

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

5. listopada 2016. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 2. stavak 1. točka (a) – članak 9. stavak 1. – članak 14. stavak 1. – članci 73., 80. i 273. – Načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti – Utaja poreza – Nepravilnosti u računovodstvu – Prikrivanje isporuka i prihoda – Određivanje oporezivog iznosa“

U predmetu C-576/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Administrativen sad Veliko Tarnovo (Upravni sud u Velikom Tarnovu, Bugarska), odlukom od 28. listopada 2015., koju je Sud zaprimio 9. studenoga 2015., u postupku

??ja ??rinova ET

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no?osiguritelna prakтика“ – Veliko Tarnovo pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: C. Toader, predsjednik vijeća, A. Rosas i E. Jarašinas (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no?osiguritelna prakтика“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite, A. Manov, u svojstvu agenta,
- za bugarsku vladu, D. Drambozova i E. Petranova, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i S. Petrova, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (a), članka 9. stavka 1., članka 14. stavka 1. kao i članka 73., 80. i 273. 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).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Maja Marinova ET (u daljnjem tekstu: MM) i Direktora na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna praksa“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihode (direktor direkcije „Žalbe, porezna praksa i praksa na području socijalnog osiguranja“ u Velikom Tarnovu pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska; u daljnjem tekstu: Direktor) povodom dopunskog poreznog rješenja o naknadnom obračunu poreza na dodanu vrijednost (PDV) i zateznih kamata.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Uvodna izjava 59. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Države članice bi trebale u određenim okvirima i ovisno o određenim uvjetima uvesti, ili nastaviti primjenjivati, posebne mjere kojima se odstupa od ove Direktive radi pojednostavljenja ubiranja poreza ili sprežavanja određenih oblika utaje ili izbjegavanja poreza.“

4 Članak 2. stavak 1. te direktive određuje:

„Slijedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]“

5 U skladu s člankom 9. stavkom 1. navedene direktive:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.“

6 Članak 14. stavak 1. iste direktive propisuje:

„Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik“.

7 Članak 73. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.“

8 U skladu s člankom 80. stavkom 1. te direktive:

„Radi sprežavanja utaje ili izbjegavanja poreza, države članice mogu u svim [...] slučajevima [navedenim u ovoj odredbi] poduzeti mjere kako bi osigurale da u pogledu isporuke robe ili usluga koje uključuju obiteljske ili ostale bliske osobne veze, te upravljačke, vlasničke, članske, financijske ili pravne veze kako ih definiraju države članice, oporezivi iznos bude tržišna vrijednost.“

9 Članak 242. navedene direktive propisuje da „[s]vaki porezni obveznik mora dovoljno detaljno voditi knjige kako bi se mogao primijeniti PDV, te kako bi njegovu primjenu mogla provjeriti porezna nadležna tijela.“

10 U skladu s člankom 244. iste direktive, „[s]vaki 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.“

11 Članak 250. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:

„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.“

12 Članak 273. prva alineja te direktive određuje:

„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.“

Bugarsko pravo

13 U verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, DV br. 63. od 4. kolovoza 2006.; u daljnjem tekstu: ZDDS) u svojem članku 3. stavku 1. propisuje da je porezni obveznik svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti.

14 Prema članku 6. stavku 1. ZDDS-a, „isporuka robe“ u smislu toga zakona je prijenos prava vlasništva ili drugog stvarnog prava na robu.

15 Na temelju članka 25. stavka 1. ZDDS-a, „oporezivi događaj“ u smislu toga zakona je isporuka robe ili pružanje usluga od strane poreznog obveznika u smislu navedenog zakona, stjecanje unutar Zajednice i uvoz robe u smislu članka 16. ZDDS-a.

16 Na temelju članka 26. stavka 1. ZDDS-a, oporezivi iznos u smislu toga zakona je iznos na koji je PDV obračunat ili ne, ovisno o tomu je li isporuka oporeziva ili je izuzeta. Stavak 2. toga članka određuje da se oporezivi iznos određuje na osnovi svake protuvrijedbe određene u bugarskim levima (BGN) ili centima, umanjeno za porez koji treba platiti na temelju ZDDS-a, a koji su stjecatelj ili treća osoba platili ili i dalje trebaju platiti dostavljajući za podmirenje isporuke. Kamate ili ugovorne kazne koje imaju karakter naknade štete nisu protuvrijedba isporuke.

