



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 5. svibnja 2022.¹

Predmet C-227/21

**UAB „HA.EN.”
protiv**

Valstybinė mokesčių inspekcija

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Pravo na odbitak – Doseg takozvane sudske prakse koja se odnosi na prijelavare – Postojanje zloporabe prava – Uskrata odbitka pretporeza jer je primatelj isporuke znao ili morao znati da isporučitelj zbog svoje financijske situacije nastali PDV neće moći uplatiti u državnu blagajnu – Opterećenje PDV-om u slučaju prijelavaja cijene s postojećim dugovima”

I. Uvod

1. U postupcima poput onog povodom predmetnog zahtjeva za prethodnu odluku mogli bismo se prisjetiti ulomka iz „Čarobnjakova šegrta” Johanna Wolfganga von Goethea: „Gospodine, nevolja je velika! Duhova koje sam pozvao sada se ne mogu riješiti”. Naime, predmetni postupak povodom zahtjeva za prethodnu odluku ponovno upućuje na nesigurnosti i probleme koji nastaju kada se odredbe o porezu na dodanu vrijednost shvaćaju manje klasično te se u sudskoj praksi koriste i za sprječavanje prijelavara i zloporaba.

2. U skladu s takvim usmjerenjem sudske prakse, porezna uprava, među ostalim, treba imati pravo, ili čak obvezu, da obvezniku PDV-a uskrati pravo na odbitak PDV-a ako je on znao ili morao znati da je transakcija prije ili nakon njega bila uključena u niz pruženih usluga povezanih s utajom PDV-a.² Već samo sankcioniranje prijelavara u okviru poreznog prava izvan u tu svrhu zapravo predviđenog kaznenog prava otvara pitanja u pogledu (temeljnih) prava poreznog obveznika. To vrijedi tim više³ ako je u tu svrhu dovoljno da je porezni obveznik znao ili morao znati da ugovorni partner možda neće moći platiti PDV koji duguje. S jedne strane, puka

¹ Izvorni jezik: njemački

² Vidjeti u tom pogledu iscrpna upućivanja u bilješci 15. i sljedećima.

³ Kritičko stajalište o tome u mišljenju nezavisnog odvjetnika P. Cruza Villalóna u predmetu R (C-285/09, EU:C:2010:381, t. 58. i slj. i t. 104. i slj.), isto tako kritički primjerice predsjedavajući jednog od dvaju vijeća za porez na promet BFH-a (Savezni financijski sud, Njemačka), Wäger, C., *Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung*, UR 2015., str. 81. i slj.

mogućnost neplaćanja poreza još nije porezna prijevarena, s druge pak strane, time se praktički onemogućava poslovanje s poduzećima koja se nalaze u financijskim poteškoćama (odnosno s takvim poduzećima koja su u stečaju ili neposredno pred stečajem).

3. Poduzeću koje od svojeg visoko zaduženog dužnika u svrhu pokrivanja dijela dugova preuzme robu uvijek bi se moglo prigovoriti da je moralo znati da dužnik PDV koji je nastao s osnove prodaje robe možda neće (odnosno neće moći) platiti. Čini se kako je to u međuvremenu u Litvi postalo ustaljena praksa porezne uprave. Ondje se stjecanje robe od poduzeća koje se nalazi u financijskim poteškoćama označuje kao zlouporaba prava i stoga se uskraćuje odbitak PDV-a.

4. U tom smislu Sud u ovom predmetu dobiva priliku pojasniti granice svoje „sudske prakse koja se odnosi na prijevare”.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Pravni okvir Unije određen je Direktivom 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)⁴.

6. Člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u predviđen je materijalni opseg odbitka PDV-a:

„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.”

7. Člankom 199. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u državama članicama omogućeno je da predvide prijenos porezne obveze na primatelja isporuke:

„1. Države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje bilo što od niže navedenog:

(g) isporuka nekretnina koje prodaje dužnik prema presudi u okviru obvezne prodaje drugoj osobi.”

8. Međutim, člankom 273. Direktive o PDV-u predviđene su mogućnosti država članica u svrhu sprječavanja utaja poreza itd.:

„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. [...]”

⁴ Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), u verziji koja je bila na snazi sporne godine (2016.)

B. Litavsko pravo

9. Člankom 58. stavkom 1. točkom 1. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymasa (Zakon Republike Litve o porezu na dodanu vrijednost) (u verziji iz Zakona br. IX-751 od 5. ožujka 2020.) uređuje se:

„Obveznik PDV-a ima pravo na odbitak ulaznog PDV-a i/ili PDV-a na uvoz u odnosu na nabavljene i/ili uvezene proizvode i/ili usluge ako su ti proizvodi i/ili usluge namijenjeni za sljedeće djelatnosti obveznika PDV-a: [...] isporuka proizvoda i/ili usluga na koju se plaća PDV [...]”

10. Članak 719. stavak 1. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksasa (Zakonik Republike Litve o građanskom postupku) (kako je izmijenjen Zakonom br. XII-889 od 15. svibnja 2014.) glasi:

„Ako se dražba proglašena ništavom zbog izostanka ponuditelja [...], imovina se prenosi ovrhovoditelju, za početnu cijenu koju je imala na dražbi.”

III. Činjenično stanje i postupak povodom zahtjeva za prethodnu odluku

11. Društvo „Medicinos bankas” UAB (u daljnjem tekstu: banka) ugovorom o kreditu od 21. rujna 2007. odobrilo je zajam društvu „Sostinės būstai” UAB (u daljnjem tekstu: prodavatelj) radi ulaganja u nekretnine te je zajmoprimac u svrhu osiguravanja izvršenja ugovora pristao na upis ugovorne hipoteke na zemljištu u gradu Vilniusu (Litva) i zgradi koja se na njemu gradila.

12. UAB „HA.EN” (u daljnjem tekstu: tužitelj) ugovorom je o cesiji od 27. studenoga 2015. od banke za naknadu stekao sva financijska potraživanja koja su proizlazila iz ugovora o kreditu koji je banka sklopila sa zajmoprimcem kao i sva prava uspostavljena radi osiguravanja izvršenja obveza, uključujući navedenu ugovornu hipoteku. Tužitelj je sklapanjem tog ugovora među ostalim potvrdio da je bio upoznat sa zajmoprimčevom ekonomskom i financijskom situacijom i pravnim statusom te da je bio svjestan da je zajmoprimac bio insolventan i predmet postupka restrukturiranja.

13. Rješenjem sudskog ovršitelja od 23. svibnja 2016. objavljena je dražba dijela prodavateljeve nekretnine, ali nijedan kupac nije iskazao interes za tu nekretninu. Budući da dražba nije uspjela, tužitelju je ponuđeno preuzimanje prodavateljeve nekretnine (u daljnjem tekstu: nekretnina), čime je namiren dio njegovih potraživanja. Sud nema saznanja o tome je li do toga došlo u visini neto iznosa (odnosno vrijednosti bez PDV-a) ili bruto iznosa (odnosno vrijednosti uvećane za PDV). Tužitelj je izvršio to pravo i preuzeo nekretninu.

14. S tom je svrhom 21. srpnja 2016. sastavljen instrument za prijenos nekretnine ovrhovoditelju, kojim je sudski ovršitelj tužitelju prenio nekretninu u vrijednosti od 5 468 000 eura.

15. Prodavatelj je 5. kolovoza 2016. sastavio račun s obračunatim PDV-om u kojem je prikazao da se nekretnina prenosila za 4 519 008,26 eura i 948 991,74 eura PDV-a. Tužitelj je taj račun s obračunatim PDV-om proknjižio u svojim poslovnim knjigama i odbio je ulazni PDV u prijavi PDV-a za studeni 2016. Prodavatelj je isto tako račun s obračunatim PDV-om proknjižio u svojim poslovnim knjigama te je u prijavi PDV-a za kolovoz 2016. prijavio izlazni PDV iskazan na računu s obračunatim PDV-om, ali ga nije uplatio u državni proračun. Nad prodavateljem je 1. listopada 2016. pokrenut stečajni postupak.

16. Tužitelj je 20. prosinca 2016. podnio zahtjev Valstybinė mokesčių inspekciji (Državni porezni inspektorat; u daljnem tekstu: porezno tijelo) za povrat preplaćenog iznosa PDV-a na temelju prijavljenog ulaznog PDV-a za odbitak. Nakon što je provelo porezni nadzor nad tužiteljem, porezno tijelo je utvrdilo da je tužitelj – utoliko što je pravni posao o nabavi nekretnine sklopio iako je znao ili morao znati da zajmoprimac neće platiti PDV u odnosu na taj pravni posao – djelovao nepošteno i zlorabio prava te da stoga nije stekao pravo na odbitak PDV-a. Tužitelju je zbog toga odlukom od 12. srpnja 2017. odbijeno pravo na odbitak PDV-a u iznosu od 948 980 eura, naloženo mu je plaćanje kamate u iznosu od 38 148,46 eura za kašnjenje u plaćanju PDV-a te mu je izrečena novčana kazna u iznosu od 284 694 eura.

17. Tužitelj je protiv te odluke poreznog tijela podnio prigovor Mokestinių ginčų komisiji prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve; u daljnem tekstu: Komisija za porezne sporove), koja je odlukom od 22. siječnja 2018. ukinula dijelove odluke poreznog tijela koji su se odnosili na zatezne kamate i izrečenu novčanu kaznu, ali je, nakon što je utvrdila da je tužitelj zlorabio prava, potvrdila porezno rješenje u tom smislu.

18. Tužitelj je protiv potonjeg dijela odluke Komisije za porezne sporove podnio tužbu Vilniaus apygardos administracinis teismasu (Okružni upravni sud u Vilnius, Litva), koji je presudom od 14. studenoga 2018. tu tužbu odbio kao neosnovanu.

19. Djelomično prihvativši tužiteljevu žalbu, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) u rješenju od 13. svibnja 2020. naveo je, među ostalim, da prvostupanjski sud mora ocijeniti uvjete i pokazatelje postojanja zlorabe prava u predmetnom slučaju.

20. Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilnius), nakon što je preispitao porezni spor, presudom od 3. rujna 2020. utvrdio je da je tužitelj zlorabio prava te da mu je porezno tijelo stoga opravdano odbilo priznati pravo na odbitak ulaznog PDV-a. Tužitelj je ponovno podnio žalbu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasu (Vrhovni upravni sud Litve). Taj je sud prekinuo postupak i u okviru zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a uputio Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebaju li Direktiva Vijeća 2006/112, u vezi s načelom fiskalne neutralnosti, tumačiti na način da zabranjuje ili na način da ne zabranjuje praksu nacionalnih tijela prema kojoj se poreznom obvezniku uskraćuje pravo na odbitak ulaznog PDV-a ako je taj porezni obveznik prilikom nabave nekretnine znao (ili trebao znati) da dobavljač zbog svoje insolventnosti neće uplatiti (ili neće moći uplatiti) izlazni PDV u državni proračun?“

21. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su tužitelj, Litva, Češka Republika i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odlučio da nije potrebno održati raspravu.

IV. Pravna ocjena

A. Prethodno pitanje i tijek ispitivanja

22. Prethodno se pitanje u biti odnosi na postupanje s transakcijama poreznog obveznika koji obavlja isporuku i ima poteškoćama s plaćanjem. U konkretnom se slučaju to pitanje postavlja u pogledu uskrate odbitka PDV-a primatelju isporuke (članak 168. Direktive o PDV-u).

23. Čini se da je za porezne uprave općenito problematično postupanje s transakcijama između poduzeća prema propisima o PDV-u kada jedno od tih poduzeća ima poteškoća s plaćanjem. Te poteškoće postoje i u slučaju transakcija u odnosu na *primatelja* isporuke koji ima poteškoća s plaćanjem. O toj situaciji već postoji nekoliko presuda Suda. U svrhu postizanja konzistentnog rješenja ponajprije će se razmotriti te presude (odjeljak B).

24. Potom će se ispitati je li „sudska praksa [Suda] koja se odnosi na prijevare”, na koju se u bitnome oslanja Češka Republika, uopće primjenjiva u predmetnom slučaju (odjeljak C) ili treba smatrati, kako to misli Litva, da je riječ o zlouporabnom ponašanju primatelja isporuke (odjeljak D). Naposljetku, možda se odbitak PDV-a može uskratiti na temelju članka 273. Direktive o PDV-u (odjeljak E).

25. Od toga treba razlikovati pitanje jesu li uopće ispunjeni uvjeti za odbitak PDV-a u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u ako cijela vrijednosti primljene isporuke nije plaćena, nego se *u cijelosti iskoristi za namirenje postojećih dugova koje isporučitelj ima prema primatelju isporuke*. Premda sud koji je uputio zahtjev to izričito ne pita, postojanje uvjeta za odbitak PDV-a nužna je pretpostavka da bi se uopće moglo razmišljati o uskrati odbitka PDV-a. Stoga je odgovor na to logično inicijalno pitanje koristan za rješavanje spora u glavnom postupku (odjeljak F).

B. Utjecaj poteškoća koje porezni obveznik ima s plaćanjem na prihode od PDV-a

26. U materijalnom se pogledu PDV-om kao općim porezom na potrošnju ne treba oporezivati poduzetnik koji je obavio isporuku, nego sposobnost plaćanja potrošača, koja je razvidna iz njegove potrošnje imovine radi stjecanja potrošne koristi⁵. To je osobito vidljivo iz odredbe članka 73. Direktive o PDV-u. S tim u skladu oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobavljač ili pružatelj usluge (odnosno onaj koji obavlja isporuku) „dobio ili će dobiti”.

27. Posljedično je Sud⁶ više puta izričito odlučio da „iznos koji služi kao porezna osnovica za PDV koji se plaća poreznim tijelima ne [može] biti viši od naknade koju je krajnji potrošač doista platio i na čijoj je osnovi obračunan PDV koji je u konačnici platio”.

28. U Direktivi o PDV-u se polazi od toga da ako primatelj isporuke ne može platiti zato što se nalazi u stečaju, gubi se i odgovarajući porezni prihod s osnove neizravnog poreza na potrošnju koji bi inače nastao u slučaju predviđenog plaćanja. Međutim, državni proračun u pogledu poreznog prihoda snosi rizik od stečaja pojedinaca koje je uključio u naplatu poreza. To je Sud već izričito pojasnio u slučaju stečaja primatelja isporuke⁷.

29. Pitanje o kojem je u ovom predmetu potrebno odlučiti jest mijenja li se nešto u tom pogledu ako u poteškoće s plaćanjem ne doprije primatelj isporuke, nego *isporučitelj*. On je kao porezni obveznik isto tako samo pomoćnik države u ubiranju poreza. U ovom je predmetu, u konačnici, riječ i o pitanju odgovara li za gubitke povezane sa stečajem država ili poslovni partner poreznog

⁵ Vidjeti primjerice presude od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, t. 62.), od 11. listopada 2007., KÖGÁZ i dr. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, t. 37. – „utvrđivanje iznosa PDV-a proporcionalno cijeni koju je porezni obveznik primio kao protučinidbu za isporučenu robu i usluge”) i od 18. prosinca 1997., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, t. 20. i 23.).

⁶ Presude od 15. listopada 2020., E. (Porez na dodanu vrijednost – Smanjenje iznosa oporezivog PDV-om) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 21.), od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.), slično i presude od 16. siječnja 2003., Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, t. 19.) i od 15. listopada 2002., Komisija/Njemačka (C-427/98, EU:C:2002:581, t. 30.), isto tako i mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, t. 69.)

⁷ Presuda od 15. listopada 2020., E. (Porez na dodanu vrijednost – Smanjenje iznosa oporezivog PDV-om) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 53. u vezi s t. 48. i 50.)

obveznika koji je porezni obveznik. Međutim, u ovom se predmetu to pitanje ne postavlja na razini porezne obveze, nego na razini odbitka PDV-a u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u čija je svrha poduzeće osloboditi od opterećenja PDV-om. Stoga se u svrhu odgovora na pitanje u ovom predmetu dodatno u obzir treba uzeti načelo neutralnosti PDV-a.

30. Načelo neutralnosti temeljno je načelo⁸ PDV-a. Načelo neutralnosti znači, među ostalim, da poduzetnika kao osobu koja ubire porez za račun države u načelu treba izuzeti od konačnog opterećenja PDV-om⁹ ako je poslovna djelatnost sama po sebi namijenjena ostvarivanju oporezivih transakcija¹⁰.

31. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, na pravo poreznog obveznika na odbitak PDV-a pritom nema utjecaja je li PDV koji se duguje na ranije ili kasnije prodajne transakcije koje se odnose na predmetnu robu plaćen državnoj blagajni¹¹ ako je tim PDV-om opterećen primatelj isporuke.

32. U konačnici stoga načelno i dalje postoji pravo primatelja isporuke na odbitak PDV-a čak i ako isporučitelj primljeni iznos ne iskoristi za plaćanje svoje obveze PDV-a te državni proračun zbog nedostatka imovine taj porezni dug ne može s uspjehom naplatiti.

C. Sudska praksa Suda koja se odnosi na borbu protiv porezne utaje

33. Međutim, ako se može primijeniti sudska praksa Suda koja se odnosi na sprječavanje porezne prijevare u okviru propisa o PDV-u, kao što smatra Češka Republika, moguć je i drukčiji ishod. Naime, kao što Sud sustavno ponavlja, borba protiv poreznih utaja, izbjegavanja plaćanja poreza i mogućih zlouporaba jest cilj koji se priznaje i potiče Direktivom o PDV-u¹².

34. Kad je riječ o borbi protiv poreznih utaja, za razliku¹³ od borbe protiv zlouporaba (odjeljak D), dostaje da porezni obveznik sâm ne utaji porez¹⁴. Štoviše, dovoljno je već ako je znao ili morao znati¹⁵ da je sudjelovao u transakciji koja je uključena u utaju PDV-a. Tada se on za potrebe

⁸ Sud u presudi od 13. ožujka 2014., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 43.) upućuje na načelo tumačenja.

⁹ Presude od 13. ožujka 2008., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 25.) i od 1. travnja 2004., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, t. 39.)

¹⁰ Presude od 13. ožujka 2014., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 41.), od 15. prosinca 2005., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, t. 51.), od 21. travnja 2005., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, t. 57.) i moje mišljenje u predmetu Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, t. 25.)

¹¹ Presude od 11. studenoga 2021., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, t. 56.), od 9. studenoga 2017., Wind Inovation 1 (C-552/16, EU:C:2017:849, t. 44.), od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 28.) i od 12. siječnja 2006., Optigen i dr. (C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, t. 54.)

¹² Presuda od 24. veljače 2022., SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, t. 33.), rješenje od 3. rujna 2020., Vikingo Fövállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, t. 50.), presude od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, t. 34.) i od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 35. i navedena sudska praksa)

¹³ Vidjeti u pogledu tog razdvajanja eksplicitno presudu od 11. studenoga 2021., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, t. 46., s jedne strane, i t. 54. s druge strane), vidjeti i rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, t. 35.)

¹⁴ Presude od 24. veljače 2022., SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, t. 34.); od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, t. 35.) i od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 38. i navedenu sudsku praksu)

¹⁵ U nekim starijim presudama Sud još govori o „mogao znati”, vidjeti primjerice presudu od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 60.). Čini se kako je ta preširoka formulacija koja se temeljila samo na prethodnom pitanju u međuvremenu s pravom napuštena.

Direktive o PDV-u mora smatrati sudionikom u toj utaji¹⁶. Navedeno *obvezuje* države članice da poreznom obvezniku uskrate odbitak PDV-a (ako je on, kao u ovom predmetu, primatelj isporuke)¹⁷.

35. Međutim, kao što i Komisija ističe, u ovom predmetu nije riječ o takvoj situaciji sudjelovanja u transakciji uključenoj u utaju PDV-a. Plaćanje prijavljenog PDV-a koje je samo zakašnjelo ili izostalo ne može se smatrati poreznom utajom, odnosno prijevaram u vezi s PDV-om u smislu prethodno navedene sudske prakse.

36. Naime, kao što je veliko vijeće Suda u predmetu Scialdone već odlučilo, mora se razlikovati puko neplaćanje PDV-a od neprijavljanja PDV-a osobe odgovorne za njegovo plaćanje¹⁸. U tom smislu porezni obveznik uslijed činjenice da se PDV, za koji je već podnesena prijava, ne plaća u zakonom predviđenom roku ne stječe nikakvu prednost jer on i porez i dalje duguje. Stoga, kao što Sud nadalje¹⁹ navodi, takvi propusti plaćanja prijavljenog PDV-a nisu jednako teški kao prijevare u vezi s tim porezom.

37. Prema tome, nije riječ o poreznoj prijevarami ako porezni obveznik koji ima financijske poteškoće, kao u predmetnom slučaju, proda robu da bi otplatio svoje dugove i pritom prijavi nastali PDV, ali ga poslije ipak ne plati ili ga ne plati u cijelosti. Stoga se ni tužitelju ne može prigovoriti da je znao ili morao znati da je bio uključen u prijevaru vezanu uz PDV.

D. Postojanje zlouporabe u slučaju stjecanja robe od poduzeća koje ima poteškoća s plaćanjem

38. Slijedom navedenog, postavlja se pitanje može li se tužitelju prigovoriti zlouporaba prava. Zlouporaba bi se mogla sastojati u tome da je tužitelj preuzeo nekretninu u okviru ovrhe premda je znao da prodavatelj ima poteškoća s plaćanjem i stoga možda neće moći u cijelosti podmiriti nastalu poreznu obvezu.

39. Prema sudskoj praksi Suda, za utvrđenje zlouporabe moraju biti ispunjena dva uvjeta. S jedne strane, rezultat predmetnih transakcija mora biti ostvarivanje porezne pogodnosti čije je dodjeljivanje protivno cilju koji se želi ostvariti Direktivom o PDV-u i, s druge strane, iz svih objektivnih elemenata mora proizlaziti da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na²⁰ ostvarivanje te porezne pogodnosti²¹.

¹⁶ Presude od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, t. 94.), od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 48.), od 13. veljače 2014., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, t. 27.), od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 54.), od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 39.) i od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 56.)

¹⁷ Vidjeti presude od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, t. 34.), od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 47.), od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 62.), od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, t. 40.), od 13. veljače 2014., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, t. 26.), od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 37.), od 21. lipnja 2012., Mahagében (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 42.) i od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 59. i 61.).

¹⁸ Presuda od 2. svibnja 2018., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, t. 39. i 40.)

¹⁹ Presuda od 2. svibnja 2018., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, t. 41. i 42.)

²⁰ Vidjeti o tome iscrpno i mišljenje nezavisnog odvjetnika G. Pitruzzelle u predmetu W (Odbitak PDV-a u vezi s ulogom člana društva) (C-98/21, EU:C:2022:160, t. 68. i 78.).

²¹ Presuda od 11. studenoga 2021., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, t. 54.); vidjeti, među ostalim, presude od 18. lipnja 2020., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, t. 85.), od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 36.) i od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 74. i 75.).

1. Tekst i procjena Direktive o PDV-u

40. U ovom bi se predmetu „pogodnošću” mogao smatrati samo odbitak PDV-a tužitelja uz istodobno postojanje poreznog duga insolventnog prodavatelja. Stajalište da je porezna pogodnost protivna cilju koji se želi ostvariti Direktivom o PDV-u jasno se protivi već samom tekstu Direktive o PDV-u. To je osobito vidljivo iz članka 199. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u kojim se državama članicama omogućava da u slučaju isporuka nekretnina u okviru ovrhe predvide prijenos porezne obveze na primatelja isporuke. Iz te se odluke zakonodavca mogu, naime, izvesti tri zaključka.

41. Kao prvo, zakonodavac Unije, za razliku od porezne uprave u Litvi, stjecanje robe od poduzeća čija se imovina prodaje u postupku ovrhe (dakle od poduzeća koje se nalazi u financijskim poteškoćama) ne smatra zlouporabom prava. Inače zakonodavac Unije državama članicama ne bi dao tu mogućnost prijenosa porezne obveze.

42. Kao drugo, zakonodavac Unije prepoznao je problem da državna blagajna ima poteškoća s određivanjem i naplatom porezne obveze kada je riječ o poreznom obvezniku protiv kojeg je pokrenut postupak ovrhe. Iz tog je razloga predviđen fakultativni prijenos porezne obveze. Stoga ne postoji nepredviđena pravna praznina zbog koje državna blagajna ima poseban rizik od neplaćanja.

43. Kao treće, zakonodavac Unije je mogućnost prijenosa porezne obveze predvidio samo za ovrhu nekretnina. Iz toga *a contrario* slijedi da se za drugu robu koja se stekne u okviru postupka ovrhe i nadalje primjenjuje uobičajeno pravilo (porezna obveza isporučitelja). Međutim, ako zakonodavac Unije smatra da ovršenik u slučaju ovrhe ostaje porezni dužnik, onda stjecanje robe u okviru ovrhe od poduzeća (koje je tada u pravilu nesposobno za plaćanje) teško da može biti zlouporaba prava. To ističe i Komisija.

44. Isto vrijedi i ako stjecatelj robe u okviru ovrhe sigurno zna da je ovršenik (odnosno isporučitelj) toliko prezadužen da svoju poreznu obvezu vjerojatno neće moći podmiriti. Pretpostavka zlouporabe prava u toj bi situaciji bila protivna volji zakonodavca Unije.

2. Primjena zaključaka u predmetu ALTI

45. U tom pogledu ništa ne mijenjaju ni dalekosežniji zaključci Suda u predmetu ALTI²². U tom je predmetu Sud u obrazloženju svoje odluke naveo da „suugovaratelj – za kojeg se smatra da je, zbog činjenice da je dobrovoljno sudjelovao u zlouporabi u području PDV-a, od početka pristao na nezakonitu namjeru osobe odgovorne za plaćanje poreza da ne plati navedeni porez – [...] odgovara za učinke povezane s kašnjenjem plaćanja poreza, za koje je i sam djelomično odgovoran”.

46. Međutim, to se, s jedne strane, odnosilo „samo” na pitanje dosega odgovornosti iz članka 205. Direktive o PDV-u, o kojem u ovom predmetu nije riječ. S druge strane, u slučaju poduzeća koje ima poteškoća s plaćanjem teško da može biti riječ o „nezakonitoj namjeri [...] da ne plati porez”. Isto se tako ne može smatrati da je riječ o „zlouporabi u području PDV-a” samo zato što se obavljaju pravni poslovi s gospodarskim subjektima koji imaju poteškoća s plaćanjem. To vrijedi tim više ako do stjecanja, kao u ovom predmetu, dođe u okviru ovrhe, odnosno okončanja postupka ovrhe koji je organizirala država.

²² Presuda od 20. svibnja 2021. (C-4/20, EU:C:2021:397, t. 43.)

47. U slučaju da se kao temelj uzme zaključak Suda iz predmeta ALTI, smisao i svrha postupka ovrhe bili bi dovedeni *ad absurdum*. Imovina ovršenika, koji je poduzetnik, mogla bi se *de facto* unovčiti samo još u odnosu na pojedince (i poduzeća koja ne obavljaju transakcije koje daju pravo na odbitak PDV-a) jer se njima odbitak PDV-a ne može umanjiti. To bi značajno ograničilo krug potencijalnih stjecatelja i time bilo protivno cilju postupka ovrhe. Taj se cilj upravo sastoji u tome da se pokuša ostvariti najbolje moguće unovčenje imovine kako bi se što je moguće bolje namirilo vjerovnike.

3. *Potpuno umjetna konstrukcija?*

48. Sud za postojanje zlorporabe zahtijeva, osim toga, da su gospodarski subjekti izvršili u potpunosti formalne ili umjetne transakcije koje nemaju nikakvog gospodarskog i poslovnog opravdanja, s osnovnim ciljem ostvarivanja neopravdane pogodnosti²³. Prihvatanje ponude predviđene u državnom postupku ovrhe nije umjetno.

49. Pretpostavka zlorporabe ne uklapa se ni s obzirom na pravnu posljedicu. U slučaju postojanja zlorporabne prakse u području PDV-a, dotične radnje trebaju se ponovno definirati na način da se uspostavi stanje koje bi postojalo da nije bilo radnji koje čine tu zlorporabu.²⁴

50. U predmetnom slučaju, međutim, primatelj isporuke nema alternativu koju je on zlorporabom prava mogao izbjeći i koja bi se tada mogla uzeti u obzir. On ne može platiti samo neto cijenu pa sam platiti PDV ako nije osoba odgovorna za plaćanje PDV-a. Stoga se ne može ozbiljno razmatrati prigovor da je on u svrhu namirenja dugova preuzeo imovinu dužnika umjesto da je sličnu robu kupio od treće osobe koja bi tada možda mogla platiti porez.

4. *Zabrana trgovanja na temelju propisa o PDV-u*

51. Naposljetku, potvrđivanje zlorporabe u predmetnoj bi situaciji bilo jednako zabrani trgovanja s određenim osobama (koje nisu kriminalci), što je pak propisima o PDV-u još manje svojstveno od sankcioniranja kriminalnog ponašanja, odnosno sankcioniranja saznanja o kriminalnom ponašanju drugih osoba²⁵. Poduzeće u financijskim poteškoćama isto obavlja (zakonitu) gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. Direktive o PDV-u, duguje zbog toga PDV i mora ga u računu (vidjeti članak 220. Direktive o PDV-u) posebno iskazati (vidjeti članak 226. točku 10. Direktive o PDV-u).

52. Uskratiti primatelju isporuke odbitak PDV-a koji se na nju odnosi samo zato što je znao da se njegov ugovorni partner nalazi u financijskim poteškoćama i stoga možda neće (moći) podmiriti obvezu plaćanja PDV-a tog bi poreznog obveznika isključilo iz velikog dijela tržišta te bi time predstavljalo prepreku pristupu tržištu. To u pitanje dovodi ideju načela neutralnosti kojim se, kao ni propisima o PDV-u u cijelosti, ne razlikuju uspješno i manje uspješno poduzeće, etablirano poduzeće ili poduzeće koje se tek nalazi u osnivanju kao ni financijski vrlo platno sposobno poduzeće ili prezaduženo poduzeće.

²³ Presuda od 26. veljače 2019., T Danmark i Y Denmark (C-116/16 i C-117/16, EU:C:2019:135, t. 98.), mišljenje nezavisnog odvjetnika G. Pitruzzelle u predmetu W (Odbitak PDV-a u vezi s ulogom člana društva) (C-98/21, EU:C:2022:160, t. 67.) i presuda od 22. svibnja 2008., Amplificientifica i Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301), t. 28. govori još o „samo”.

²⁴ Presuda od 22. studenoga 2017., Cussens i dr. (C-251/16, EU:C:2017:881, t. 46.)

²⁵ Međutim, slično u smislu zabrane trgovanja robom: rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, t. 36. i 37.)

53. Osim toga, sudska praksa Suda o kojoj je ovdje riječ²⁶ razvijena je u pogledu posebne osjetljivosti propisa o porezu na dodanu vrijednost na prijevare. U predmetnom slučaju, međutim, nije riječ o posebnoj osjetljivosti propisa o porezu na dodanu vrijednosti na prijevare kojom se uključena poduzeća prema sudskoj praksi Suda prisiljava na povećane obveze postupanja s dužnom pažnjom. Štoviše, u ovom je predmetu riječ o pripisivanju rizika od stečaja (u pogledu PDV-a) pri poslovanju s poduzećima koja imaju poteškoće.

54. Zakonodavac Unije može taj rizik od stečaja države u svako doba smanjiti. Prije više od deset godina pojavile su se već odgovarajuće inicijative pojedinih država članica za prelazak na izravan sustav oporezivanja kada je riječ o transakcijama između poduzeća (postupak obrnute porezne obveze), koji, međutim, zakonodavac Unije nije dalje ostvarivao²⁷. Zakonodavac Unije tu je odluku svjesno donio jer za frakcijsko neizravno ubiranje poreza postoje dobri razlozi. Komisija je još 2008. istaknula: „Opći sustav postupka obrnute porezne obveze nedvojbeno bi bio novi koncept koji bi mogao imati kako pozitivne tako i negativne posljedice”²⁸. Očito se na negativne posljedice nije željelo pristati.

55. Međutim, odrekne li se zakonodavac Unije takvih mjera za borbu protiv rizika od stečaja, poreznom se obvezniku ne može prigovoriti da su transakcije s poduzećem koje se nalazi u financijskim poteškoćama zlouporaba prava samo zato što je morao znati (ili je čak znao) da će se postojeći rizik od stečaja možda ostvariti.

56. Uostalom, zakonodavac Unije je ionako državama članicama odobrio mogućnost prijenosa porezne obveze. Litva je mogla iskoristiti mogućnost iz članka 199. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u. U tom slučaju prihod od PDV-a s osnove nekretninske transakcije ne bi bio izgubljen te bi se odbitak PDV-a tužitelju automatski odobrio.

5. Zaključak

57. Proširenje primjene prethodno navedene sudske prakse na prigovor zlouporabe prava u slučaju transakcija s poduzećem koje se nalazi u financijskim poteškoćama stoga prema mojem mišljenju nije u skladu s Direktivom o PDV-u.

E. Postojanje mjere u svrhu osiguranja pravilne naplate poreza

58. Slijedom navedenog, isključi li se uskrata odbitka PDV-a jer isporučitelj nije počinio prijevaru, a primatelj isporuke nije zloupotrijebio pravo, državi članici (u ovom predmetu Litvi) eventualno bi se još temeljem članka 273. Direktive o PDV-u mogla omogućiti uskrata odbitka PDV-a.

²⁶ Tako izričito u presudi od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 62.)

²⁷ Europska komisija odbila je 19. srpnja 2006. zahtjeve Austrije i Njemačke u skladu s člankom 27. Šeste direktive o PDV-u da im se odobri uvođenje pravila kojim se odstupa od članka 21. Šeste direktive o PDV-u, točnije uvođenje općeg mehanizma obrnute porezne obveze s dosadašnje osobe odgovorne za plaćanje poreza (isporučitelj) na primatelja isporuke. Potom je Vijeće 2007. zatražilo od Komisije da preispita uspostavu mogućnosti fakultativne primjene općeg postupka obrnute porezne obveze, međutim, Komisija nije bila pretjerano uvjerena u to; vidjeti Komunikaciju Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o mjerama za izmjenu sustava PDV-a u svrhu borbe protiv prijevara {SEK(2008) 249} od 22. veljače 2008. – COM(2008) 109 *final*, osobito t. 5.1.

²⁸ Komunikacija Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o mjerama za izmjenu sustava PDV-a u svrhu borbe protiv prijevara {SEK(2008) 249} od 22. veljače 2008. – COM(2008) 109 *final*, osobito t. 4.3.

59. Tim se člankom dopuštaju mjere u svrhu osiguravanja pravilne naplate poreza i sprječavanja utaje. U ovom predmetu nema utaje poreza. Isto vrijedi i za osiguranje pravilne naplate poreza. Porez koji je isporučitelj dužan platiti mora se od njega i naplatiti ako, kao u ovom predmetu, nije riječ o prijenosu porezne obveze. Uskratim odbitka PDV-a primatelju isporuke stoga se ne osigurava ni pravilna naplata poreza.

60. Osim toga, mjere koje se temelje na članku 273. ne smiju prekoračiti ono što je nužno za postizanje tih ciljeva niti dovesti u pitanje neutralnost PDV-a²⁹. To bi, međutim, bio slučaj ako teret PDV-a ostane na primatelju isporuke samo zato što je znao (ili morao znati) da njegov ugovorni partner ima financijskih poteškoća. Naime, on nema nikakav utjecaj na to hoće li njegov ugovorni partner nastali porez ipak platiti, odnosno hoće li porezna uprava porez s uspjehom odrediti i naplatiti.

F. Logično inicijalno pitanje: jesu li ispunjeni uvjeti za odbitak PDV-a?

61. Stoga je sigurno da Direktivu o PDV-u u vezi s načelom porezne neutralnosti treba tumačiti na način da joj se protivi praksa nacionalnih tijela prema kojoj se poreznom obvezniku uskraćuje pravo na odbitak ulaznog PDV-a ako je taj porezni obveznik prilikom nabave nekretnine znao (ili trebao znati) da dobavljač zbog svoje insolventnosti neće uplatiti (ili neće moći uplatiti) izlazni PDV u državni proračun.

62. Međutim, to ne znači da su uvjeti za odbitak PDV-a u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u u predmetnom slučaju i ispunjeni. Čak i ako sud koji je uputio zahtjev to nije izričito pitao, pomnije razmatranje tog pitanja moglo bi pomoći u dobivanju korisnog odgovora. Naime, ispunjenje uvjeta za odbitak PDV-a logičan je uvjet za pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev u pogledu uskraćivanja PDV-a. Jesu li uvjeti za odbitak PDV-a za tužitelja u ovom predmetu uopće ispunjeni, kao što sud koji je uputio zahtjev očito pretpostavlja, prema mojem mišljenju nije jasno.

63. Odbitak PDV-a trebao bi primatelja isporuke osloboditi opterećenja PDV-om³⁰. Stoga odbitak PDV-a u načelu omogućava samo to da se odbiju iznosi koje je porezni obveznik svojim isporučiteljima (ili u okviru prijenosa porezne obveze državnoj blagajni) kao PDV za odgovarajuću transakciju stvarno *platio*³¹. U ovom je predmetu došlo samo do prijeboja s postojećim dugovima kod tužitelja (kao primatelja isporuke). To bi se moglo smatrati dostatnim opterećenjem PDV-om jer su, naposljetku, potraživanja u odgovarajućem opsegu prestala.

64. Međutim, taj pristup kolidira sa sistematikom Direktive o PDV-u i funkcijom poduzeća koje obavlja isporuku u okviru propisa o PDV-u koje Sud naglašava u ustaljenoj sudskoj praksi. S tim u skladu, poduzeće koje obavlja isporuke (u ovom predmetu prodavatelj) djeluje „kao osoba koja ubire porez za račun države i u interesu javnog proračuna”³².

²⁹ Vidjeti samo presudu od 9. srpnja 2015., *Salomie i Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 62. i navedena sudska praksa).

³⁰ Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, t. 44. i slj.), vidjeti i mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, t. 64.).

³¹ Primjerice presuda od 22. veljače 2018., *T – 2* (C-396/16, EU:C:2018:109, t. 24. i navedena sudska praksa). Vidjeti i presudu od 29. travnja 2004., *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, t. 35. *in fine*). Sud, doduše u njemačkoj verziji, koristi izraz „abgeführt”. Budući da on govori o primatelju isporuke koji taj PDV ne plaća poreznoj upravi, nego isporučitelju, time se očito misli na potonjeg. U francuskoj se verziji isto tako koristi izraz „avoir été acquittée”, što se i slobodno pravilno može prevesti kao „gezahlt wurde”. U t. 36., gdje je isto tako pravilno prevedeno, to je osobito jasno.

³² Presude od 21. veljače 2008., *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.) i od 20. listopada 1993., *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.)

65. Da je tužitelj prodavatelju platio cijenu kako je iskazana u računu (4 519 008,26 eura uvećano za PDV u iznosu od 948 991,74 eura), prodavatelj bi tim iznosom mogao podmiriti isto samo dugove tužitelja u iznosu od 4 519 008,26 eura u slučaju da je ispunio svoju obvezu osobe koja ubire porez za račun države. Iznos od 948 991,74 eura prodavatelj bi morao iskoristiti za podmirenje nastale obveze PDV-a.

66. Rezultat bi bio isti da je Litva iskoristila članak 199. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u i predvidjela prijenos porezne obveze na tužitelja. I u tom bi slučaju bilo moguće podmirenje obveze samo u visini neto iznosa (4 519 008,26 eura) jer bi u tom slučaju tužitelj iznos od 948 991,74 eura morao iskoristiti za podmirenje vlastite porezne obveze.

67. Stoga bi u okviru predmetne transakcije tužitelju bile uvijek podmirene samo prodavateljeve obveze u visini neto iznosa. Može li taj rezultat biti drukčiji ako se ugovorena protučinidba smjesta iskoristi za podmirenje isporučiteljevih dugova koje on ima prema primatelju isporuke?

68. Mislim da ne. Način naplate poreza, neizravno oporezivanje i isporučitelj kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a ili izravno oporezivanje u slučaju prijenosa porezne obveze na primatelja isporuke, samo je pitanje tehnike oporezivanja PDV-om. Njome se ništa ne mijenja u pogledu činjenice da za plaćanje isporučiteljevih obveza koje ima prema primatelju usluge na raspolaganju uvijek stoji samo neto iznos. Nastali PDV u oba je slučaja *a priori*, kao što Litva s pravom ističe, predviđen za plaćanje državi. Taj se porez u sustavu neizravnog oporezivanja, kao što je predmetno, naposljetku isporučitelju plaća samo kao povjereniku u svojstvu osobe koja ubire porez za račun države.

69. Prihvati li se ta ideja o povjereničkom statusu, tužitelj ima mogućnost odbitka PDV-a samo ako je tužitelj *osim* (neto) iznosa predviđenog za podmirenje duga isporučitelju platio i nastali PDV. Samo je u tom slučaju primatelj isporuke opterećen PDV-om. Međutim, pravo na odbitak PDV-a postoji i ako je primatelj isporuke smatrao ili morao smatrati da isporučitelj taj iznos ne koristi za podmirenje obveze PDV-a, nego primjerice za podmirenje drugih obveza. Naime, ni u tom slučaju primatelju isporuke ne može biti uskraćen odbitak PDV-a ni zbog zlouporabe ni zbog saznanja o prijevari ili sličnome.

V. Zaključak

70. Stoga predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 168. točku (a) Direktive 2006/112/EZ u vezi s načelom porezne neutralnosti treba tumačiti na način da mu se protivi praksa nacionalnih tijela prema kojoj se poreznom obvezniku uskraćuje pravo na odbitak ulaznog PDV-a ako je taj porezni obveznik prilikom nabave nekretnine znao (ili morao znati) da dobavljač zbog svoje insolventnosti neće uplatiti (ili neće moći uplatiti) izlazni PDV u državni proračun.
2. Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da odluči je li porezni obveznik (primatelj isporuke) u predmetnom slučaju stvarno opterećen PDV-om koji je isporučitelj od njega ubrao. To je isključeno ako primatelj isporuke osobi odgovornoj za plaćanje poreza koja obavlja isporuku nikad nije stavio na raspolaganje sredstva za podmirenje obveze PDV-a.