

Predmet C-281/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

26. lipnja 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Tribunal Supremo (Španjolska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

11. veljače 2020.

Žalitelj u kasacijskom postupku:

Ferimet, S. L.

Druga stranka u kasacijskom postupku:Administración General del Estado (Opća državna uprava,
Španjolska)**Predmet glavnog postupka**

Žalba u kasacijskom postupku koja proizlazi iz odluke kojom porezna uprava nije priznala pravo na odbitak pretporeza poduzetniku koji je na temelju sustava prijenosa porezne obveze izdao račun samome sebi te je u računu kao dobavljača robe naveo poduzetnika koji nije bio stvarni dobavljač.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Zahtjev za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 267. UFEU-a, koji se odnosi na tumačenje članaka 168. i 193., članka 199. stavka 1. točke (d) te članka 200. i članka 226. stavka 11. Direktive o PDV-u.

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 168. i povezane članke Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost te načelo

porezne neutralnosti koje iz nje proizlazi, kao i sudsku praksu Suda koja je tumači, tumačiti na način da ne dopuštaju odbitak pretporeza onim poduzetnicima koji na temelju sustava prijenosa porezne obveze ili, u skladu s pravnom terminologijom Unije, obrnute porezne obveze, izdaju dokaznu ispravu (račun) o transakciji stjecanja robe koju provode te u tu ispravu dodaju fiktivnog dobavljača kako bi bilo nesporno to da je stjecanje stvarno obavio poduzetnik o kojem je riječ koji je namijenio kupljene materijale za svoj trgovački promet?

2. U slučaju da se praksa poput one opisane, za koju treba smatrati da je poznata zainteresiranoj osobi, može kvalificirati kao nepoštena ili prijevarena te kao takva ne dopušta odbitak pretporeza, mora li se za nepriznavanje tog odbitka iscrpno dokazati postojanje porezne pogodnosti koja nije u skladu s ciljevima na kojima se temelji uređenje PDV-a?

3. Naposljetku, ako je to dokazivanje nužno, treba li se porezna pogodnost koja bi omogućila nepriznavanje odbitka i koju, po potrebi, treba utvrditi u konkretnom slučaju, odnositi isključivo na samog poreznog obveznika (stjecatelja robe) ili je potrebno da eventualno postoji i kod drugih sudionika u poslu?

Navedene odredbe prava Unije

Članci 168. i 193., članak 199. stavak 1. točka (d) te članak 200. i članak 226. stavak 11. **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).

Sudska praksa Suda

Presuda od 1. travnja 2004., Bockemühl, C-90/02, koja se odnosi na sustav prijenosa porezne obveze PDV-a u slučajevima pružanja usluga, koji se primjenjuje *mutatis mutandis* i na slučajeve isporuke robe.

„Porezni obveznik, koji je kao primatelj usluga dužan platiti pripadajući PDV, nije obvezan imati izdani račun u skladu s člankom 22. stavkom 3. Šeste direktive kako bi mogao izvršavati svoje pravo na odbitak, nego samo mora ispuniti formalnosti koje je odredila dotična država članica” (točka 47.).

Iako države članice mogu utvrditi formalnosti za ostvarivanje prava na odbitak u slučaju obrnute porezne obveze (prijenosa porezne obveze) „ta se mogućnost može iskoristiti samo ako uvođenjem navedenih formalnosti zbog njihova broja ili tehničke prirode ne dolazi do toga da se praktički onemogućuje ili pretjerano otežava ostvarivanje prava na odbitak” (točka 49.).

„Opseg formalnosti koje porezni obveznik mora poštovati kako bi mogao izvršavati pravo na odbitak, ne smiju prekoračivati ono što je strogo nužno za nadzor pravilne primjene postupka obrnute porezne obveze” (točka 50.).

„Kada porezna uprava raspolaže podacima potrebnima za utvrđenje toga je li porezni obveznik, kao primatelj predmetnih usluga, obveznik PDV-a, ona ne može u pogledu prava poreznog obveznika na odbitak tog poreza propisati dodatne zahtjeve koji mogu dovesti do nedjelotvornosti tog prava” (točka 51.).

Presuda od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, koja se odnosi na sustav „obrnute porezne obveze” (prijenos porezne obveze), u kojoj se u odnosu na formalnosti za ostvarivanje prava na odbitak navodi sljedeće:

„Iako je točno da ta odredba [članak 18. stavak 1. točka (d) Šeste direktive o PDV-u] dopušta državama članicama da utvrde formalnosti u pogledu ostvarivanja prava na odbitak u slučaju obrnute porezne obveze, porezni obveznik ne može biti lišen svojeg prava na odbitak ako povredi te formalnosti” (točka 62.) i „s obzirom na to da je nesporno da je sustav obrnute porezne obveze bio primjenjiv u glavnim postupcima, načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su ispunjeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije ispunio određene formalne uvjete” (točka 63.) jer „čak i da te odredbe dopuštaju državama članicama da donesu određene mjere, one, međutim, ne smiju prekoračiti ono što je nužno za ostvarivanje ciljeva navedenih u prethodnoj točki. Stoga se tim mjerama ne može koristiti na način da sustavno dovode u pitanje pravo na odbitak PDV-a koje predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koji je uspostavljen zakonodavstvom Zajednice u tom području” (točka 66.).

Konačno, „ne može se smatrati da povreda računovodstvenih obveza, poput one o kojoj je riječ u glavnim postupcima, stvara opasnost od gubitka poreznih prihoda jer se, kao što je to navedeno u točki 56. ove presude, u okviru primjene sustava obrnute porezne obveze, državnom proračunu, u načelu, ne duguje nikakav iznos. Stoga se ta povreda ne može izjednačiti ni s prijevarnom transakcijom ni sa zlouporabom pravila Zajednice jer ta transakcija nije izvršena s ciljem ostvarivanja neopravdane porezne pogodnosti” (točka 71.).

Presuda od 10. srpnja 2019., Kuršu zeme, C-273/18, koja se također odnosi na slučaj sličan ovome, u kojoj je Vrhovni sud Latvije uputio Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebali li članak 168. točku (a) Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da mu se protivi zabrana odbitka [pretporeza] koja se temelji isključivo na svjesnom sudjelovanju poreznog obveznika u planiranju simuliranih transakcija, ali se ne navodi na koji način predmetne transakcije nanose štetu

državnom proračunu zbog neplaćanja PDV-a ili njegova neopravdanog povrata u odnosu na situaciju [u kojoj] bi se te transakcije planirale u skladu sa stvarnim okolnostima?”

Odgovor Suda, u kojem je preformulirano prethodno pitanje, u biti je sljedeći:

„[...] [U]tvrđenje postojanja zlouporabe u području PDV-a zahtijeva ispunjenje dvaju uvjeta, odnosno, s jedne strane, da rezultat predmetnih transakcija, usprkos formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni relevantnim odredbama Direktive o PDV-u i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, bude ostvarivanje porezne pogodnosti čije je dodjeljivanje u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama i, s druge strane, da iz svih objektivnih elemenata proizlazi da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na ostvarivanje te porezne pogodnosti” (točka 35.).

„[...] [Č]injenica da roba nije izravno primljena od izdavatelja računa nije nužno posljedica prijevarnog prikrivanja stvarnog dobavljača i ne predstavlja nužno zlouporabu, već može imati druge razloge, poput, među ostalim, postojanja dviju uzastopnih prodaja koje se odnose na istu robu, koja se po nalogu prevozi izravno od prvog prodavatelja drugom stjecatelju, tako da postoje dvije uzastopne isporuke u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u, ali samo jedan stvarni prijevoz. [...] [N]ije potrebno da prvi stjecatelj postane vlasnikom predmetne robe u trenutku tog prijevoza s obzirom na to da postojanje isporuke u smislu te odredbe ne podrazumijeva prijenos prava vlasništva na robu” (točka 36.).

Usto, s obzirom na to da latvijsko tijelo nije utvrdilo postojanje neopravdane porezne pogodnosti, „samo postojanje niza transakcija i činjenica da je društvo Kuršu zeme fizički stupilo u posjed predmetne robe u skladištu [jednog poduzetnika], a da je nije stvarno primilo od društva koje je na računu navedeno kao dobavljač te robe”, ne mogu sami po sebi opravdati zaključak prema kojem društvo Kuršu zeme nije steklo navedenu robu te da, prema tome, do transakcije nije došlo (točka 37.).

Presuda od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18

„[...] [K]valifikacija transakcije kao isporuke robe u smislu članka 146. stavka 1. točaka (a) i (b) Direktive o PDV-u ne može biti uvjetovana time da je kupac identificiran” (točka 25.). „Međutim, kao drugo, na državama članicama je da u skladu s člankom 131. Direktive o PDV-u utvrde uvjete pod kojima izuzimaju transakcije izvoza u svrhu osiguranja pravilne i jednostavne primjene izuzeća predviđenih tom direktivom i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe. Pri izvršavanju svojih ovlasti države članice moraju poštovati osnovna pravna načela koja čine dio

pravnog poretka Unije, a među njima posebno načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti” (točka 26.).

„Kad je riječ o tom načelu proporcionalnosti, treba podsjetiti na to da nacionalna mjera prekoračuje ono što je nužno kako bi se osiguralo točno ubiranje poreza ako pravo na izuzeće od PDV-a u bitnome uvjetuje poštovanjem formalnih obveza, bez uzimanja u obzir materijalno-pravnih pretpostavki i osobito bez postavljanja pitanja o tome jesu li one ispunjene. Naime, transakcije se moraju oporezivati uzimajući u obzir njihova objektivna svojstva” (točka 27.).

„Osim toga, načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se izuzeće od PDV-a odobri ako su ispunjene materijalno-pravne pretpostavke, čak i ako porezni obveznici nisu udovoljili određenim formalnim zahtjevima” (točka 28.).

„U sudskoj praksi Suda postoje samo dva slučaja u kojima nepoštovanje formalnog zahtjeva može dovesti do gubitka prava na izuzeće od PDV-a” (točka 29.).

„S jedne strane, povreda formalnih zahtjeva može dovesti do uskraćivanja izuzeća od PDV- a ako ima za učinak sprečavanje iznošenja određenog dokaza o tome da su materijalno-pravne pretpostavke bile ispunjene” (točka 30.).

„Stoga, iako nedostatak identifikacije stvarnog kupca u određenom slučaju sprečava dokazivanje da predmetna transakcija predstavlja isporuku robe u smislu članka 146. stavka 1. točaka (a) i (b) Direktive o PDV-u, ta okolnost može dovesti do odbijanja prava na izuzeće po izvozu predviđenog u tom članku. „Nasuprot tomu, zahtijevati u svakom slučaju da kupac robe u trećoj državi bude identificiran a da se pritom ne ispita jesu li ispunjeni materijalno-pravni uvjeti za to izuzeće, osobito izlazak dotične robe s carinskog područja Unije, nije u skladu ni s načelom proporcionalnosti ni s načelom porezne neutralnosti” (točka 31.).

„S druge strane, porezni obveznik koji je namjerno sudjelovao u utaji poreza koja je dovela u pitanje funkcioniranje zajedničkog sustava PDV- a ne može se pozivati na načelo porezne neutralnosti radi izuzeća od PDV- a. [...] [N]ije protivno pravu Unije zahtijevati da subjekt postupi u dobroj vjeri i da poduzima sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerio da ga transakcija koju obavlja neće navesti na sudjelovanje u utaji poreza. Ako je porezni obveznik znao ili je morao znati da je transakcija koju je obavio bila dio kupčeve utaje poreza i ako nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi je izbjegao, može mu se odbiti pravo na izuzeće od PDV- a” (točka 33.).

„Suprotno tomu, dobavljač se ne može smatrati odgovornim za plaćanje PDV- a neovisno o svojoj uključenosti u utaju koju je počinio kupac [jer] bilo bi očito neproporcionalno da se poreznom obvezniku pripisuje gubitak

poreznih prihoda uzrokovan prijevornim postupanjem trećih osoba na koje nema utjecaj” (točka 34.).

Navedene odredbe nacionalnog prava

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Zakon 37/1992 od 28. prosinca o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)

U skladu s člankom 84. prvim stavkom podstavkom 2. točkom (c), porezni su obveznici poduzetnici ili prodavatelji robe ili pružatelji usluga za koje se obavljaju oporezive transakcije kad je riječ o isporukama, među ostalim, materijala za uporabu.