17 Sukladno članku 96. stavku 1. ZDDS-a, svaki porezni obveznik koji je ostvario oporezivi promet veći ili jednak 50 000 BGN (oko 25 000 eura) u razdoblju koje ne prelazi dvanaest uzastopnih mjeseci koji prethode tekućem mjesecu dužan je podnijeti zahtjev za registraciju u

svrhe toga zakona u roku od petnaest dana nakon završetka poreznog razdoblja u kojem je dostigao taj promet.

18 Planak 102. stavak 3. točka 1. ZDDS-a određivao je u svojoj verziji koja je bila na snazi do 1. siječnja 2012. da se, kako bi se odredili porezni dugovi osobe koja, iako je bila dužna podnijeti zahtjev za registraciju, to nije učinila u propisanom roku, smatra da je ona dužnik poreza na oporezive isporuke i stjecanja unutar Zajednice koja je izvršila, za razdoblje od isteka roka unutar kojeg je zahtjev za registraciju trebao biti podnesen do dana stvarne registracije od strane službe za prihode.

19 Na temelju članka 122. stavka 1. Današno-osiguritelen procesualen kodeksa (Zakonik o postupku za poreze i socijalna osiguranja) od 1. siječnja 2006. (DV br. 105 od 29. prosinca 2005., u daljnjem tekstu: DOPK), služba za prihode može primijeniti poreznu stopu propisanu mjerodavnim zakonom na oporezivi iznos koji je odredila sukladno stavku 2. toga članka, osobito kada elementi dokazuju postojanje prikrivenih proizvoda ili prihoda, u izostanku raunovodstva usklađenog sa zakonom za šetovodstvo (Zakon o računovodstvu), kada računovodstvo nije podneseno ili kada podneseno računovodstvo ne omogućava određivanje oporezivog iznosa, kao i kada su dokumenti potrebni za određivanje oporezivog iznosa ili izračun dugovanih socijalnih doprinosa nezakonito uništeni.

20 Planak 122. stavak 2. točke 1., 4., 6., 8. i 16. DOPK-a propisuje da, kako bi odredila oporezivi iznos, služba za prihode uzima u obzir sve sljedeće pojedinačne okolnosti: vrstu i narav stvarno provedene aktivnosti; službene dokumente i dokumente koji sadržavaju vjerodostojne podatke; trgovinsku važnost mjesta u kojemu se aktivnost provodi; proizvode/bruto prihode (promet) i druge dokazne elemente koji mogu služiti za određivanje oporezivog iznosa.

21 Na temelju članka 124. stavka 2. DOPK-a, u okviru žalbenog postupka protiv dopunskog rješenja donesenog nakon nadzora izvršenog sukladno članku 122. DOPK-a, činjenice utvrđene koje se nalaze u tom mišljenju smatraju se točnim dok se ne pruži protudokaz jer je utvrđeno da su ispunjeni uvjeti iz članka 122. stavka 1. DOPK-a.

Glavni postupak i prethodna pitanja

22 MM je individualno poduzeće koje je u vlasništvu Maje Vasileve Marinove, bugarske državljanke koja je registrirana kao trgovac pojedinac u smislu bugarskog prava. Taj poduzetnik obavlja djelatnost maloprodaje prehrambenih i neprehrambenih proizvoda krajnjim potrošačima u trgovini smještenoj na području općine Trojan (Bugarska).

23 MM je bio predmet poreznog nadzora nakon kojega je područna direkcija Nacionalne agencije po prihodite (Nacionalna agencija za javne prihode, u daljnjem tekstu: bugarska porezna uprava) 5. lipnja 2014. izdala rješenje o ponovnom razrezu PDV-a za iznos od 30 545,73 BGN (oko 15 618 eura) uvećanom za 16 442,85 BGN (oko 8407 eura) kamata.

