

Privremena verzija

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 razuna – 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

Agenția 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-Drăgoș, C. D. Căbleșan, C. A. Păun, T. V. Căpușan, D. Feldrihan i D. F. Pascu, *avocats*,

– za rumunjsku vladu, C.-R. Cășăr, 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.,

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 načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) i proporcionalnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Lucrețiu Hadriana Vădăna, s jedne strane, te Agenției Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Nacionalna agencija za poreznu upravu – Opća uprava za postupanje po žalbama, Rumunjska) i Direcției Generale Regionale 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 članici 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 članaka 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. Njzin 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. članak 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. Njezin 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 i 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 ?lankom 146. navedenog zakonika:

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

(a) za dugovani ili pla?eni porez, koji se odnosi na robu koja mu je isporu?ena ili mu je morala biti isporu?ena ili za usluge koje su mu isporu?ene ili su morale biti isporu?ene, mora imati ra?un izdan u skladu s odredbama ?lanka 155.;

[...]"

17 To?ka 46. Hot?rârea 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. velja?e 2004.) u glavi VI. na datum 1. sije?nja 2007. predvi?ala je:

„(1) Opravdanje za odbitak poreza mo?e postojati jedino na temelju izvornika dokumenata predvi?enih ?lankom 146. stavkom 1. Poreznog zakonika ili na temelju drugih dokumenata koji sadr?avaju barem podatke iz ?lanka 155. stavka 5. Poreznog zakonika, uz iznimku pojednostavljenih ra?una iz to?ke 78. U slu?aju gubitka, kra?e ili uništenja izvornika popratnog dokumenta korisnik prava na odbitak mora tra?iti od dobavlja?a/pru?atelja usluge izdavanje kopije ra?una na kojoj mora biti navedeno da je ona zamjena za izvornik ra?una.

[...]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

18 Rumunjski dr?avljanin L. H. V?dan u razdoblju od 6. lipnja 2006. do 8. rujna 2008. dovršio je projekt izgradnje stambenog kompleksa koji se sastojao od 16 jednoobiteljskih ku?a 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 ku?a.

19 L. H. V?dan izvršio je 29 nekretninskih transakcija tijekom 2006. i 70 nekretninskih transakcija od 2007. do 2009. godine. Tako?er prodao je gra?evinska zemljišta u razdoblju od 2008. do 2009. Ukupan iznos svih transakcija bio je 19 234 596 rumunjskih leua (oko 4 104 163 eura).

20 Budu?i da je promet tu?itelja iz glavnog postupka u lipnju 2006. premašio zakonski prag za izuze?e 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 Direc?ia General? a Finan?elor Publice Alba (Op?a uprava za javne financije u Albi, Rumunjska) poreznim rješenjem br. 59/28.01.2011 teretila je L. H. V?dana 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. V?dan osporavao je iznos tog razreza pred upravnim tijelima koja su odlukom od 19. kolovoza 2011. djelomi?no prihvatila njegove zahtjeve odredivši 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. V?dan 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 Casa?ie ?i Justi?ie (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 su?enje.

27 Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Visoki kasacijski sud) smatrao je da je žalbeni sud, nakon što je naveo da je L. H. V?dan imao pravo na odbitak na temelju ?injenice da se dobrovoljno registrirao za potrebe PDV-a, pogrešno smatrao da se on ne može pozvati na pojedine dokumente, u ovom slu?aju zaklju?ke dvaju vješta?enja, zato što nije podnio izvornike dokumenata koji se odnose na kupnju robe i usluga u vezi s prodanim gra?evinama, 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 ra?una „kako bi se primijenilo na?elo 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 isporu?ili i radove koje su obavili graditelji predmetnih nekretnina tako?er relevantni.

29 Curtea de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji) navodi da je, nakon donošenja presude u žalbenom postupku, L. H. V?dan sudu podnio dopis od 15. velja?e 2008. upu?en Cameri Notarilor Publici Bucure?ti (Javnobilježni?ka komora u Bukureštu, Rumunjska) u kojemu je Nacionalna agencija za poreznu upravu tuma?ila odredbe Poreznog zakonika na na?in da se primjenjuju na fizi?ke osobe koje nisu registrirane za potrebe PDV-a i koje su, po?evši od 1. sije?nja 2008., prodale nove gra?evine, njihove dijelove ili gra?evinska zemljišta. U tom pogledu L. H. V?dan tvrdi da se u razdoblju od 2006. do 2008. godine nijedna fizi?ka osoba nije mogla registrirati kao porezni obveznik PDV-a te da, štoviše, nije bio obvezan podnijeti ra?une s obzirom na to da je nepostojanje ra?una nadoknadio podnošenjem blagajni?kih ra?una koji su danas ne?itljivi zbog loše kvalitete korištene tinte.

30 U odluci kojom se upu?uje 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 gra?evinski poduzetnik – koji pred nadležnim poreznim tijelom nije obavio prethodne radnje i koji se nije, iako je to bio obvezan u?initi, registrirao kao porezni obveznik PDV-a te nije vodio ra?unovodstvenu 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 ra?una, ostali podneseni dokumenti ne?itljivi i posljedi?no nedostatni za potrebe utvr?ivanja opsega prava na odbitak.

31 Pozivaju?i 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 na?ela neutralnosti PDV-a takva da omogu?uje ostvarivanje prava na odbitak kada, u okolnostima poput onih u glavnom postupku u kojima, me?u

ostalim, izdavanje ra?una namijenjenih fizi?kim osobama u to vrijeme nije bilo obvezno, porezni obveznik nije u mogu?nosti podnijeti ra?une te protivi li se na?elu proporcionalnosti mjera koja dovodi do ograni?enja prava na odbitak PDV-a u tim okolnostima.

32 Ako bi se ta na?ela tuma?ilo na na?in da poreznom obvezniku omogu?uju ostvarenje prava na odbitak PDV-a a da pritom taj porezni obveznik nije u mogu?nosti podnijeti ra?une u tu svrhu, Curtea de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji) pita može li se takvo pravo odobriti neizravnom procjenom, u ovom slu?aju, sudskim vješta?enjem koje bi ona naložila i kojim bi se od vještaka tražilo da procijeni iznos PDV-a koji se može odbiti na temelju koli?ine 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) odlu?ila je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Mogu li se [Direktiva o PDV-u] op?enito, a osobito njezini ?lanci 167., 168., 178., 179. i 273., kao i na?ela proporcionalnosti i neutralnosti tuma?iti na na?in 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 pla?eni za isporuku robe i usluga podnošenjem poreznih ra?una?

2. U slu?aju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, mogu li se Direktiva [o PDV-u] kao i na?ela proporcionalnosti i neutralnosti tuma?iti na na?in da je neizravna procjena (sudskim vješta?enjem), koju je proveo neovisni vještak na temelju koli?ine utrošenog rada/radne snage za izgradnju objekata kao što proizlazi iz vješta?enja, dopustiva i primjerena mjera za utvr?ivanje opsega prava na odbitak kada su isporuku robe (gra?evinski 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 tuma?iti pravo Unije samo u odnosu na njegovu primjenu u novoj državi ?lanici 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. sije?nja 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 ?lanke 167. i 168., ?lanak 178. to?ku (a) i ?lanak 179. kao i na?ela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti tuma?iti na na?in da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, porezni obveznik koji nije u mogu?nosti podnijeti dokaz o iznosu pla?enog pretporeza podnošenjem ra?una ili bilo kojeg drugog dokumenta može ostvarivati pravo na odbitak PDV-a samo na temelju procjene vješta?enjem koju je naložio nacionalni sud.

37 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo na odbitak temeljno je na?elo zajedni?kog sustava PDV-a koje se u na?elu ne može ograni?iti 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 pla?enog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti. Tako zajedni?ki sustav PDV-a jam?i 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. točka 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-u 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. V. dan podnio druge dokumente koji su, međutim, nebitni i, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, nedostatni za utvrđenje postojanja i opsega prava na odbitak.

47 Što se ti?e dokaza sudskim vješta?enjem poput onoga iz glavnog postupka, taj sud isti?e da je zada?a stru?njaka procijeniti iznos PDV-a koji se može odbiti na osnovi koli?ine 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 vješta?enjem ne bi moglo dokazati da je L. H. V?dan 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 na?in da Direktivu o PDV-u, a osobito njezine ?lanke 167. i 168., ?lanak 178. to?ku (a) i ?lanak 179. kao i na?ela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti treba tuma?iti na na?in da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, porezni obveznik koji nije u mogu?nosti podnijeti dokaz o iznosu pla?enog pretporeza podnošenjem ra?una ili bilo kojeg drugog dokumenta ne može ostvariti pravo na odbitak PDV-a samo na temelju procjene vješta?enjem koju je naložio nacionalni sud.

Troškovi

49 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (?etvrto vije?e) odlu?uje:

Direktivu Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, a osobito njezine ?lanke 167. i 168., ?lanak 178. to?ku (a) i ?lanak 179. kao i na?ela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV-a) i proporcionalnosti treba tuma?iti na na?in da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, porezni obveznik koji nije u mogu?nosti podnijeti dokaz o iznosu pla?enog pretporeza podnošenjem ra?una ili bilo kojeg drugog dokumenta nema pravo na odbitak PDV-a samo na temelju procjene vješta?enjem koju je naložio nacionalni sud.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski