 2006. i 70 nekretninskih transakcija od 2007. do 2009. godine. Također prodao je građevinska zemljišta u razdoblju od 2008. do 2009. Ukupan iznos svih transakcija bio je 19 234 596 rumunjskih leua (oko 4 104 163 eura).

20 Budući da je promet tužitelja iz glavnog postupka u lipnju 2006. premašio zakonski prag za izuzeće od PDV-a, porezna tijela smatrala su da je on porezni obveznik PDV-a te da se stoga od 1. kolovoza 2006. trebao registrirati kao takav.

21 Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (Opća uprava za javne financije u Albi, Rumunjska) poreznim rješenjem br. 59/28.01.2011 teretila je L. H. Vădana za iznos od 3 071 069 leua (oko 655 286 eura) na osnovi PDV-a za razdoblje od 1. kolovoza 2006. do 31. prosinca 2009. kao i za iznos od 2 476 864 leua (oko 528 498 eura) na osnovi zateznih kamata te 460 660 leua (oko 98 292 eura) penala zato što se nije registrirao za potrebe PDV-a i nije podnio prijavu poreza poreznim tijelima. Ukupan iznos za naplatu bio je 6 008 593 leua (oko 1 282 077 eura).

- 22 L. H. Vădan osporavao je iznos tog razreza pred upravnim tijelima koja su odlukom od 19. kolovoza 2011. djelomično prihvatila njegove zahtjeve određivši ukupan iznos razreza na 5 735 741 leu (1 223 858 eura), od čega 2 909 546 leua (620 821 euro) na osnovi PDV-a, 2 389 763 leua (509 913 eura) na osnovi zateznih kamata te 436 432 leua (93 123 eura) na osnovi penala.
- 23 L. H. Vădan podnio je tužbu pred Curteom de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji, Rumunjska) kojom je tražio poništenje navedenog rješenja i odluke od 19. kolovoza 2011.
- 24 U tom pogledu istaknuo je da nije bio obvezan registrirati se kao porezni obveznik PDV-a niti voditi bilo kakav registar s obzirom na to da je taj porez već platio prilikom stjecanja i da nikad nije naplatio porez od svojih kupaca.
- 25 Curtea de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji) presudom br. 42/2013 odbacila je sve zahtjeve tužitelja iz glavnog postupka.
- 26 Presudom od 3. prosinca 2014. Înalta Curte de Casație și Justiție (Visoki kasacijski sud, Rumunjska) ukinuo je presudu Curtee de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji) zbog toga što je pogrešno odbila primijeniti pravo na odbitak PDV-a poreznog obveznika te joj vratio predmet na ponovno suđenje.
- 27 Înalta Curte de Casație și Justiție (Visoki kasacijski sud) smatrao je da je žalbeni sud, nakon što je naveo da je L. H. Vădan imao pravo na odbitak na temelju činjenice da se dobrovoljno registrirao za potrebe PDV-a, pogrešno smatrao da se on ne može pozvati na pojedine dokumente, u ovom slučaju zaključke dvaju vještačenja, zato što nije podnio izvornike dokumenata koji se odnose na kupnju robe i usluga u vezi s prodanim građevinama, iako je u svojoj tužbi podnesenoj tom sudu istaknuo da nije u mogućnosti podnijeti te dokumente.
- 28 Žalbenom sudu prigovorio je i da nije ocijenio može li se pravo na odbitak od PDV-a utvrditi pomoću drugih dokumenata osim izvornika računa „kako bi se primijenilo načelo da je bitno to da je gospodarska transakcija stvarno izvršena i kako bi se izbjegla prekomjerna formalnost”. U tom pogledu, istaknuo je da su dokumenti koji se odnose na usluge koje su isporučili i radove koje su obavili graditelji predmetnih nekretnina također relevantni.
- 29 Curtea de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji) navodi da je, nakon donošenja presude u žalbenom postupku, L. H. Vădan sudu podnio dopis od 15. veljače 2008. upućen Cameri Notarilor Publici București (Javnobilježnička komora u Bukureštu, Rumunjska) u kojemu je Nacionalna agencija za poreznu upravu tumačila odredbe Poreznog zakonika na način da se primjenjuju na fizičke osobe koje nisu registrirane za potrebe PDV-a i koje su, počevši od 1. siječnja 2008., prodale nove građevine, njihove dijelove ili građevinska zemljišta. U tom pogledu L. H. Vădan tvrdi da se u razdoblju od 2006. do 2008. godine nijedna fizička osoba nije mogla registrirati kao porezni obveznik PDV-a te da, štoviše, nije bio obvezan podnijeti račune s obzirom na to da je nepostojanje računa nadoknadio podnošenjem blagajničkih računa koji su danas nečitljivi zbog loše kvalitete korištene tinte.
- 30 U odluci kojom se upućuje prethodno pitanje Curtea de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji) navodi da se predmet koji se vodi pred njom odnosi na pitanje ima li građevinski poduzetnik – koji pred nadležnim poreznim tijelom nije obavio prethodne radnje i koji se nije, iako je to bio obvezan učiniti, registrirao kao porezni obveznik PDV-a te nije vodio računovodstvenu evidenciju – pravo na odbitak od PDV-a u odnosu na sredstva uložena u izgradnju prodanih objekata, u situaciji u kojoj su, zbog nemogućnosti podnošenja poreznih računa, ostali podneseni dokumenti nečitljivi i posljedično nedostatni za potrebe utvrđivanja opsega prava na odbitak.
- 31 Pozivajući se na presudu Suda od 9. srpnja 2015., *Salomie i Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), taj se sud pita je li primjena načela neutralnosti PDV-a takva da omogućuje ostvarivanje prava na odbitak kada, u okolnostima poput onih u glavnom postupku u kojima, među ostalim, izdavanje računa