24 Tijekom toga nadzora, izvršavajući provjere kod poslovnih partnera MM-a koji su bili registrirani u sustavu PDV-a, bugarska porezna uprava utvrdila je da je nekoliko njih potonjem izdalo račune za duhanske i prehrambene proizvode koje su mu isporučili. Ti računi bili su zabilježeni u računovodstvu njihovih izdavatelja, ali ne u onome MM-a, koji u tim računima nije odbio navedeni PDV.

25 Bugarska porezna uprava je smatrala da je MM stvarno primio tu robu te je pretpostavila, uzimajući u obzir nepostojanje robe u skladištu toga poduzetnika i njezine naravi, da ju je MM prodao na malo neodređenim trećim osobama tijekom poreznih razdoblja tijekom kojih su ti računi izračunani. Utvrđujuć da MM nije obračunao ni isporuke koje su izvršili dostavljači ni njihove kasnije

prodaje, bugarska porezna uprava je zaključila da je taj poduzetnik prikrivio te isporuke kao i prihode za preprodaju te robe.

26 Osim toga, bugarska porezna uprava utvrdila je da se tijekom razdoblja od 1. svibnja 2008. do 26. travnja 2010. MM nije nalazio u registru obveznika PDV-a zbog toga što njegov prijavljeni promet nije dostigao prag od 50 000 BGN (oko 25 000 eura) propisan nacionalnim zakonodavstvom od kojega je takva registracija obvezna. Međutim, ta uprava je smatrala, temeljeći se i na računima koje su izdali dobavljači toga poduzetnika, da je tijekom razdoblja od 1. svibnja 2007. do 30. travnja 2008. stvarni promet MM-a bio viši od navedenog praga i da je slijedom toga potonji bio dužan zatražiti uvrštavanje u registar obveznika PDV-a od 1. svibnja 2008., iako je on to učinio tek 26. travnja 2010.

27 Posljedično, bugarska porezna uprava je izračunala dodatni PDV i izdala rješenje o ponovnom razrezu poreza o kojemu je riječ u glavnom postupku. Ona je odredila oporezivi iznos pretpostavljene maloprodaje proizvoda navedenih u računima koje su izdali poslovni partneri MM-a, kao i oporezivi iznos prodaja koje je potonji izvršio tijekom razdoblja od 1. svibnja 2008. do 26. travnja 2010. Kako bi odredila taj oporezivi iznos, ona je, primjenom nacionalnog zakonodavstva, dodala maržu na cijene isporuka navedenih na tim računima koju je odredila s obzirom na cijene koje je MM obično primjenjivao na odgovarajuće proizvode.

28 MM je protiv tog rješenja podnio upravnu žalbu direktoru. Budući da je ta žalba odbijena odlukom od 15. kolovoza 2014., on je pokrenuo upravni spor protiv toga rješenja pred Administrativen sad Veliko Tarnovo (Upravni sud u Velikom Tarnovu, Bugarska).

29 MM ističe da je određivanje oporezivog iznosa „analogijom“ prema postupku propisanom nacionalnim pravom o kojemu je riječ u glavnom postupku neosnovano. U tom pogledu on tvrdi da činjenica da su dobavljači knjižili račune o prodaji robe ne znači da su proizvodi koji su u njima navedeni njemu stvarno isporučeni i da je on prikrivio te isporuke. Naime, ne postoje dokazi primitka navedene robe od strane MM-a ni da ih je on kasnije preprodao.

30 Prema direktoru, primjenom nacionalnih propisa, nepostojanje redovitog računovodstva poreznog obveznika omogućava pretpostavku postojanja kasnije isporuke trećim osobama robe koja nije proknjižena i naplatnog karaktera te isporuke kao i određivanje datuma oporezivog događaja i oporezivog iznosa.

31 Sud koji je uputio zahtjev utvrđenom smatra činjenicu da je MM, djelujući kao porezni obveznik u smislu Direktive o PDV-u i provodeći neovisnu gospodarsku aktivnost, stvarno primio robu navedenu na računima koje su izdali dobavljači za vrijeme poreznih razdoblja tijekom kojih su ti računi izdani i da on ima te račune ali ih nije proknjižio ni podnio bugarskoj poreznoj upravi tijekom poreznog nadzora.

32 Međutim, Sud koji je uputio zahtjev smatra da primitak te robe i nepravilnost MM-ova računovodstva ne znače nužno, bez drugih objektivnih elemenata, da je potonji kasnije preprodao tu robu. Isti su i da odredbe DOPK-a ne zahtijevaju utvrđivanje postojanja prikrivenih prihoda za svaku pretpostavljenu kasniju prodaju i da oporezivi iznos izračunan primjenom toga propisa ne odražava nužno protučinidbu koju je obveznik stvarno primio, on utvrđuje da članak 122. stavak 2. DOPK-a propisuje pravila određivanja oporezivog iznosa isporuka koje nisu isporuke propisane u člancima 73. do 80. navedene direktive.

33 Stoga se sud koji je uputio zahtjev pita je li nacionalni propis o kojemu je riječ u glavnom postupku, u okviru postupovne autonomije država članica, u skladu s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti kao i s člankom 14. stavkom 1. i člancima 73., 80. i 273. iste direktive.

34 U tim okolnostima Administrativni sud Veliko Tarnovo (Upravni sud u Velikom Tarnovu) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 273., članak 2. stavak 1. točka (a), članak 9. stavak 1. i članak 14. stavak 1. Direktive [o PDV-u] zajedno i u skladu s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti tumačiti na način da je država članica u slučaju stvarnog nepostojanja robe koja je poreznom obvezniku predana na temelju oporezive isporuke ovlaštena tu isporuku smatrati naknadnom oporezivom naplatnom isporukom iste robe od strane osobe a da nije utvrđen njezin primatelj, ako se time želi spriječiti utaj u PDV-a?

2. Treba li odredbe iz prvog pitanja, u skladu s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti, tumačiti na način da je država članica ovlaštena postupati prema propustu u knjiženju porezno relevantnih dokumenata o oporezivim isporukama koje je porezni obveznik primio na gore opisani način ako se time želi postići isti cilj?

3. Treba li odredbe iz članka 273., 73. i 80. Direktive [o PDV-u], u skladu s načelima jednakog postupanja i proporcionalnosti, tumačiti na način da su države članice na temelju nacionalnih propisa kojima se ne prenose odredbe prava Unije ovlaštene odrediti oporezivi iznos u pogledu isporuke robe različit od općeg uređenja propisanog člankom 73. Direktive o PDV-u i izričito propisanih derogativnih pravila iz članka 80. iste direktive ako se time želi, s jedne strane, spriječiti utaja PDV-a i, s druge strane, odrediti što pouzdaniji oporezivi iznos za dotične transakcije?“

O prethodnim pitanjima

35 Uvodno treba napomenuti da članak 80. Direktive o PDV-u na koji se, u jednom od postavljenih pitanja, poziva sud koji je uputio zahtjev nije mjerodavan u ovom slučaju jer se taj članak odnosi na određivanje oporezivog iznosa za transakcije između povezanih osoba, od kojih se razlikuju transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku.

36 Slijedom toga, treba razumjeti da sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjima, koje treba ispitati zajedno, u bitnome pita treba li članak 2. stavak 1. točka (a), članak 9. stavak 1., članak 14. stavak 1. i članci 73. i 273. Direktive o PDV-u, kao i načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, a na temelju kojega, u slučaju nepostojanja robe koja je dostavljena obvezniku u njegovu skladištu i neknjiženja pratećih poreznih dokumenata u raunovodstvu toga obveznika, porezna uprava može pretpostaviti da je navedeni obveznik kasnije prodao tu robu trećim osobama i odrediti oporezivi iznos za prodaju navedene robe s obzirom na elemente kojima ona raspolaže, primjenom pravila koja nisu propisana tom direktivom.

37 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da sud koji je uputio zahtjev smatra utvrđenom činjenicu da je MM stvarno primio robu navedenu u računima koje su izdali njegovi dobavljači, da on ima te račune, ali da ih nije knjižio u računovodstvu ni podnio bugarskoj poreznoj upravi, da ta roba nije bila u skladištu tijekom poreznog nadzora i da je potonji nije proknjižio kao ni moguće kasnije transakcije u vezi s tom robom.

38 S obzirom na te okolnosti, treba podsjetiti na to da članak 242. Direktive o PDV-u poreznim obveznicima koji su dužni platiti taj porez nalaže obvezu odgovarajućeg vođenja knjiga, da im

članak 244. te direktive nalaže obvezu pohrane svih računa i da članak 250. stavak 1. navedene direktive poreznim obveznicima nalaže podnošenje prijave u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izračun PDV-a za koji je nastala obveza.

39 Nevođenje knjiga, koje omogućuje primjenu PDV-a i njegov nadzor od strane porezne uprave, te neknjiženje izdanih i plaćenih računa mogu spriječiti pravilnu naplatu poreza te, stoga, dovesti u pitanje pravilno funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a. Slijedom toga, pravo Unije ne sprječava države članice da takve povrede smatraju utajom poreza i da u takvom slučaju odbiju ostvarenje prava na odbitak. Slijedom toga, pravo Unije ne sprječava države članice da takve povrede smatraju utajom poreza (vidjeti u tom smislu presude od 7. prosinca 2010., R., C-285/09, EU:C:2010:742, t. 48. i 49., kao i od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 56.).

40 Kako bi se osigurala pravilna naplata PDV-a i spriječila utaja, članak 273. stavak prvi Direktive o PDV-u omogućava državama članicama da propišu i druge obveze koje nisu propisane tom direktivom a smatraju ih potrebnima u te svrhe, 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.

41 Sud je upozorio da iz te odredbe, kao i iz članka 2. i članka 250. stavka 1. Direktive 2006/112 te iz članka 4. stavka 3. UEU-a, proizlazi da je svaka država članica obvezna poduzeti sve potrebne zakonodavne i upravne mjere kojima se može osigurati cjelovita naplata PDV-a koji se duguje na njezinu području i borba protiv utaje (presuda od 9. srpnja 2015., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, t. 25. i navedena sudska praksa).

42 U tom pogledu treba naglasiti da prijevarno postupanje poreznog obveznika poput prikrivanja isporuka i prihoda ne smije biti prepreka naplati PDV-a. Naime, s obzirom na članak 273. iste direktive, kao i na sudske prakse navedenu u prethodnoj točki ove presude, na nadležnim nacionalnim tijelima je da ponovno uspostave stanje kakvo bi trebalo postojati bez porezne utaje.

43 Osim toga, Sud je presudio da, s obzirom na to da odredbe članka 273. Direktive o PDV-u ne određuju pobliže ni uvjete ni obveze koje države članice moraju propisati, one njima daju marginu prosudbe u vezi sa sredstvima kojima se nastoje postići ciljevi navedeni u točki 41. ove presude (vidjeti u tom smislu presude od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 23. i od 26. ožujka 2015., Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, t. 36.).

44 Međutim, mjere koje države članice mogu donijeti na temelju članka 273. kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju ne smiju prelaziti ono što je potrebno za postizanje takvih ciljeva i ne smiju dovesti u pitanje neutralnost PDV-a (vidjeti presudu od 26. ožujka 2015., Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, t. 37. i navedenu sudske praksu).

45 U ovom slučaju iz očitovanja direktora i bugarske vlade proizlazi da je, pod uvjetom provjera koje treba izvršiti sud koji je uputio zahtjev, članak 122. DOPK-a sredstvo borbe protiv utaje kojim se, u slučaju prikrivanja isporuka ili prihoda kao i u slučaju nepostojanja ili nepodnošenja poreznoj upravi računovodstva koje je u skladu s nacionalnim propisima, utvrđuju porezni dugovi i oporezivi iznos najbliži protučinidbi koju je porezni obveznik stvarno primio s obzirom na elemente kojima ta uprava raspolaže, poput vrste i naravi stvarno provedene aktivnosti, dokumenata koji sadržavaju vjerodostojne podatke, trgovinske važnosti mjesta u kojem se aktivnost provodi, dotični proizvodi i bruto prihodi kao i drugi dokazni elementi koji su mjerodavni u tu svrhu.

46 Na sudu koji je uputio zahtjev je da ocijeni spojivost nacionalnih mjera o kojima je riječ u glavnom postupku sa zahtjevima navedenim u točki 44. ove presude s obzirom na sve okolnosti

predmeta u glavnom postupku. Sud, međutim, može nacionalnom sudu pružiti sve korisne elemente kako bi donio odluku u postupku za koji je nadležan (vidjeti u tom smislu presudu od 28. srpnja 2016., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

47 Što se tiče, s jedne strane, prvoga od tih zahtjeva, koji proizlazi iz načela proporcionalnosti, treba istaknuti da iz spisa podnesenog Sudu ne proizlazi da mjere o kojima je riječ u glavnom postupku prekoračuju ono što je nužno da bi se ostvarili zadani ciljevi.

48 Naime, izgleda da je cilj nacionalnog propisa o kojemu je riječ u glavnom postupku određivanje oporezivog iznosa koji je najbliži protučinidbi koju je porezni obveznik stvarno primio, u slučajevima kada nije moguće dobiti objektivne podatke o datumima oporezivih transakcija, osobama kojima su upućene, kao i o oporezivim prihodima poreznog obveznika zbog njegova prijevarena postupanja a osobito zbog njegova neispunjenja obveze odgovarajućeg vođenja knjiga, koje bi nadležnim nacionalnim tijelima omogućilo da ponovno uspostave prethodno stanje s obzirom na informacije kojima raspolažu uzimajući u obzir sve pojedinačne okolnosti.

49 Što se tiče, s druge strane, načela neutralnosti, koje je u području PDV-a uveo zakonodavac Unije kao izraz općeg načela jednakog postupanja (vidjeti presude od 29. listopada 2009., *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 41. kao i od 5. ožujka 2015., *Komisija/Luxembourg*, C-502/13, EU:C:2015:143, t. 50.), treba utvrditi da se porezni obveznici koji su počinili poreznu utaju koja se osobito sastoji od prikrivanja oporezivih transakcija i pripadajućih prihoda ne nalaze u situaciji koja je usporediva s onom poreznih obveznika koji poštuju svoje obveze u području vođenja knjiga, prijave i plaćanja PDV-a. Stoga se na to načelo ne može valjano pozvati porezni obveznik koji je namjerno sudjelovao u takvoj utaji i koji je doveo u pitanje funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 18. prosinca 2014., *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti i dr.*, C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 48., kao i od 28. srpnja 2016., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 58.).

50 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja treba odgovoriti da članak 2. stavak 1. točka (a), članak 9. stavak 1., članak 14. stavak 1. i članke 73. i 273. Direktive o PDV-u, kao i načelo porezne neutralnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, a na temelju kojega, u slučaju nepostojanja robe koja je dostavljena obvezniku u njegovu skladištu i neknjiženja njezinih pratećih poreznih dokumenata od strane poreznog obveznika, porezna uprava može pretpostaviti da je navedeni obveznik kasnije prodao tu robu trećim osobama i odrediti oporezivi iznos za prodaju navedene robe s obzirom na činjenične elemente kojima ona raspolaže, primjenom pravila koja nisu propisana tom direktivom. Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri prekoračuju li odredbe toga propisa ono što je nužno za osiguranje pravilne naplate PDV-a i sprežavanje utaje.

Troškovi

51 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 navedenoga, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 73. stavak 273. točka (a), članak 9. stavak 1., članak 14. stavak 1. i članke 73. i 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006., kao i načelo porezne neutralnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, a na temelju kojega, u slučaju nepostojanja robe koja je dostavljena obvezniku u njegovu skladištu i neknjiženja njezinih pratećih poreznih dokumenata od strane poreznog obveznika, porezna uprava može pretpostaviti da je navedeni obveznik kasnije prodao tu robu trećim osobama i odrediti oporezivi iznos za prodaju navedene robe s obzirom na činjenične elemente kojima ona raspolaže, primjenom pravila koja nisu

propisana tom direktivom. Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri prekoračuju li odredbe toga propisa ono što je nužno za osiguranje pravilne naplate PDV-a i sprežavanje utaje.

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski