

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

13. veljače 2014. (*)

„Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitak pretporeza – Pružene usluge – Nadzor – Dobavljač koji ne raspolaže potrebnim sredstvima – Pojam utaje poreza – Obveza utvrđivanja utaje poreza po službenoj dužnosti – Zahtjev stvarnog pružanja usluge – Obveza dovoljno detaljnog vođenja knjiga – Spor – Zabrana sucu da kazneno odredi utaju poreza i da tužitelja stavi u nepovoljniji položaj“

U predmetu C-18/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Administrativen sad Sofia-grad (Bugarska), odlukom od 11. prosinca 2012., koju je Sud zaprimio 14. siječnja 2013., u postupku

Maks Pen EOOD

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i današnje osiguritelna praksa“ Sofia, prijašnji Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljanje na izpolnenieto“ Sofia,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, G. Arestis i J.-C. Bonichot (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i današnje osiguritelna praksa“ Sofia, prijašnji Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljanje na izpolnenieto“ Sofia, A. Georgiev, u svojstvu agenta,
- za bugarsku vladu, E. Petranova i D. Drambozova, u svojstvu agenata,
- za grčku vladu, K. Paraskevopoulou i M. Vergou, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, C. Soulay i D. Roussanov, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlučiti bez njezinog mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 63., članka 178. stavka 1. točke (a), članka 226. stavka 1. pod 6. i članka 242. i 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28.

studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Maks Pena EOOD (u daljnjem tekstu: Maks Pen) i Direktor na Direkcija „Obžalvane i današnje osiguritelna praksa“ Sofia, prijašnji Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljanje na izpolnenieto“ Sofia (ravnatelj uprave „Pritužbe i upravljanje izvršenjima“ za grad Sofiju pri glavnoj upravi državne agencije za naplatu poreza), povodom odbijanja prava na odbitak u obliku smanjenja poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji se odnosi na račune što su ih izdali određeni Maks Penovi dobavljači.

Prani okvir

Pravo Unije

3 Sukladno odredbama članka 62. Direktive 2006/112:

„Za potrebe ove Direktive:

1) „oporezivi događaj“ znači događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna PDV-a;

2) „obveza obračuna PDV-a nastaje kad porezna vlast ima pravo po zakonu, u danom trenutku, tražiti plaćanje poreza od osobe koja je odgovorna za njezino plaćanje, čak i u slučaju kad je vrijeme plaćanja odgođeno.“

4 Članak 63. te direktive određuje:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.“

5 Članak 167. navedene direktive glasi:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.“

6 Članak 168. iste direktive propisuje:

„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:

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

[...]“

7 Sukladno odredbama članka 178. Direktive 2006/112:

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

?) 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.;

[...]“

8 Članak 220. pod 1. Direktive 2006/112, koji se nalazi u poglavlju 3. pod nazivom „Ispostavljanje računa“ u okviru glave XI. te direktive, propisuje da svaki porezni obveznik mora

osigurati da on sam, njegov prodavatelj ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun izdaje račun za isporuku robe ili usluga drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik.

9 Članak 226. Direktive 2006/112 nabraja jedine podatke koji se, ne dovodeći u pitanje njezine posebne odredbe, moraju pojaviti u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s odredbama članka 220. i 221. te direktive.

10 Članak 242. navedene direktive glasi kako slijedi:

„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 Članak 273. te direktive glasi:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje 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 podstavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.“

Bugarsko pravo

12 Sukladno članku 70. stavku 5. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), PDV koji je nepropisno zaračunat ne može se odbiti.

13 Članak 12. Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u, pod nazivom „Datum nastanka oporezivog događaja u slučaju isporuke robe ili usluga“, u verziji mjerodavnoj za glavni postupak u stavku 1. propisuje:

„[...] U smislu zakona smatrat će se da je usluga pružena onda kad se ispune uvjeti za priznanje prihoda koji proizlazi iz te usluge, sukladno zakonu o računovodstvu i primjenjivim računovodstvenim pravilima.“

14 Sukladno odredbama članka 160. stavaka 1., 2. i 5. Zakonika o poreznom postupku i socijalnim osiguranjima (Danačnoosiguritelnen procesualen kodeks):

„1. Sud donosi odluku o meritumu predmeta i može u cijelosti ili djelomično poništiti dopunsko rješenje, izmijeniti ga ili odbiti tužbu.

2. Sud ocjenjuje je li dopunsko rješenje usklađeno sa zakonom i osnovano, provjeravajući je li ga izdalo nadležno tijelo u propisanom obliku, uvažavajući pritom formalnopravne i materijalnopravne odredbe.

[...]

5. Dopunsko rješenje ne može se izmijeniti sudskom odlukom na trošak tužitelja.“

15 ?lanak 17. stavak 1. Zakona o parni?nom postupku (Graždanskija procesualen kodeks) glasi:

„Sud donosi odluku o svim pitanjima koja su mjerodavna za rješenje spora, osim o pitanju je li po?injen prekršaj.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

16 Maks Pen bugarsko je trgova?ko društvo ?ija je djelatnost trgovina na veliko uredskim i promidžbenim materijalom.

17 Porezni nadzor koji je nad tim društvom izvršen za porezno razdoblje izme?u 1. sije?nja 2007. i 30. travnja 2009. naveo je nadležna porezna tijela na pitanje o osnovanosti odbitka PDV?a provedenog na temelju poreza nazna?enog na ra?unima sedmero njegovih dobavlja?a.

18 Na temelju obavijesti koje su od njih zatražene tijekom postupka nadzora, za odre?ene dobavlja?e i njihove podugovaratelje nije bilo mogu?e utvrditi da su raspolagali sredstvima potrebnima za osiguranje isporuke usluga za koje su ispostavljeni ra?uni. Smatraju?i da transakcije odre?enih podugovaratelja nisu bile stvarno izvršene ili da ih nisu izvršili dobavlja?i navedeni na ra?unima, nadležna porezna tijela donijela su dopunsko porezno rješenje kojim je dovedeno u pitanje pravo na odbitak PDV?a iskazano na ra?unima tih sedmero poduzetnika.

19 Maks Pen osporavao je to dopunsko rješenje pred Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ Sofia, a zatim i pred sudom koji je uputio zahtjev, tvrde?i da posjeduje ra?une i urednu ugovornu dokumentaciju, da su ra?uni bili pla?eni posredstvom banke i zabilježeni u financijskim izvješ?ima dobavlja?a, da su ti dobavlja?i prijavili PDV koji se odnosi na predmetne ra?une, da je podnesen dokaz da su te usluge stvarno isporu?ene i da, me?u ostalim, nije bilo osporeno da je upravo Maks Pen izvršio daljnje isporuke robe nakon tih isporuka.

20 Nadležna porezna tijela tvrdila su da posjedovanje urednih ra?una nije dovoljno da bi se ostvarilo pravo na odbitak, da privatni dokumenti koje su doti?ni dobavlja?i podnijeli u prilog ra?unima nisu bili pouzdanog datuma i da nisu imali ikakvu dokaznu snagu te da podugovaratelji nisu prijavili ni radnike koje su zaposlili, a ni isporu?ene usluge. Nadležna porezna tijela podnijela su nove dokaze sudu koji je uputio zahtjev, dovode?i, s jedne strane, u pitanje valjanost potpisa zastupnika dvaju dobavlja?a te isti?u?i, s druge strane, da jedan od njih nije prikazao ra?une jednog od svojih podugovaratelja ni u svojim ra?unovodstvenim dokumentima ni u poreznim prijavama. Ako su nadležna porezna tijela priznala da su usluge za koje je ispostavljen ra?un bile isporu?ene Maks Penu, nisu ih mogli isporu?iti dobavlja?i nazna?eni na tim ra?unima.

21 U tim je okolnostima Administrativen sad Sofia?grad odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li 'utajom poreza' u svrhu primjene prava na odbitak PDV?a u pravu Unije smatrati ?injeni?ne okolnosti u kojima dobavlja? naveden na ra?unu ili njegov podugovaratelj ne raspolažu potrebnim osobljem, materijalom ni imovinom za pružanje usluge, u kojima troškovi stvarne isporuke usluge nisu dokumentirani ni zabilježeni u ra?unovodstvu dobavlja?a i u kojima su dokumenti – ugovor i zapisnik o primopredaji, sastavljeni i podneseni kao dokaz uzajamnog pružanja i izvršenja usluge temeljem koje je izdan ra?un i korišteno pravo na odbitak poreza – lažni kada je rije? o identitetu osoba koje su ih potpisale kao dobavlja?i?

2. Proizlazi li iz obveze da u slu?aju utaje poreza odbije pravo na odbitak poreza, koja za suca proizlazi iz prava Unije i sudske prakse Suda, [...] i za nacionalnog suca obveza da u okolnostima

kao što su one u ovom slučaju po službenoj dužnosti nadzire radi li se o utaji poreza – uzimaju li u obzir obveze koje za njega proizlaze iz nacionalnog prava da donese odluku o meritumu spora, da poštuje zabranu stavljanja tužitelja u nepovoljniji položaj i na njela prava na obranu i pravne sigurnosti te da po službenoj dužnosti primjenjuje mjerodavna pravna pravila – ispituju li pritom nove činjenice koje su pred njega prvi put iznesene kao i sve dokaze, a posebice one koji se odnose na prividne transakcije i dokumente lažnog ili netočnog sadržaja?

3. Uzimaju li u obzir obvezu suda da u slučaju porezne utaje odbije pravo na odbitak PDV-a, zahtijeva li članak 178. stavak 1. točka (a) Direktive 2006/12 da ostvarenje prava na odbitak bude uvjetovano činjenicom da je isporuku stvarno izvršio dobavljač naveden na računu ili njegov podugovaratelj?

4. Uključuje li zahtjev iz članak 242. Direktive 2006/112 [...], kojim je propisana obveza dovoljno detaljnog vođenja knjiga kako bi se omogućila provjera prava na odbitak, poštovanje odgovarajućih računovodstvenih propisa države članice kojima je predviđeno poštovanje međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s pravom Unije, ili pak samo podrazumijeva obvezu vođenja računovodstvenih dokumenata koji se odnose na PDV propisanih navedenom direktivom, i to računa, prijava i rekapitulacijskih izvješća?

U slučaju da je ispravna druga pretpostavka:

Proizlazi li iz zahtjeva iz članak 226. stavka 1. pod 6. Direktive 2006/112 [...], da računici moraju sadržavati podatak o 'opsegu i naravi pruženih usluga', to da računici ili dokumenti koji su s njima u vezi sastavljeni moraju u slučaju isporuke usluga sadržavati informacije o stvarnom pružanju usluge, odnosno objektivne činjenice koje je moguće provjeriti i kojima se dokazuje da je odgovarajuća usluga bila pružena, i to od strane dobavljača navedenog na računu?

5. Dopušta li zahtjev iz članak 242. Direktive 2006/112, kojim je propisana obveza dovoljno detaljnog vođenja knjiga kako bi se omogućila provjera prava na odbitak, tumačen u vezi s člancima 63. i 273. te direktive [...], nacionalnu odredbu na temelju koje se smatra da je usluga pružena onda kad se ispune uvjeti za priznanje prihoda koji proizlazi iz te usluge sukladno mjerodavnim propisima o računovodstvu, koja propisuje poštovanje međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s pravom Unije i poštovanje na njela računovodstvenog dokaza gospodarskih transakcija, prvenstva sadržaja nad oblikom i usporedivosti prihoda i rashoda?"

O prethodnim pitanjima

Prvo i treće pitanje

22 Svojim prvim i trećim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2006/112 tumačiti na način da se protivi tomu da porezni obveznik odbije PDV naveden na računu koji je izdao dobavljač u slučaju kad se pokaže da, iako je bila pružena, uslugu nije stvarno izvršio taj dobavljač ili njegov podugovaratelj zato što nisu raspolagali potrebnim osobljem, materijalom ni imovinom, zato što troškovi njihove usluge nisu dokazani u njihovom računovodstvu i zato što se identitet osoba koje su potpisale određene dokumente kao dobavljači pokazao netočnim.

23 Valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji moraju platiti ili koji su platili za primljenu robu i usluge predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije (vidjeti presudu od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

24 Sud je u tom pogledu ponovno presudio da pravo na odbitak iz članka 167. i onih koji ga slijede u Direktivi 2006/112 čini sastavni dio mehanizma PDV-a i da se ono u načelu ne može ograničiti. Preciznije, to se pravo neposredno ostvaruje za sve poreze koji se odnose na ulazne transakcije (vidjeti gore navedenu presudu Bonik, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

25 Među ostalim, iz teksta članka 168. točke (a) Direktive 2006/112 proizlazi da je za ostvarivanje prava na odbitak, s jedne strane, potrebno da zainteresirana osoba bude porezni obveznik u smislu te direktive te, s druge strane, da robu i usluge na kojima temelji to pravo porezni obveznik koristi za potrebe svojih vlastitih izlaznih oporezivih transakcija i da ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik (vidjeti gore navedenu presudu Bonik, t. 29. i navedenu sudsku praksu). Ako su, dakle, ti uvjeti ispunjeni, ostvarivanje prava na odbitak u načelu se ne može odbiti.

26 Zbog toga valja podsjetiti da je upravo borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlorabe cilj koji se priznaje i potiče Direktivom 2006/112. Sud je u tom pogledu presudio da se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu prijevare ili zlorabe. Stoga je na nacionalnim tijelima i sudovima da odbiju ostvarivanje prava na odbitak nekog subjekta ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se potonji na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zlorabe (vidjeti gore navedenu presudu Bonik, t. 35. do 37. i navedenu sudsku praksu).

27 Ako je o tome riječ kad porez utaji sam porezni obveznik, jednak je slučaj kada je porezni obveznik znao ili je trebao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja čini dio utaje PDV-a. Stoga ga se za potrebe Direktive 2006/112 mora smatrati sudionikom u toj utaji, neovisno o tome izvlači li ili ne izvlači korist iz ponovne prodaje robe ili iz korištenja usluga u okviru oporezovanih izlaznih transakcija (vidjeti gore navedenu presudu Bonik, t. 38. i 39. i navedenu sudsku praksu).

28 Poreznom obvezniku na taj se način može odbiti ostvarivanje prava na odbitak samo ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da je porezni obveznik kojemu su bile isporučene ili pružene roba ili usluge koje mu služe kao temelj za ostvarivanje prava na odbitak znao ili da je trebao znati da je stjecanjem tih roba ili usluga sudjelovao u transakciji koja je povezana s utajom PDV-a, a koju je počinio dobavljač ili neki drugi subjekt koji je sudjelovao u ulaznim ili izlaznim transakcijama u lancu tih isporuka ili pruženih usluga (vidjeti gore navedenu presudu Bonik, t. 40. i navedenu sudsku praksu).

29 Budući da odbijanje prava na odbitak predstavlja iznimku u primjeni temeljnog načela koje to pravo sačinjava, nadležna porezna tijela dužna su po pravnim standardima utvrditi da postoje objektivni dokazi na koje se odnosi prethodna točka ove presude. Na nacionalnim je sudovima potom da provjere jesu li dotična nadležna porezna tijela utvrdila postojanje takvih objektivnih dokaza (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Bonik, t. 43. i 44.).

30 U tom smislu valja podsjetiti da Sud nije nadležan za provjeru ni za ocjenu činjeničnih okolnosti glavnog postupka u okviru postupka pokrenutog na temelju članka 267. UFEU-a. U glavnom je postupku stoga sud koji je uputio zahtjev dužan izvršiti opću ocjenu svih dokaza i činjeničnih okolnosti u skladu s dokaznim pravilima nacionalnog prava kako bi na temelju objektivnih dokaza koje su podnijela nadležna porezna tijela utvrdio je li Maks Pen znao ili je trebao znati da je transakcija na koju se poziva radi ostvarivanja prava na odbitak bila uključena u utaju koju su počinili njegovi dobavljači.

31 U tom pogledu okolnost da u glavnom postupku uslugu koja je pružena Maksu Pen nije stvarno izvršio dobavljač naveden na račun ili njegov podugovaratelj, među ostalim zato što nisu raspolagali potrebnim osobljem, materijalom ni imovinom, odnosno zato što troškovi njihove

usluge nisu bili dokazani u njihovom ra?unovodstvu ili zato što se identitet osoba koje su kao dobavlja?i potpisale odre?ene dokumente pokazao neto?nim, ne bi sama po sebi bila dovoljna da se isklju?i pravo na odbitak na koje se pozvao Maks Pen.

32 U tim okolnostima na prvo i tre?e postavljeno pitanje valja odgovoriti da Direktivu 2006/112 treba tuma?iti na na?in da se protivi tomu da porezni obveznik odbije PDV naveden na ra?unima koje je izdao dobavlja? u slu?aju kad se pokaže da uslugu, iako je bila pružena, nije stvarno izvršio taj dobavlja? ili njegov podugovaratelj zato što nisu raspolagali potrebnim osobljem, materijalom ni imovinom, zato što troškovi njihove usluge nisu dokazani u njihovom ra?unovodstvu i zato što se identitet osoba koje su potpisale odre?ene dokumente kao dobavlja?i pokazao neto?nim, ako se ispune dva uvjeta – da te ?injenice predstavljaju prijevarno ponašanje i da se na temelju objektivnih dokaza koje su podnijela nadležna porezna tijela dokaže da je porezni obveznik znao ili da je trebao znati da je transakcija na koju se poziva radi ostvarivanja prava na odbitak bila povezana s tom utajom, što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

Drugo pitanje

33 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita zahtijeva li pravo Unije od njega da po službenoj dužnosti nadzire radi li se o utaji poreza u okolnostima kakve su u glavnom postupku, na temelju svih dokaza i novih ?injenica na koje su se nadležna porezna tijela pred njime prvi put pozvala, iako bi provo?enjem tog ispitivanja prekršio obveze koje za njega proizlaze iz mjerodavnog nacionalnog prava.

34 Kao što je navedeno u to?ki 26. ove presude, pravo Unije od nacionalnih tijela i sudova zahtijeva da odbiju ostvarivanje prava na odbitak ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se neki subjekt na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zloporabe. Me?utim, ?ak i ako se stranke ne pozovu na pravo Unije, nacionalni sudac mora se po službenoj dužnosti pozivati na pravna sredstva koja proizlaze iz pravno obvezuju?e odredbe prava Unije u slu?aju kada nacionalni sudovi, na temelju nacionalnog prava, imaju obvezu ili mogu?nost to u?initi u odnosu na pravno obvezuju?u odredbu nacionalnog prava (vidjeti u tom smislu presudu od 12. velja?e 2008., Kempter, C?2/06, Zb., str. I?411., t. 45. i navedenu sudsku praksu).

35 Stoga ako, kao što sud koji je uputio zahtjev precizira u to?ki 72. zahtjeva za prethodnu odluku, iz ?lanka 160. stavka 2. Zakonika o poreznom postupku i socijalnim osiguranjima proizlazi da je sud, prilikom ispitivanja po službenoj dužnosti uskla?enosti s nacionalnim pravom dopunskog rješenja kojim se dovodi u pitanje PDV koji je porezni obveznik odbio, dužan re?i radi li se o utaji poreza, tada se jednako tako mora po službenoj dužnosti pozivati na zahtjev iz prava Unije, naveden u prethodnoj to?ki ove presude, u skladu s ciljem Direktive 2006/112, odnosno borbom protiv eventualne utaje, izbjegavanja pla?anja poreza i zloporabe.

36 U tom smislu valja podsjetiti da je nacionalni sudac, kako bi bio postignut njome propisan rezultat, u najve?oj mogu?oj mjeri dužan tuma?iti nacionalno pravo u odnosu na tekst i cilj doti?ne direktive, što od njega zahtijeva poduzimanje svega što spada u njegovu nadležnost, uzimaju?i u obzir cjelokupno nacionalno pravo i primjenjuju?i pritom metode tuma?enja koje ono priznaje (vidjeti u tom smislu presudu od 4. srpnja 2006., Adeneler i dr., C?212/04, Zb., str. I?6057., t. 111.). Stoga sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti mogu li se odredbe nacionalnog prava na koje se poziva i koje bi prema njegovom mišljenju mogle biti u suprotnosti sa zahtjevima prava Unije tuma?iti u skladu s ciljem borbe protiv utaje poreza, na kojem se ti zahtjevi temelje.

37 U tom je smislu svakako to?no da pravo Unije ne može nacionalnog suca obvezati da po službenoj dužnosti primijeni odredbu tog prava, ako bi posljedica takve primjene bilo izuzimanje iz primjene na?ela zabrane *reformatio in pejus*, sadržanog u njegovom nacionalnom procesnom pravu (presuda od 25. studenoga 2008., Heemskerk i Schaap, C?455/06, Zb., str. I?8763., t. 46.).

Međutim, ne čini se da se takva zabrana, u sporu kao što je onaj u glavnom postupku koji se od početka odnosi na pravo na odbitak PDV-a iskazanog na određenom broju računa, može primijeniti i u slučaju kad nadležna porezna tijela tijekom sudskog postupka podnesu nove dokaze za koje se u odnosu na iste te račune ne može smatrati da poreznog obveznika koji se na to pravo poziva stavljaju u nepovoljniji položaj.

38 Čak i kad bi pravilo nacionalnog prava utaju poreza određivalo kao kazneno djelo i kad bi za to bio zadužen sam kazneni sudac, to ne znači da bi takvo pravilo bilo u suprotnosti s time da sudac zadužen za ocjenu zakonitosti dopunskog poreznog rješenja kojim se dovodi u pitanje PDV koji je porezni obveznik odbio svoju ocjenu temelji na objektivnim dokazima koje je podnijelo porezno nadležno tijelo kako bi u predmetnom slučaju utvrdilo postojanje utaje, dok se sukladno drugoj odredbi nacionalnog prava kao što je članak 70. stavak 5. Zakona o PDV-u PDV koji je „nepropisno zaračunat“ ne može odbiti.

39 U tim okolnostima na drugo pitanje valja odgovoriti da nacionalni sudovi obvezu ili mogućnost da se po službenoj dužnosti pozivaju na pravna sredstva koja proizlaze iz pravno obvezujuće odredbe nacionalnog prava moraju izvršavati u odnosu na pravno obvezujuću odredbu prava Unije, kao što je ona koja od nacionalnih tijela i sudova zahtijeva da odbiju ostvarivanje prava na odbitak PDV-a ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se neki subjekt na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zlorabe. Na tim je sudovima da prilikom ocjene činjenice poziva li se neki subjekt na pravo na odbitak u svrhu prijevare ili zlorabe nacionalno pravo u najvećoj mogućoj mjeri tumače u odnosu na tekst i cilj Direktive 2006/112 kako bi se postigao njome propisan rezultat, što od njih zahtijeva poduzimanje svega što spada u njihovu nadležnost uzimajući u obzir cjelokupno nacionalno pravo i primjenjujući pritom metode tumačenja koje ono priznaje.

Četvrto i peto pitanje

40 Sud koji je uputio zahtjev svojim četvrtim i petim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, u biti pita treba li Direktivu 2006/112, koja posebice svojim člankom 242. od svakog poreznog obveznika zahtijeva dovoljno detaljno vođenje knjiga kako bi se mogao primijeniti PDV i kako bi njegovu primjenu mogla provjeriti nadležna porezna tijela, tumačiti na način da se ne protivi tomu da dotična država članica od svakog poreznog obveznika zahtijeva da u tom pogledu poštuje sva nacionalna računovodstvena pravila sukladna međunarodnim računovodstvenim standardima, uključujući i nacionalnu odredbu prema kojoj se za uslugu smatra da je pružena onda kad se ispune uvjeti za priznanje prihoda koji proizlazi iz dotične usluge.

41 Valja podsjetiti da su države članice, u okviru zajedničkog sustava PDV-a, dužne osigurati poštovanje obveza poreznih obveznika i u tom pogledu imaju određenu slobodu, posebice u vezi s načinom korištenja sredstava kojima raspolažu. U okviru tih obveza, članak 242. Direktive 2006/112 posebice propisuje da svaki porezni obveznik mora dovoljno detaljno voditi knjige kako bi se mogao primijeniti PDV i kako bi njegovu primjenu mogla provjeriti nadležna porezna tijela (vidjeti u tom smislu presudu od 29. srpnja 2010., Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Zb., str. I-7639., t. 22. i 23.).

42 Usto, države članice, na temelju članka 273. prvog podstavka Direktive 2006/112, mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju. Ta se mogućnost, koja se može koristiti samo ako ne utječe na obveze u trgovini između država članica, ne može koristiti za određivanje dodatnih obveza uz one propisane navedenom direktivom, kao što je određeno drugim podstavkom istog članka.

43 Navedenom mogućnosti ne može se, osim toga, ovlastiti države članice na donošenje mjera koje nadilaze ono što je potrebno za ostvarivanje ciljeva koji služe pravilnoj naplati PDV-a i

sprežavanju utaje poreza (gore navedena presuda Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, t. 26.).

44 Pod uvjetom da poštuju ta ograničenja, pravu Unije nisu protivna dodatna nacionalna raunovodstvena pravila koja bi bila ustanovljena pozivanjem na međunarodne raunovodstvene standarde koji se u Uniji primjenjuju pod uvjetima predviđenima Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. srpnja 2002. o primjeni međunarodnih raunovodstvenih standarda (SL L 243, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 13., svezak 30., str. 161.).

45 Kada je riječ o pitanju može li se tim nacionalnim raunovodstvenim pravilima propisati da će se smatrati kako je usluga pružena onda kad se ispune uvjeti za priznanje prihoda koji proizlazi iz te usluge, valja ustvrditi da bi ukinak tog pravila bio taj da bi obveza obračuna PDV-a na temelju te usluge nastala tek od trenutka kad bi u računovodstvu dobavljača ili njegovog podugovaratelja bili zabilježeni njihovi troškovi.

46 Međutim, valja podsjetiti da, prema članku 167. Direktive 2006/112, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti i da, prema članku 63. te direktive, obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku isporuke robe ili usluga. Stoga ispunjenje formalnosti kao što je računovodstveno knjiženje troškova koje su snosili dobavljači prilikom pružanja usluga ne može odrediti trenutak nastanka obveze obračuna poreza i prava na njegov odbitak na općenit način, osim u određenim primjerima iz članaka 64. i 65. navedene direktive o kojima nije riječ u glavnom postupku.

47 Osim toga, eventualni propust osobe koja pruža usluge u pogledu ispunjenja određenih računovodstvenih zahtjeva ne može dovesti u pitanje pravo na odbitak primatelja usluge u vezi s PDV-om koji je za te usluge plaćen, ako račun koji se na njih odnose sadrže sve podatke propisane člankom 226. Direktive 2006/112 (vidjeti u tom smislu presudu od 6. rujna 2012., Tóth, C-324/11, t. 32.).

48 Imajući u vidu navedena razmatranja, na četvrto i peto postavljeno pitanje valja odgovoriti da Direktivu 2006/112, koja posebice svojim člankom 242. od svakog poreznog obveznika zahtijeva dovoljno detaljno vođenje knjiga kako bi se mogao primijeniti PDV i kako bi njegovu primjenu mogla provjeriti nadležna porezna tijela, treba tumačiti na način da se ne protivi tomu da država članica o kojoj je riječ, u okviru granica predviđenih člankom 273. te direktive, od svakog poreznog obveznika zahtijeva da u tom pogledu poštuje sva nacionalna računovodstvena pravila sukladna međunarodnim računovodstvenim standardima, pod uvjetom da mjere koje su u tu svrhu donesene ne nadilaze ono što je potrebno za ostvarivanje ciljeva pravilne naplate poreza i sprežavanja utaje poreza. U tom pogledu, Direktivi 2006/112 protivna je odredba nacionalnog prava prema kojoj se smatra da je usluga pružena onda kad se ispune uvjeti za priznanje prihoda koji proizlazi iz dotične usluge.

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 (sedmo vijeće) odlučuje:

1. Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se protivi tomu da porezni obveznik odbije PDV naveden na računima koje je izdao dobavljač u slučaju kad se pokaže da uslugu, iako je bila pružena, nije stvarno izvršio taj dobavljač ili njegov podugovaratelj zato što nisu raspolagali potrebnim osobljem, materijalom ni imovinom, zato što troškovi njihove usluge

nisu dokazani u njihovom ra?unovodstvu i zato što se identitet osoba koje su potpisale odre?ene dokumente kao dobavlja?i pokazao neto?nim, ako se ispune dva uvjeta – da te ?injenice predstavljaju prijevarno ponašanje i da se na temelju objektivnih dokaza koje su podnijela nadležna porezna tijela dokaže da je porezni obveznik znao ili da je trebao znati da je transakcija na koju se poziva radi ostvarivanja prava na odbitak bila povezana s tom utajom, što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

2. Nacionalni sudovi obvezu ili mogu?nost da se po službenoj dužnosti pozivaju na pravna sredstva koja proizlaze iz pravno obvezuju?e odredbe nacionalnog prava moraju izvršavati u odnosu na pravno obvezuju?u odredbu prava Unije, kao što je ona koja od nacionalnih tijela i sudova zahtijeva da odbiju ostvarivanje prava na odbitak PDV-a ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se neki subjekt na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zloporabe. Na tim je sudovima da prilikom ocjene ?injenice poziva li se neki subjekt na pravo na odbitak u svrhu prijevare ili zloporabe nacionalno pravo u najve?oj mogu?oj mjeri tuma?e u odnosu na tekst i cilj Direktive 2006/112 kako bi se postigao njome propisan rezultat, što od njih zahtijeva poduzimanje svega što spada u njihovu nadležnost uzimaju?i u obzir cjelokupno nacionalno pravo i primjenjuju?i pritom metode tuma?enja koje ono priznaje.

3. Direktivu 2006/112, koja posebice svojim ?lankom 242. od svakog poreznog obveznika zahtijeva dovoljno detaljno vo?enje knjiga kako bi se mogao primijeniti PDV i kako bi njegovu primjenu mogla provjeriti nadležna porezna tijela, treba tuma?iti na na?in da se ne protivi tomu da država ?lanica o kojoj je rije?, u okviru granica predvi?enih ?lankom 273. te direktive, od svakog poreznog obveznika zahtijeva da u tom pogledu poštuje sva nacionalna ra?unovodstvena pravila sukladna me?unarodnim ra?unovodstvenim standardima, pod uvjetom da mjere koje su u tu svrhu donesene ne nadilaze ono što je potrebno za ostvarivanje ciljeva pravilne naplate poreza i spre?avanja utaje poreza. U tom pogledu, Direktivi 2006/112 protivna je odredba nacionalnog prava prema kojoj se smatra da je usluga pružena onda kad se ispune uvjeti za priznanje prihoda koji proizlazi iz doti?ne usluge.

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski