



# Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE  
JULIANE KOKOTT,  
predstavljeni 5. maja 2022<sup>1</sup>

**Zadeva C-227/21**

**UAB „HA.EN.“**

**proti**

**Valstybinė mokesčių inspekcija**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve, Litva))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davčno pravo – DDV – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka vstopnega DDV – Meje tako imenovane sodne prakse na področju goljufij – Obstoj zlorabe pravic – Zavrnitev pravice do odbitka DDV, ker je prejemnik vedel ali bi moral vedeti, da dobavitelj zaradi svojega finančnega položaja izstopnega DDV ne bo mogel nakazati v državni proračun – Obdavčitev z DDV pri pobotu kupnine z obstoječimi dolgovi“

## I. Uvod

1. V tem postopku predhodnega odločanja bi se utegnilo pomisliti na odlomek iz „Čarovnikovega vajenca“ Johanna Wolfganga von Goetheja: „Gospod, nuja je velika! Duhov, ki sem jih priklical, se več ne morem rešiti“. Ta postopek predhodnega odločanja namreč ponovno prikaže negotovosti in težave, ki nastanejo, kadar se pravo DDV ne razume povsem klasično, temveč se v sodni praksi uporablja tudi za boj proti goljufijam in zlorabam.

2. V skladu s to sodno prakso bi morali biti finančni organi med drugim upravičeni ali celo dolžni zavezancu za DDV odreči pravico do odbitka vstopnega davka, kadar je ta vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija v verigi pred njim ali za njim vključena v goljufijo v zvezi z DDV.<sup>2</sup> Vprašanja glede (temeljnih) pravic davčnih zavezancev sproža že to, da goljufije sankcionira davčno pravo zunaj kazenskega prava, ki je temu dejansko namenjeno. To še toliko bolj velja,<sup>3</sup> če za to zadostuje, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da sopogodbenu morda ne bo plačal DDV, ki ga dolguje. Po eni strani zgolj možnost, da davek ne bo plačan, še ni davčna goljufija, po drugi strani pa so zaradi tega praktično onemogočeni posli s podjetji v finančnih težavah (torej takšnimi, ki so insolventna ali blizu insolventnosti).

<sup>1</sup> Jezik izvirnika: nemščina.

<sup>2</sup> Glej v zvezi s tem podrobne navedbe v opombi 15 in naslednjih.

<sup>3</sup> Glej kritično stališče o tem v sklepnih predlogih generalnega pravobranilca P. Villalóna v zadevi R (C-285/09, EU:C:2010:381, točka 58 in naslednje in 104 in naslednje) in prav tako kritično stališče predsedujočega enemu od obeh senatov za področje prometnih davkov BFH, Wäger, C., *Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung*, UR 2015, str. 81 in naslednje.

3. Podjetju, ki od svojega pri sebi visoko zadolženega dolžnika prevzame blago, da bi se s tem pokrilo del dolga, bi se lahko vedno očitalo, da bi moralo vedeti, da dolžnik morda ne bo plačal (ali ne bo mogel plačati) DDV, ki je nastal pri prodaji blaga. Zdi se, da je v Litvi to postala stalna praksa finančnih organov. Tam se nakup blaga od podjetja v finančnih težavah šteje za zlorabo pravic, zato se zavrača odbitek vstopnega DDV.

4. V zvezi s tem ima Sodišče sedaj priložnost, da pojasni meje svoje „sodne prakse na področju goljufov“.

## II. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

5. Pravni okvir Unije določa Direktiva 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).<sup>4</sup>

6. Člen 168(a) Direktive o DDV določa materialni obseg odbitka vstopnega davka:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec“.

7. Člen 199(1)(g) Direktive o DDV državam članicam omogoča, da določijo prevalitev davčnega dolga na prejemnika storitev:

„1. Države članice lahko določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, za katerega se opravi katera koli izmed naslednjih storitev:

(g) dobava nepremičnin, ki jih prodaja dolžnik po sodbi v postopku obvezne prodaje drugi oseb.“

8. Člen 273 Uredbe o DDV po drugi strani določa možnosti držav članic na področju boja proti davčnim utajam in podobnim ravnanjem:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja. [...]“

<sup>4</sup> Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1) v različici, ki se uporablja za sporno leto (2016).

## **B. Pravo Litve**

9. Člen 58(1), točka 1, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zakon Republike Litve o davku na dodano vrednost) (v različici zakona št. IX-751 z dne 5. marca 2020), določa:

„Zavezanec za DDV ima pravico do odbitka vstopnega DDV in/ali uvoznega DDV, dolgovanega za blago in/ali storitve, pridobljene in/ali uvožene, če je to blago in/ali storitve namenjeno uporabi v naslednjih dejavnostih zavezanca za DDV: [...] dobava blaga in/ali opravljanje storitev, obdavčena z DDV [...]“

10. Člen 719(1) Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (zakonik o civilnem postopku Republike Litve) (kakor je bil spremenjen z zakonom št. XII-889 z dne 15. maja 2014) določa:

„Če je dražba razveljavljena, ker ni bilo nobenega ponudnika [...], se premoženje prenese na osebo, ki zahteva izvršitev, po začetni prodajni ceni premoženja, ki je predmet dražbe.“

## **III. Dejansko stanje in postopek predhodnega odločanja**

11. „Medicinos bankas“ UAB (v nadaljevanju: banka) je s kreditno pogodbo z dne 21. septembra 2007 odobrila posojilo družbi „Sostinės būstai“ UAB (v nadaljevanju: prodajalka) za izvedbo gradbenih dejavnosti. Kot jamstvo za pravilno izpolnitev pogodbe je ta v razmerju do banke ustanovila pogodbeno hipoteko na zemljišču v Vilni (Latvija) skupaj z zgradbo, ki se je na njem gradila.

12. UAB „HA.EN“ (v nadaljevanju: tožeča stranka) je s pogodbo o odstopu terjatve z dne 27. novembra 2015 od banke odplačno pridobila vse finančne terjatve, ki so izhajale iz kreditne pogodbe, skupaj z vsemi pravicami, ustanovljenimi za zavarovanje izvršitve obveznosti, vključno z zgoraj navedeno pogodbeno hipoteko. S sklenitvijo te pogodbe je tožeča stranka med drugim potrdila, da se je seznanila s prodajalčinim gospodarskim in finančnim položajem in pravnim statusom ter da je vedela, da je bila prodajalka insolventna in v postopku prestrukturiranja.

13. S sklepom sodnega izvršitelja z dne 23. maja 2016 je bila naznanjena dražba dela prodajalčinih nepremičnin, vendar noben kupec ni izkazal zanimanja za zadevno nepremičnino. Po neuspeli dražbi je bil tožeči stranki v okviru dražbenega postopka ponujen prevzem zadevne prodajalkine nepremičnine (v nadaljevanju: nepremičnina), s čimer je bil poravnan del terjatev tožeče stranke. Sodišču ni znano, ali se je to nanašalo na neto znesek (to je vrednost brez DDV) ali bruto znesek (to je vrednosti skupaj z DDV). Tožeča stranka je to pravico izkoristila in prevzela nepremičnino.

14. Za to je bila 21. julija 2016 sestavljena listina za prenos lastninske pravice na osebo, ki zahteva izvršitev, s katero je sodni izvršitelj na tožečo stranko prenesel nepremičnino v vrednosti 5.468.000 EUR.

15. Prodajalka je 5. avgusta 2016 sestavila račun z obračunanim DDV, na katerem je bilo navedeno, da se nepremičnina prenaša po ceni 4.519.008,26 EUR in da DDV znaša 948.991,74 EUR. Tožeča stranka je račun z obračunanim DDV vnesla v svoje izkaze in v obračunu DDV za november 2016 odbila navedeni vstopni DDV. Tudi prodajalka je račun

z obračunanim DDV vnesla v svoje izkaze in prijavila izstopni DDV, ki je bil naveden na računu z obračunanim DDV, v obračunu DDV za avgust 2016, vendar ga ni odvedla. Zoper prodajalko se je 1. oktobra 2016 začel postopek zaradi insolventnosti.

16. Tožeča stranka je 20. decembra 2016 pri Valstybinė mokesčių inspekcija (nacionalni davčni inšpektorat; v nadaljevanju: finančni organ) vložila zahtevo za vračilo preplačanega zneska DDV, ki je izhajal iz obračunanega odbitnega vstopnega DDV. Finančni organ je po opravljenem davčnem nadzoru glede tožeče stranke ugotovil, da je ta – s tem, da je sklenila transakcijo za pridobitev nepremičnine in je vedela ali bi morala vedeti, da posojiljemalec ne bo plačal DDV za tako transakcijo – ravnala nepošteno in zlorabila pravice ter zaradi tega nima pravice do odbitka DDV. Zato je bila tožeči stranki z odločbo z dne 12. julija 2017 zavrnjena pravica do odbitka DDV v znesku 948.980 EUR, zaračunane so ji bile obresti zaradi zamude pri plačilu DDV v znesku 38.148,46 EUR in naložena ji je bila globa glede DDV v znesku 284.694 EUR.

17. Tožeča stranka se je zoper zadevno odločbo finančnega organa pritožila pri Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve; v nadaljevanju: komisija za reševanje davčnih sporov), ki je z odločbo z dne 22. januarja 2018 razveljavila dela odločbe finančnega organa, ki sta se nanašala na zaračunane zamudne obresti in naloženo globo, vendar je ugotovila, da je tožeča stranka zlorabila pravice, in v tem obsegu odločbo davčnega organa potrdila.

18. Tožeča stranka je zoper zadnjenavedeni del odločbe komisije za reševanje davčnih sporov vložila tožbo pri Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva), ki je to tožbo s sodbo z dne 14. novembra 2018 zavrnilo kot neutemeljeno.

19. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve, Litva) je s sklepom z dne 13. maja 2020 deloma ugodilo pritožbi tožeče stranke, pri čemer je med drugim navedlo, da mora prvostopenjsko sodišče ponovno preučiti, pod katerimi pogoji pride do zlorabe pravice in ali so v obravnavani zadevi podani indici za to.

20. Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni) je po ponovni preučitvi davčnega spora s sodbo z dne 3. septembra 2020 ponovno ugotovilo, da je tožeča stranka zlorabila pravice in da ji je finančni organ zato utemeljeno zavrnil pravico do odbitka vstopnega DDV. Tožeča stranka se je ponovno pritožila pri Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve). To sodišče je postopek prekinilo in Sodišču v postopek predhodnega odločanja v skladu s členom 267 PDEU predložilo to vprašanje:

„Ali je treba Direktivo 2006/112 v povezavi z načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotuje praksi nacionalnih organov, v skladu s katero se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka vstopnega DDV, kadar je ta oseba ob pridobitvi nepremičnin vedela (ali bi morala vedeti), da dobavitelj zaradi insolventnosti izstopnega DDV ne bo nakazal (ali ne bo mogel nakazati) v državni proračun, ali pa je treba Direktivo razlagati tako, da taki praksi ne nasprotuje?“

21. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložili tožeča stranka, Litva, Češka republika in Evropska komisija. Sodišče je v skladu s členom 76(2) Poslovnika odločilo, da se obravnava ne opravi.

## IV. Pravna presoja

### A. Vprašanje za predhodno določanje in potek preiskave

22. Vprašanje za predhodno odločanje se v bistvu nanaša na obravnavo transakcij, ki jih opravijo dobavitelji, ki so davčni zavezanci in ki so v plačilnih težavah. V predmetnem primeru se vprašanje nanaša na zavrnitev odbitka vstopnega DDV prejemniku blaga ali storitve (člen 168 Direktive o DDV).

23. Obravnava transakcij med podjetji, od katerih je eno v plačilnih težavah, z vidika DDV je za finančne organe, kot kaže, na splošno problematična. Te težave obstajajo tudi pri transakcijah v razmerju do *prejemnika* blaga ali storitev, ki je v plačilnih težavah. V zvezi s tem položajem je Sodišče izdalo že več sodb. Te bodo obravnavane najprej, da bi se dosegla koherentna rešitev (razdelek B).

24. Nato se bo preučilo, ali je „sodna praksa Sodišča v zvezi z goljufijami“, na katero se v bistvu sklicuje Češka republika, v tem primeru sploh upoštevna (razdelek C) ali pa je treba – kot meni Litva – izhajati iz tega, da je prejemnik zlorabil pravice (razdelek D). Morebiti je navsezadnje mogoče odbitek vstopnega DDV zavriniti na podlagi člena 273 Direktive o DDV (razdelek E).

25. Od tega je treba razlikovati vprašanje, ali so sploh izpolnjeni pogoji za odbitek DDV v skladu s členom 168(a) Direktive o DDV, če se celotna vrednost prejete storitve ne plača, temveč se *v celoti uporabi za poravnavo obstoječih dolgov dobavitelja do prejemnika*. Četudi predložitveno sodišče tega vprašanja izrecno ni postavilo, je izpolnitev pogojev za odbitek vstopnega DDV nujna predpostavka, da je sploh mogoče razmišljati o zavrnitvi odbitka vstopnega DDV. Zato je odgovor na to logično predhodno vprašanje koristen za rešitev spora v postopku v glavni stvari (razdelek F).

### B. Vpliv plačilnih težav davčnega zavezanca na prihodke iz naslova DDV

26. V materialnem pogledu naj se z DDV kot splošno trošarino ne bi obdavčilo podjetje, ki je izvajalec, temveč zmožnost potrošnika, da del premoženja nameni pridobitvi potrošne koristi.<sup>5</sup> To še posebej jasno izhaja iz člena 73 Direktive 2006/112. V skladu z njo davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga „je prejel ali ga bo prejel“ dobavitelj ali izvajalec storitev (v nadaljevanju: dobavitelj).

27. Sodišče<sup>6</sup> je posledično večkrat izrecno presodilo, da „znesek, ki predstavlja davčno osnovo za DDV, ki ga morajo pobrati davčni organi, ne sme biti višji od plačila, ki ga je dejansko plačal končni potrošnik in na podlagi katerega se je obračunal DDV, ki ga ta na koncu nosi“.

<sup>5</sup> Glej na primer sodbe z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, točka 62); z dne 11. oktobra 2007, KÖGÁZ in drugi (C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 37 – „znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve“), in z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, točki 20 in 23).

<sup>6</sup> Sodbi z dne 15. oktobra 2020, E. (TVA – Znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točka 21), in z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19); podobno tudi sodbi z dne 16. januarja 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, točka 19), in z dne 15. oktobra 2002, Komisija/Nemčija (C-427/98, EU:C:2002:581, točka 30); prav tako sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, točka 69).

28. Direktiva o DDV predpostavlja, da neizpolnitev obveznosti prejemnika blaga ali storitve zaradi njegove insolventnosti pomeni tudi izgubo ustreznega davčnega prihodka iz naslova posrednega davka na potrošnjo, ki bi sicer nastal ob predvidenem plačilu. S tem proračun z vidika davčnih prihodkov deli tveganje insolventnosti zasebne stranke, vključene v pobiranje davka. Sodišče je to že izrecno pojasnilo za primer insolventnosti prejemnika storitve ali blaga.<sup>7</sup>

29. Vprašanje, na katero je treba odgovoriti v obravnavani zadevi, je, ali se to spremeni, če se v plačilnih težavah ne znajde prejemnik, temveč *dobavitelj*. Tudi ta je kot davčni zavezanec le pomočnik države pri pobiranju davkov. Zato gre v nazadnje tudi za vprašanje, ali odgovornost zaradi neplačila zaradi insolventnosti davčnega zavezanca nosi država ali njegov poslovni partner, ki je davčni zavezanec. To vprašanje pa se v obravnavani zadevi ne pojavlja na ravni davčne obveznosti, temveč na ravni odbitka vstopnega DDV v skladu s členom 168 Direktive o DDV, katerega cilj je podjetja razbremeniti bremena DDV. Zato je treba pri odgovoru na to vprašanje upoštevati tudi načelo nevtralnosti DDV.

30. Načelo nevtralnosti je temeljno načelo<sup>8</sup> DDV. Smisel tega načela je med drugim, da je treba podjetje kot pobiralca davka za državo načeloma oprostiti dokončne obremenitve z DDV,<sup>9</sup> če je podjetniška dejavnost namenjena doseganju obdavčljivih transakcij.<sup>10</sup>

31. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča na pravico davčnega zavezanca do odbitka DDV ne vpliva okoliščina, ali je bil DDV, dolgovan od transakcij predhodnih ali naknadnih prodaj, ki se nanašajo na zadevno blago, dejansko plačan državni blagajni,<sup>11</sup> če je bil DDV zaračunan prejemniku.

32. Zato se odbitek vstopnega davka prejemnika načeloma ohrani, tudi če dobavitelj prejetega zneska ne uporabi za plačilo DDV, ki ga je dolžan plačati, in državna blagajna zaradi neobstoja premoženja tega davčnega dolga ne more uspešno izterjati.

### ***C. Sodna praksa Sodišča v zvezi z bojem proti davčnim goljufijam***

33. Morda pa bi bil izid drugačen, če bi se upoštevala sodna praksa Sodišča v zvezi z bojem proti goljufijam na področju DDV, kakor trdi Češka republika. Kot namreč Sodišče vztrajno ponavlja, je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in možnim zlorabam cilj, ki ga priznava in spodbuja Direktiva o DDV.<sup>12</sup>

<sup>7</sup> Sodba z dne 15. oktobra 2020, E. (TVA – Znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točka 53 v povezavi s točkama 48 in 50).

<sup>8</sup> Sodišče v sodbi z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 43), govori o razlagalnem načelu.

<sup>9</sup> Sodbi z dne 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 25), in z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točka 39).

<sup>10</sup> Sodbe z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41); z dne 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, točka 51), in z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 57), ter moji sklepní predlog v zadevi Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, točka 25).

<sup>11</sup> Sodbe z dne 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, točka 56); z dne 9. novembra 2017, Wind Inovation 1 (C-552/16, EU:C:2017:849, točka 44); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 28), in z dne 12. januarja 2006, Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 54).

<sup>12</sup> Sodba z dne 24. februarja 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, točka 33), sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, točka 50), sodbi z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, točka 34), in z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 35 in navedena sodna praksa).

34. Za boj proti davčnim utajam – drugače kakor<sup>13</sup> za boj proti zlorabam (razdelek D) – zadošča, da davčni zavezanec sam ne utaji davka.<sup>14</sup> Pravzaprav zadošča, da je vedel ali bi moral vedeti,<sup>15</sup> da sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV. Zato ga je v okviru Direktive o DDV treba šteti za udeleženca pri tej utaji.<sup>16</sup> V tem primeru so države članice *dolžne* davčnemu zavezancu (če gre za – kot v tem primeru – prejemnika blaga ali storitve) zavriniti odbitek DDV.<sup>17</sup>

35. Kot navaja tudi Komisija, pa v obravnavani zadevi ta primer – udeležba pri transakciji, ki je del utaje DDV – ni podan. Zgolj zamude pri plačilu ali neplačila izkazanega DDV ni mogoče šteti za davčno utajo oziroma goljufijo v zvezi z DDV v smislu zgoraj navedene sodne prakse.

36. Kakor je namreč že presodil veliki senat Sodišča v zadevi Scialdone, je treba razlikovati med tem, ali davčni zavezanec DDV zgolj ne plača, in tem, da ga ne obračuna.<sup>18</sup> V tem pogledu davčni zavezanec zaradi dejstva, da je bil za DDV že oddan obračun, vendar pa ta ni bil plačan v zakonsko določenem roku, ne pridobi nobene prednosti, saj davek še naprej dolguje. Zato – tako nadaljuje Sodišče –<sup>19</sup> take opustitve plačila obračunanega DDV nimajo enake teže kot utaje v zvezi s tem davkom.

37. Zato tudi ne gre za davčno utajo, kadar davčni zavezanec v finančnih težavah – kot v obravnavani zadevi – proda blago, da bi poplačal svoje dolgove, in pri tem tudi obračuna pripadajoči DDV, pozneje pa ga vendarle delno ali v celoti ne odvede. Zato tožeči stranki tudi ni mogoče očitati, da je vedela ali bi morala vedeti, da je vpletena v utajo v zvezi z DDV.

#### ***D. Obstoj zlorabe pri pridobitvi blaga od podjetja v plačilnih težavah***

38. Tako se postavlja vprašanje, ali je tožeči stranki mogoče očitati zlorabo pravic. Zloraba bi lahko bila v tem, da je tožeča stranka v postopku izvršbe prevzela nepremičnino, čeprav je vedela, da je prodajalka v plačilnih težavah in da zato morda ne bo mogla v celoti plačati nastalega davčnega dolga.

<sup>13</sup> Glej v zvezi s to delitvijo izrecno sodbo z dne 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, po eni strani točko 46 in po drugi strani točko 54), glej tudi sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, točka 35).

<sup>14</sup> Sodbe z dne 24. februarja 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, točka 34); z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, točka 35), in z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 38 in navedena sodna praksa).

<sup>15</sup> V nekaterih sodbah Sodišče uporablja še izraz „mogel vedeti“ – glej na primer sodbo z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 60). Ta nekoliko preširoka formulacija, ki je temeljila izključno na predloženem vprašanju, pa se je, kot kaže, medtem utemeljeno opustila.

<sup>16</sup> Sodbe z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 94); z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 48); z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, točka 27); z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 39), in z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 56).

<sup>17</sup> Glej sodbe z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, točka 34); z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 47); z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 62); z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, točka 40); z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, točka 26); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 37); z dne 21. junija 2012, Mahagében (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 42), in z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točki 59 in 61).

<sup>18</sup> Sodba z dne 2. maja 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, točki 39 in 40).

<sup>19</sup> Sodba z dne 2. maja 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, točki 41 in 42).

39. V skladu s sodno prakso Sodišča morata biti za ugotovitev zlorabe pravic izpolnjena dva pogoja, in sicer, prvič, da je rezultat zadevnih transakcij davčna ugodnost, katere pridobitev je v nasprotju s ciljem, ki se uresničuje z Direktivo o DDV, in drugič, da je iz celote objektivnih elementov razvidno, da je bistven cilj zadevnih transakcij zgolj oziroma predvsem<sup>20</sup> pridobitev te davčne ugodnosti.<sup>21</sup>

### 1. Besedilo in presoja Direktive o DDV

40. V tem primeru bi bilo mogoče za „ugodnost“ šteti le odbitek DDV, ki ga je napravila tožeča stranka ob hkratni davčni obveznosti insolventne prodajalke. Iz samega besedila Direktive o DDV jasno izhaja, da ta davčna ugodnost ni v nasprotju s ciljem, ki se uresničuje s to direktivo. To je razvidno zlasti iz člena 199(1)(g) Direktive o DDV, ki državam članicam omogoča, da v primeru nepremičnin, ki se prodajajo po dobi v postopku obvezne prodaje, določijo prevalitev davčne obveznosti na prejemnika. Iz te zakonodajne izbire je mogoče izpeljati tri trditve.

41. Prvič, zakonodajalec Unije – drugače kot finančni organ v Litvi – pridobitve blaga od podjetja, katerega premoženje se prodaja v postopku obvezne prodaje (torej podjetja, ki je v finančnih težavah) ne šteje za zlorabo pravice. Sicer zakonodajalec Unije državam članicam ne bi ponudil te možnosti prevalitve davčne obveznosti.

42. Drugič, zakonodajalec Unije je prepoznal, da imajo davčni organi težave pri odmeri in izterjavi davčnega dolga davčnega zavezanca, proti kateremu je bil uveden postopek prisilne prodaje. Zato je določena možnost prevalitve davčne obveznosti. Ne gre za zakonsko vrzel, ki bi za državno blagajno pomenila posebno tveganje neplačila.

43. Tretjič, zakonodajalec Unije je predvidel možnost prevalitve davčne obveznosti zgolj za primer prisilne prodaje nepremičnin. Iz tega *a contrario* izhaja, da za drugo blago, pridobljeno v postopku prisilne prodaje, velja splošna ureditev (davčna obveznost dobavitelja). Če pa zakonodajalec Unije predpostavlja, da dolžnik v izvršilnem postopku v primeru prisilne prodaje ostane davčni zavezanec, potem nakup blaga v okviru postopka prisilne prodaje, ki ga opravi (praviloma plačilno sposobno) podjetje, ne more pomeniti zlorabe pravic. To poudarja tudi Komisija.

44. Nič drugače ni, kadar pridobitelj blaga v okviru postopka prisilne prodaje zagotovo ve, da je dolžnik v izvršilnem postopku (to je dobavitelj) tako prezadolžen, da je verjetno, da ne bo mogel poravnati svoje davčne obveznosti. To, da bi se v tem primeru domnevala zloraba pravic, bi bilo v nasprotju z namenom zakonodajalca Unije.

<sup>20</sup> Glej v zvezi s tem podrobno tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca G. Pitruzzelle v zadevi W (Odbitek DDV zaradi vloška družbenika) (C-98/21, EU:C:2022:160, točki 68 in 78 ter naslednje).

<sup>21</sup> Sodba z dne 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, točka 54); glej med drugim sodbe z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, točka 85); z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 36), in z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točki 74 in 75).



## 2. Uporaba ugotovitev v zadevi ALTI?

45. Tega ne spremenijo niti najnovejše obsežne ugotovitve Sodišča v zadevi ALTI.<sup>22</sup> V tej zadevi je Sodišče v obrazložitvi odločitve navedlo, da je „obveznost [...] sopogodbenika – za katerega se šteje, da je zaradi svoje prostovoljne udeležbe pri zlorabi na področju DDV že od začetka vedel za nezakonit namen osebe, ki je dolžna plačati davek, da tega ne bo plačala – da odpravi učinke, povezane z zamudo njegovega plačila, za katero je deloma tudi sam odgovoren [...]“.

46. To pa se je po eni strani nanašalo „le“ na vprašanje obsega odgovornosti na podlagi člena 205 Direktive o DDV, za katero v predmetni zadevi ne gre. Po drugi strani pa je v primeru podjetja, ki je v plačilnih težavah, težko reči, da gre za „nezakonit namen osebe [...] da [...] ne bo plačala [davka].“ Prav tako ni mogoče domnevati, da gre za „zlorabo na področju DDV“ zgolj zaradi sklepanja pravnih poslov z gospodarskimi subjekti v plačilnih težavah. To velja še toliko bolj, če se nakup – kot v obravnavani zadevi – izvede v okviru oziroma kot rezultat postopka prisilne prodaje, ki ga je organizirala država.

47. Smisel in namen postopka prisilne prodaje bi se – če bi temeljil na ugotovitvi Sodišča v zadevi ALTI – pripeljal do meja absurdnosti. Premoženje podjetja, ki je dolžnik v izvršilnem postopku, bi bilo dejansko mogoče prodati le še fizičnim osebam (in podjetjem, ki ne opravljajo transakcij, pri katerih je mogoč odbitek vstopnega davka), saj tem ne bi bilo mogoče zmanjšati odbitka DDV. To bi krog potencialnih kupcev bistveno zmanjšalo in s tem nasprotovalo namenu postopka prisilne prodaje. Ta namen je namreč unovčenje premoženja pod najboljšimi mogočimi pogoji, da bi se upniki v največji možni meri poplačali.

## 3. Čisto umetna transakcija?

48. Poleg tega Sodišče za ugotovitev obstoja zlorabe zahteva čisto formalne ali umetne transakcije, ki nimajo nobene ekonomske in poslovne utemeljitve in ki se opravijo s poglobitnim namenom, da se pridobi neupravičena korist.<sup>23</sup> Sprejem ponudbe v postopku prisilne prodaje, ki ga organizira država, ni umetna transakcija.

49. Domneva zlorabe tudi z vidika pravne posledice ni ustrezna. Kadar se ugotovi obstoj zlorabe, je treba transakcije, vpletene v zlorabo, ponovno opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kot bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo.<sup>24</sup>

50. V predmetnem primeru pa za prejemnika ni druge možnosti, ki bi se ji lahko izognilo z zlorabo pravic in na katero bi se bilo potem mogoče opreti. Če ni davčni zavezanec, ne more plačati le neto cene in sam plačati DDV. Očitka, da je zaradi poplačila dolgov prevzel dolžnikovo stvar, namesto da bi podobno stvar kupil od tretje osebe, ki bi potem morda lahko plačala davek, ni mogoče resno obravnavati.

<sup>22</sup> Sodba z dne 20. maja 2021 (C-4/20, EU:C:2021:397, točka 43).

<sup>23</sup> Sodba z dne 26. februarja 2019, T Danmark in Y Denmark (C-116/16 in C-117/16, EU:C:2019:135, točka 98), sklepni predlogi generalnega pravobranilca G. Pitruzzelle v zadevi W (Odbitek DDV zaradi vložka družbenika) (C-98/21, EU:C:2022:160, točka 67), in sodba in z dne 22. maja 2008, Amplificientifica in Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301), točka 28 uporablja izraz „popolnoma“.

<sup>24</sup> Sodba z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi (C-251/16, EU:C:2017:881, točka 46).

#### 4. Davčnopravne prepovedi trgovanja na podlagi prava DDV?

51. Nazadnje bi bila potrditev zlorabe v tem primeru enaka prepovedi trgovanja z določenimi osebami (ki niso storile kaznivih dejanj), kar je za DDV še bolj neobičajno, kot sankcioniranje kaznivega ravnanja oziroma sankcioniranje vedenja o kaznivem ravnanju drugih oseb.<sup>25</sup> Tudi podjetje v finančnih težavah izvaja (zakonito) ekonomsko dejavnost v smislu člena 9 Direktive o DDV, zato je zavezanec za DDV in ga mora na računu (glej člen 220 Direktive o DDV) ločeno prikazati (glej člen 226, točka 10, Direktive o DDV).

52. Če bi se prejemniku blaga ali storitve zavrnil odbitek vstopnega DDV samo zato, ker je vedel, da je njegov sopogodbenuk v finančnih težavah in zato morda ne bo poravnal (zmoget poravnati) davčne obveznosti, bi bil tem davčnim zavezancem onemogočen dostop do velikega dela trga in s tem oviran dostop do trga. To je v nasprotju z logiko načela nevtralnosti, ki tako kot celotno pravo na področju DDV ne razlikuje med podjetji glede na to, ali so uspešna ali manj uspešna, že uveljavljena ali šele v postopku ustanavljanja, finančno uspešna ali prezadolžena.

53. Poleg tega je bila upoštevana sodna praksa Sodišča<sup>26</sup> razvita glede na posebno dovzetnost DDV za goljufije. V obravnavani zadevi pa ne gre za posebno dovzetnost za goljufije, ki bi od vpletenih podjetij v skladu s sodno prakso Sodišča zahtevala višjo stopnjo skrbnosti. Mnogo bolj gre za to, kdo nosi tveganje insolventnosti (v zvezi z DDV) pri transakcijah s podjetji v finančnih težavah.

54. To tveganje insolventnosti, ki ga nosi država, bi lahko zakonodajalec Unije kadar koli zmanjšal. Pred več kot desetimi leti so posamezne države članice že dale ustrezne pobude za prehod na sistem neposredne obdavčitve transakcij med podjetji (obrnjena davčna obveznost), ki pa jim zakonodajalec Unije ni sledil.<sup>27</sup> Zakonodajalec Unije je to odločitev sprejel premišljeno, saj so za frakcionirano posredno obdavčitev podani utemeljeni razlogi. Komisija je še leta 2008 navajala: „Sistem splošne obrnjene davčne obveznosti bi bil nedvomno nov koncept, ki bi lahko imel pozitivne in negativne posledice.“<sup>28</sup> Te negativne posledice očitno niso bile sprejemljive.

55. Če pa zakonodajalec Unije ne sprejme takšnih ukrepov za boj proti tveganju insolventnosti, davčnemu zavezancu ni mogoče očitati, da s transakcijami s podjetji v finančnih težavah zlorablja pravice zgolj zato, ker bi moral vedeti (ali je celo vedel), da bi se podano tveganje insolventnosti lahko uresničilo.

56. Poleg tega je zakonodajalec Unije državam članicam omogočil prevalitev davčne obveznosti. Litva bi lahko uporabila možnost iz člena 199(1)(g) Direktive o DDV. V tem primeru davčni prihodek iz naslova nepremičninske transakcije ne bi bil izgubljen in bi se tožeči stranki brez nadaljnega priznala pravica do odbitka DDV.

<sup>25</sup> Podobno v smislu prepovedi trgovanja z blagom pa: sklep z dne 14. aprila 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, točki 36 in 37).

<sup>26</sup> Tako izrecno v sodbi z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 62).

<sup>27</sup> Zahtevi Avstrije in Nemčije v skladu s členom 27 Šeste direktive o DDV za pooblastilo za odstopanje od ureditve iz člena 21 Šeste direktive o DDV, in sicer za uvedbo splošne obrnjene davčne obveznosti z dosedanjega davčnega zavezanca (= dobavitelja) na prejemnika, je Evropska komisija 19. julija 2006 zavrnila.

Nato je Svet v letu 2007 Komisiji predlagal, naj preuči vzpostavitev možnosti fakultativne splošne obrnjene davčne obveznosti, vendar Komisije ni prepričal; glej Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o ukrepih za spremembo sistema DDV zaradi boja proti goljufijam (SEC(2008) 249) z dne 22. februarja 2008 – COM(2008) 109 final, zlasti točka 5.1.

<sup>28</sup> Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o ukrepih za spremembo sistema DDV zaradi boja proti goljufijam (SEC(2008) 249) z dne 22. februarja 2008 – COM(2008) 109 final, točka 4.3.

## 5. Zaključek

57. Menim, da uporaba zgoraj navedene sodne prakse v zvezi z očitkom zlorabe pravic, kadar se opravijo transakcije s podjetji v finančnih težavah, ni združljiva z Direktivo o DDV.

### ***E. Obstoj ukrepa, s katerim se zagotavlja pravilno pobiranje davka***

58. Če je torej zavrnitev odbitka DDV izključena, ker ni bilo niti goljufije ponudnika niti zlorabe pravic, za katero bi bil odgovoren prejemnik blaga ali storitve, bi lahko država članica (v tem primeru Litva) odbitek DDV v vsakem primeru zavrnila še na podlagi člena 273 Direktive o DDV.

59. Ta določba dopušča ukrepe, potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj. Davčna utaja ni podana. Enako velja za zagotovitev pravilnega pobiranja davka. Davek, ki ga je dolžan plačati dobavitelj, je treba pobrati pri njem, če, kot v obravnavani zadevi, ne gre za obrnjeno davčno obveznost. Zavrnitev odbitka DDV pri prejemniku blaga ali storitve zato prav tako ne zagotavlja pravilnega pobiranja DDV.

60. Poleg tega ukrepi na podlagi člena 273 ne smejo preseči tega, kar je nujno potrebno za doseg takih ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV.<sup>29</sup> Do tega pa bi prišlo, če bi obveznost plačila DDV ostala prejemniku blaga ali storitve zgolj zato, ker je vedel (ali bi moral vedeti) za finančne težave sopogodbenika. Nima namreč nobenega vpliva na to, ali bo slednji ta davek kljub temu plačal oziroma ga bo finančni organ uspešno odmeril in izterjal.

### ***F. Logično predhodno vprašanje: ali so pogoji za odbitek vstopnega DDV izpolnjeni?***

61. Glede na navedeno je jasno, da je treba Direktivo o DDV v povezavi z načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotuje praksi nacionalnih organov, da se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka vstopnega DDV, če je ob pridobitvi nepremičnine vedel (ali bi moral vedeti), da dobavitelj zaradi insolventnosti izstopnega DDV ne bo nakazal (ali ne bo mogel nakazati) v državni proračun.

62. To pa ne pomeni, da so v tem primeru tudi izpolnjeni pogoji za odbitek vstopnega DDV v skladu s členom 168(a) Direktive o DDV. Čeprav predložitveno sodišče tega ni izrecno vprašalo, bi lahko podrobnejša preučitev tega vidika pripomogla h koristnemu odgovoru. Izpolnitev pogojev za odbitek vstopnega DDV je namreč logičen pogoj za odgovor na vprašanje o zavrnitvi odbitka DDV, ki ga je postavilo predložitveno sodišče. Vendar menim, da ni jasno, ali so sploh izpolnjeni pogoji za odbitek vstopnega DDV pri tožeči stranki – kot očitno domneva predložitveno sodišče.

63. Odbitek vstopnega DDV naj bi prejemnika razbremenil le obremenitve z DDV.<sup>30</sup> Odbitek vstopnega DDV tako načeloma omogoča le odbitek zneskov, ki jih je davčni zavezanec svojemu posameznemu dobavitelju (ali v državni proračun v primeru obrnjene davčne obveznosti)

<sup>29</sup> Glej sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 62 in navedena sodna praksa).

<sup>30</sup> Tako že v mojih sklepnih predlogih v zadevi Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, točka 44 in naslednje), glej tudi sklepane predloga generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v zadevi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, točka 64).

dejansko *plačal* iz naslova DDV v zvezi z ustrezno transakcijo.<sup>31</sup> V tem primeru pa je šlo le za pobot z obstoječimi dolgovi tožeče stranke (kot prejemnika). To bi lahko štelo kot zadostna obremenitev z DDV, saj so navsezadnje terjatve v ustreznem obsegu ugasnile.

64. Vendar je ta pristop v nasprotju s sistematiko Direktive o DDV in funkcijo dobavitelja v pravu DDV, ki jo Sodišče poudarja v ustaljeni sodni praksi. V skladu s to sodno prakso dobavitelji (v tem primeru prodajalka) „delujejo v vlogi pobiralcev davka za državo in v interesu državne blagajne“.<sup>32</sup>

65. Če bi tožeča stranka prodajalki plačala toliko, kolikor je znašala cena, navedena na računu (4.519.008,26 EUR in DDV v višini 948.991,74 EUR), bi lahko prodajalka s tem zneskom poplačala dolgove tožeče stranke v višini 4.519.008,26 EUR le, če bi izpolnila svojo obveznost kot pobiralka davka za državo. Znesek 948.991,74 EUR bi morala prodajalka nameniti za plačilo nastale obveznosti iz naslova DDV.

66. Izid bi bil enak, če bi Litva uporabila člen 199(1)(g) Direktive o DDV in obveznost plačila DDV prevaila na tožečo stranko. Tudi v tem primeru bi bilo mogoče dolgove poplačati zgolj v višini neto zneska (4.519.008,26 EUR), saj bi morala tožeča stranka znesek 948.991,74 EUR porabiti za plačilo svoje obveznosti iz naslova DDV.

67. Zato bi bili v okviru zadevne transakcije dolgovi prodajalke do tožeče stranke vsekakor poplačani le v višini neto zneska. Ali bi lahko bil rezultat drugačen, če bi se dogovorjena kupnina takoj porabila za poplačilo dolgov dobavitelja do prejemnika?

68. Menim, da ne. Vrsta obdavčitve – posredna obdavčitev in dobavitelj kot davčni zavezanec ali neposredna obdavčitev pri prevalitvi davčne obveznosti na prejemnika – je zgolj vprašanje tehnike pobiranja davkov. Ničesar ne spremeni glede tega, da je za poplačilo dolgov dobavitelja do prejemnika vedno na voljo le neto znesek. DDV, ki ga je treba plačati, je že od samega začetka – kot upravičeno poudarja Litva – namenjen državnemu proračunu. V sistemu posredne obdavčitve, kot je ta v obravnavani zadevi, se DDV navsezadnje dobavitelju zaupa le v skrb – kot pobiralcu davka za državo.

69. Če se izhaja iz tega fiduciarnega koncepta, lahko do odbitka vstopnega DDV, ki ga opravi tožeča stranka, pride le, če tožeča stranka *poleg* (neto) zneska, namenjenega poplačilu dolga, dobavitelju plača tudi DDV. Le v tem primeru se prejemniku zaračuna DDV. Vendar se lahko vstopni DDV odbije tudi, če je prejemnik domneval ali bi moral domnevati, da dobavitelj tega zneska ne bo uporabil za plačilo DDV, ampak na primer za poplačilo drugih dolgov. Tudi v tem primeru namreč prejemniku ni mogoče zavriniti pravice do odbitka vstopnega DDV zaradi zlorabe pravic ali zaradi vedenja o goljufiji ali čem podobnem.

<sup>31</sup> Na primer sodba z dne 22. februarja 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 24 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 35, na koncu). Sodišče v nemški jezikovni različici besedila sicer uporablja izraz „abgeführt hat [je odvedel]“. Ker pa govori o prejemniku, ki ta DDV ne odvede v državni proračun, ampak ga plača dobavitelju, je očitno mišljeno slednje. Francoska jezikovna različica uporablja tudi izraz „avoir été acquittée“, kar je najbrž mogoče pravilno prevesti kot „je bilo plačano“. V točki 36 – tudi tam je prevod pravilen – je to še posebej očitno.

<sup>32</sup> Sodbi z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21), in z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25).

## V. Predlog

70. Glede na navedeno Sodišču predlagam, da na predloženo vprašanje Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve) odgovori:

1. Člen 168(a) Direktive 2006/112/ES v povezavi z načelom davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da nasprotuje praksi nacionalnih organov, da se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka vstopnega DDV, kadar je ta zavezanec ob pridobitvi nepremičnin vedel (ali bi moral vedeti), da dobavitelj zaradi insolventnosti izstopnega DDV ne bo nakazal (ali ne bo mogel nakazati) v državni proračun.
2. Vendar pa je predložitevno sodišče tisto, ki mora presoditi, ali je davčni zavezanec (prejemnik) v obravnavanem primeru zavezan k plačilu DDV, ki ga je od njega pobral dobavitelj. To ne velja, če prejemnik dobavitelju, ki je davčni zavezanec, nikoli ni zagotovil sredstev za poplačilo dolga iz naslova DDV.