namijenjenih fizičkim osobama u to vrijeme nije bilo obvezno, porezni obveznik nije u mogućnosti podnijeti račune te protivi li se načelu proporcionalnosti mjera koja dovodi do ograničenja prava na odbitak PDV-a u tim okolnostima.

32 Ako bi se ta načela tumačilo na način da poreznom obvezniku omogućuju ostvarenje prava na odbitak PDV-a a da pritom taj porezni obveznik nije u mogućnosti podnijeti račune u tu svrhu, Curtea de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji) pita može li se takvo pravo odobriti neizravnom procjenom, u ovom slučaju, sudskim vještačenjem koje bi ona naložila i kojim bi se od vještaka tražilo da procijeni iznos PDV-a koji se može odbiti na temelju količine obavljenih radova ili radne snage koju je utrošio navedeni porezni obveznik, potrebnih za izgradnju prodanih objekata.

33 S obzirom na sve te elemente Curtea de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji) odlučila je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Mogu li se [Direktiva o PDV-u] općenito, a osobito njezini članci 167., 168., 178., 179. i 273., kao i načela proporcionalnosti i neutralnosti tumačiti na način da dopuštaju poreznom obvezniku koji ispunjava materijalne uvjete za odbitak PDV-a da se koristi svojim pravom na odbitak kada, u posebnom kontekstu kao što je onaj iz glavnog postupka, navedeni porezni obveznik ne može podnijeti dokaz o iznosima koji su prethodno plaćeni za isporuku robe i usluga podnošenjem poreznih računa?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, mogu li se Direktiva [o PDV-u] kao i načela proporcionalnosti i neutralnosti tumačiti na način da je neizravna procjena (sudskim vještačenjem), koju je proveo neovisni vještak na temelju količine utrošenog rada/radne snage za izgradnju objekata kao što proizlazi iz vještačenja, dopustiva i primjerena mjera za utvrđivanje opsega prava na odbitak kada su isporuku robe (građevinski materijal) i isporuku usluga (radna snaga potrebna za izgradnju objekata) izvršili porezni obveznici PDV-a?”

### **O prethodnim pitanjima**

34 Valja podsjetiti da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, Sud nadležan tumačiti pravo Unije samo u odnosu na njegovu primjenu u novoj državi članici od datuma njezina pristupanja Europskoj uniji (rješenje od 11. svibnja 2017., Exmitiani, C-286/16, neobjavljeno, EU:C:2017:368, t. 12.).

35 Stoga je u glavnom postupku Sud nadležan za davanje odgovora na pitanja koja mu je postavio sud koji je uputio zahtjev samo u mjeri u kojoj se ona odnose na transakcije koje podliježu PDV-u izvršene nakon 1. siječnja 2007., datuma pristupanja Rumunjske Uniji.

36 Svojim dvama pitanjima koja valja razmotriti zajedno sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li Direktivu o PDV-u, a osobito njezine članke 167. i 168., članak 178. točku (a) i članak 179. kao i načela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti tumačiti na način da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, porezni obveznik koji nije u mogućnosti podnijeti dokaz o iznosu plaćenog pretporeza podnošenjem računa ili bilo kojeg drugog dokumenta može ostvarivati pravo na odbitak PDV-a samo na temelju procjene vještačenjem koju je naložio nacionalni sud.

37 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo na odbitak temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a koje se u načelu ne može ograničiti i može se odmah izvršavati za sve poreze koji se primjenjuju na ulazne transakcije (presuda od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 56. i navedena sudska praksa).

- 38 Svrha je tog režima u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči savršenu neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili ciljevi ili rezultati tih aktivnosti, pod uvjetom da su same te aktivnosti podvrgnute PDV-u (presuda od 9. srpnja 2015., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 57. i navedena sudska praksa).
- 39 U skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti. Materijalni uvjeti potrebni za nastanak tog prava navedeni su u članku 168. točki (a) te direktive. Stoga je za ostvarivanje navedenog prava, s jedne strane, potrebno da zainteresirana osoba bude porezni obveznik u smislu navedene direktive te, s druge strane, da robu i usluge na kojima temelji to pravo porezni obveznik koristi u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija i da ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik (presuda od 15. rujna 2016., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 28. i navedena sudska praksa).
- 40 Što se tiče formalnih uvjeta za pravo na odbitak, iz članka 178. točke (a) Direktive 2006/112 proizlazi da je ostvarivanje tog prava uvjetovano imanjem računa izdanog u skladu s člankom 226. te direktive (presuda od 15. rujna 2016., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 29. i navedena sudska praksa).
- 41 Sud je presudio da temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima. Slijedom toga, ako porezna uprava raspolaže svim podacima za provjeru toga da su materijalni uvjeti u vezi s tim pravom ispunjeni, ona ne može odbiti pravo na odbitak PDV-a samo zato što račun ne ispunjava uvjete iz članka 226. točaka 6. i 7. Direktive o PDV-u (presuda od 15. rujna 2016., *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 42. i 43.).
- 42 Dakle, stroga primjena formalnog zahtjeva za podnošenje računa protivna je načelima neutralnosti i proporcionalnosti time što na neproporcionalan način sprečava poreznog obveznika da uživa poreznu neutralnost svojih transakcija.
- 43 Međutim, porezni obveznik koji zahtijeva odbitak PDV-a mora dokazati da je ispunio uvjete propisane za korištenje tim odbitkom (presuda od 15. rujna 2016., *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 46. i navedena sudska praksa).
- 44 Porezni obveznik stoga je obvezan podnijeti objektivne dokaze da su mu porezni obveznici prethodno stvarno isporučili robu i usluge za potrebe njegovih vlastitih transakcija koje podliježu PDV-a i za koje je PDV stvarno platio.
- 45 Ti dokazi među ostalim mogu obuhvaćati dokumente koji se nalaze u posjedu dobavljača ili pružatelja usluga od kojih je porezni obveznik kupio robu ili usluge za koje je platio PDV. Procjena vještačenjem koju nalaže nacionalni sud po potrebi može nadopuniti navedene dokaze ili povećati njihovu vjerodostojnost, ali ih ne može zamijeniti.
- 46 U ovom slučaju, iz navoda koji se nalaze u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je, zbog toga što nije mogao podnijeti račune, L. H. Vădan podnio druge dokumente koji su, međutim, nečitljivi i, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, nedostatni za utvrđenje postojanja i opsega prava na odbitak.
- 47 Što se tiče dokaza sudskim vještačenjem poput onoga iz glavnog postupka, taj sud ističe da je zadaća stručnjaka procijeniti iznos PDV-a koji se može odbiti na osnovi količine obavljenih radova ili radne snage koju je utrošio navedeni porezni obveznik, potrebnih za izgradnju prodanih objekata. U tom pogledu ipak valja utvrditi da se takvim vještačenjem ne bi moglo dokazati da je L. H. Vădan stvarno platio taj porez za ulazne transakcije u svrhu izgradnje tih objekata.



- 48 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti na način da Direktivu o PDV-u, a osobito njezine članke 167. i 168., članak 178. točku (a) i članak 179. kao i načela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti treba tumačiti na način da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, porezni obveznik koji nije u mogućnosti podnijeti dokaz o iznosu plaćenog pretporeza podnošenjem računa ili bilo kojeg drugog dokumenta ne može ostvariti pravo na odbitak PDV-a samo na temelju procjene vještačenjem koju je naložio nacionalni sud.

### **Troškovi**

- 49 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

**Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, a osobito njezine članke 167. i 168., članak 178. točku (a) i članak 179. kao i načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV-a) i proporcionalnosti treba tumačiti na način da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, porezni obveznik koji nije u mogućnosti podnijeti dokaz o iznosu plaćenog pretporeza podnošenjem računa ili bilo kojeg drugog dokumenta nema pravo na odbitak PDV-a samo na temelju procjene vještačenjem koju je naložio nacionalni sud.**

Potpisi