U skladu s njegovim člankom 92. prvim stavkom podstavkom 3. porezni obveznici mogu odbiti pretporez koji se plaća na oporezive transakcije koje obavljaju unutar zemlje, u iznosu koji se naplaćuje na istom državnom području i koji su platili izravno ili za isporuke robe koja je obuhvaćena, među ostalim, člankom 84. prvim stavkom podstavkom 2. Zakona o PDV-u.

Članak 97. prvi stavak određuje da samo poduzetnici ili prodavatelji robe ili pružatelji usluga koji posjeduju dokaznu ispravu o svojem pravu mogu ostvariti pravo na odbitak te da se u tu svrhu dokaznom ispravom o pravu na odbitak smatra jedino račun koji je izdao porezni obveznik u slučajevima predviđenim člankom 165. prvim stavkom tog zakona. Isti članak drugi stavak određuje da se prethodno navedenim ispravama, koje ne ispunjavaju sve zahtjeve propisane zakonodavnim ili regulatornim odredbama, ne dokazuje pravo na odbitak.

Članak 165. prvi stavak tog zakona utvrđuje da, u slučajevima na koje se odnosi, među ostalim, članak 84. prvi stavak podstavak 2. istog zakona, račun koji je, ovisno o slučaju, izdala osoba koja je isporučila robu ili pružila odgovarajuće usluge, ili računovodstvena evidencija o transakciji, moraju biti popraćeni računom koji sadržava obračun poreza. Navedeni račun mora biti u skladu sa zahtjevima koji se propisuju regulatornim odredbama.

Sudska praksa Tribunala supremo (Vrhovni sud, Španjolska)

Presuda od 25. ožujka 2009. (4608/2006): „sve formalne obveze osmišljene su kako bi se omogućila pravilna primjena PDV-a pa je nedosljedno dati isti doseg povredi formalnih zahtjeva u slučajevima prijenosa porezne obveze u kojima porezni obveznik ne prijavljuje transakcije jer smatra da ne podliježu porezu te razumno, ali pogrešno, tumači utvrđene propise jer bi to tumačenje dovelo do narušavanja neutralnosti”, pa s obzirom na to „treba smatrati da je pravo na odbitak materijalno pravo i da ima nespornu važnost u sustavu primjene PDV-a, zbog čega jednostavna formalna obveza, neovisno o tome koliko važna može

[biti] za omogućavanje pravilne primjene odgovarajućeg upravnog postupka, ne smije dovesti do gubitka navedenog prava na odbitak”.

Presuda od 28. siječnja 2013. (3272/2010): U tom predmetu inspekcijskim nadzorom utvrđeno je da su sjedišta poduzetnika koje je porezni obveznik u svojim računima naveo kao dobavljače bila fiktivna i da je, osim toga, nemoguće da su ti poduzetnici isporučili robu za koju su formalno izdani računi jer je riječ o fiktivnim poduzetnicima čija je svrha da, kao posrednička društva, stvore dojam koji omogućuje poreznom obvezniku stjecanje predmetne robe od stvarnih dobavljača u „B”, to jest bez računovodstvene evidencije. Zbog toga je na temelju inspekcijskog nadzora odbijen odbitak PDV-a jer se smatralo da do poslova na koje se odnose računi zapravo nije ni došlo s poduzetnicima navedenima na tim računima te da je bila riječ o simulaciji.

U navedenoj se presudi podsjeća da je Sud naveo da, ako transakcija koju je obavio porezni obveznik sama po sebi ne predstavlja prijevaru, na njegovo pravo na odbitak pretporeza ne smije utjecati podatak, za koji on nije znao ili mogao znati, da u lancu isporuka koji obuhvaća njegovu transakciju, druga, ranija ili kasnija, predstavlja prijevaru u području poreza na dodanu vrijednost. Sadržava i stajalište Suda u skladu s kojim poreznog obveznika, koji je znao ili je trebao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja je dio prijevare u području poreza na dodanu vrijednost, treba smatrati sudionikom u navedenoj prijevari, neovisno o tome je li ostvario korist od preprodaje robe. Stoga je na nacionalnom sudu da mu odbije pravo na odbitak ako se na temelju objektivnih podataka utvrdi da je porezni obveznik znao ili je trebao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja je bila dio prijevare u području poreza na dodanu vrijednost i to čak i ako je predmetna transakcija ispunjavala objektivne kriterije na kojima se temelje pojmovi isporuke robe poreznog obveznika koji djeluje kao takav i gospodarske djelatnosti.

Također podsjeća da, prema mišljenju Suda, iako članak 21. stavak 3. Šeste direktive ovlašćuje državu članicu da osobu smatra solidarno odgovornom za porez na dodanu vrijednost - ako je u trenutku izvršenja transakcije u kojoj je sudjelovala znala ili je trebala znati da porez na dodanu vrijednost koji se odnosi na navedenu transakciju ili na neku raniju ili kasniju transakciju neće biti plaćen - i da utvrdi pretpostavke u tom pogledu, a navedene pretpostavke ne smiju biti utvrđene na način da poreznom obvezniku bude praktički nemoguće ili pretjerano teško pobijati ih dokazivanjem suprotnog, što dovodi *de facto* do sustava objektivne odgovornosti, s obzirom na to da države članice moraju poštovati osnovna pravna načela koja čine dio pravnog poretka Zajednice, a osobito načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti.

Nadalje, Tribunal Supremo (Vrhovni sud) u toj je presudi utvrdio da je zainteresirana osoba izdavala račune znajući da nije ništa ugovorila s poduzetnikom kojem ih je izdala i da u tom slučaju nije primjenjiva sudska praksa Suda u pogledu nemogućnosti da se odbije pravo na odbitak poduzetniku koji, kad se našao u kružnoj prijevari, nije znao ili nije mogao znati da ona postoji, zbog

jednostavnog razloga što je poduzetnik znao da je poduzetnik kojeg je na računu naveo kao dobavljača bez stvarnog sadržaja i da ga nije angažirao.

Stoga je trebalo primijeniti stajalište Suda, u skladu s kojim valja odbiti pravo na odbitak poreznom obvezniku za kojeg se utvrdilo da je znao ili je trebao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja je bila dio prijevare u području PDV-a, čak i ako transakcija ispunjava objektivne kriterije na kojima se temelje pojmovi isporuke robe.

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Žalitelj u kasacijskom postupku, društvo Ferimet, S.L., 2008. je od društva Reciclatges de terra alta kupio materijale za uporabu (metalni otpad) te je to prijavio na temelju sustava prijenosa porezne obveze PDV-a i sam sebi izdao odgovarajuće račune.
- 2 Porezna inspekcija je u postupku provjere i inspekcijskog nadzora smatrala da dobavljač toga materijala, društvo Reciclatges de terra alta, nije raspolagao potrebnim materijalnim sredstvima i osobljem za isporuku i da su računi koje je izdao kupcu lažni. Stoga je smatrala da je došlo do simulacije u transakciji koja ima drukčije elemente pravnog posla u odnosu na prikazane, tako da, iako isporuka materijala nije sporna, namjerno je prikriven njihov stvarni dobavljač. Zbog tog je razloga zaključak inspekcijskog nadzora bio da društvu Ferimet ne treba priznati plaćeni pretporez te mu je izrečena novčana kazna.
- 3 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Okružni porezni sud u Kataloniji, Španjolska) potvrdio je taj kriterij.
- 4 Društvo Ferimet pobijalo je navedene upravne odluke pred Salom de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Visoki sud Katalonije, Vijeće za upravne sporove, Španjolska), pri čemu se u tom pogledu pozvalo na španjolsko i europsko zakonodavstvo i sudsku praksu Suda te je tvrdilo sljedeće:
 - Nesporna je činjenica (koju je inspekcija prihvatila) da je društvo Ferimet stvarno kupilo materijal za uporabu.
 - Navođenje fiktivnog dobavljača samo je formalno relevantno jer je stvarno došlo do stjecanja.
 - U skladu s europskim propisima i sudskom praksom, odbitak se ne može uskratiti ako je utvrđeno stvarno postojanje transakcije i ako sustav prijenosa porezne obveze ne jamči samo naplatu PDV-a i nadzor nad njime nego i nepostojanje bilo kakve porezne pogodnosti koju može ostvariti porezni obveznik.

- 5 Navedeni je sud 23. studenoga 2017. iz sljedećih razloga donio odbijajuću presudu:
- Inspekcijskim nadzorom opsežno je utvrđeno da je isporučitelj simuliran.
 - Navođenje dobavljača kao elementa koji mora sadržavati račun izdan samome sebi ne može se smatrati isključivo formalnim navodom jer je riječ o elementu koji omogućuje nadzor pravilnosti u lancu PDV-a te stoga utječe na načelo porezne neutralnosti.
 - Iako je točno da u sustavu prijenosa porezne obveze u načelu ne postoji gubitak poreznih prihoda zbog međusobnog prijeboja duga i prava na odbitak, to ne znači da, čak i u slučaju nestvarne transakcije, u ovom slučaju u odnosu na dobavljača, postoji pravo na odbitak jer je ono uvjetovano ispunjenjem materijalnih uvjeta, među kojima je i stvarno postojanje navedenog dobavljača.
- 6 Društvo Ferimet je protiv te presude podnijelo žalbu u kasacijskom postupku.

Ključni argumenti stranaka glavnog postupka

- 7 U žalbi u kasacijskom postupku društvo Ferimet tvrdi da propisi koji uređuju porez i opširna sudska praksa Suda nužno dovode do zaključka da je društvo imalo pravo odbiti pretporez koji je platilo na ime analizirane transakcije jer: (a) je ono samo bilo stvarni primatelj transakcije te je kupilo i stvarno primilo metalni otpad i (b) nije došlo niti je moglo doći do gubitka poreznih prihoda zato što i. nije dugovalo PDV jer se nalazi u sustavu „obrnute porezne obveze” ili prijenosa porezne obveze i ii. ni njegovi dobavljači nisu dugovali PDV jer ga nisu mogli prenijeti, s obzirom na to da se nalaze u navedenom sustavu prijenosa porezne obveze.
- 8 U svojim očitovanjima o relevantnosti upućivanja prethodnog pitanja Sudu, društvo Ferimet istaknulo je sljedeće argumente:
- Naplata PDV-a i nadzor nad njim već su zajamčeni samom primjenom sustava prijenosa porezne obveze tako da isključivo formalni zahtjev, kao što je pravilno navođenje dobavljača proizvoda na računu, ne treba svrstavati u kategoriju bitnog zahtjeva za ostvarivanje prava na odbitak jer sam sustav prijenosa porezne obveze jamči nemogućnost ostvarivanja bilo kakve porezne pogodnosti.
 - Budući da nije bilo neopravdane porezne pogodnosti za poreznog obveznika, u skladu s načelom neutralnosti nije relevantna moguća prijevarna namjera subjekta koji je bio uključen u isti lanac isporuka, a nije porezni obveznik PDV-a, jer, prema mišljenju Suda, „svaku transakciju treba razmatrati odvojeno”.

- 9 Predstavnik države protivio se žalbi i pritom istaknuo tri argumenta: (a) postojanje simulacije u transakciji, koja ima drukčije elemente pravnog posla u odnosu na prikazane, prilikom navođenja fiktivnog dobavljača materijala, nesporna je činjenica; (b) to prikrivanje identiteta stvarnog dobavljača od poreznih tijela treba smatrati povezanim s prijevarom u području PDV-a i u području izravnih poreza i (c) žalitelj nije dokazao nepostojanje porezne pogodnosti na koje se poziva.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

Sustav prijenosa porezne obveze PDV-a

- 10 Tribunal Supremo (Vrhovni sud) pojašnjava da je, općenito, porezni obveznik fizička ili pravna osoba koja, kao prodavatelj robe ili pružatelj usluge ili poduzetnik, izdaje račun i prenosi PDV na svojeg klijenta te zatim svaka tri mjeseca uplaćuje u državni proračun ukupni iznos tog PDV-a koji je naplatio. Stoga, u pravilu, porezni obveznik izdaje račun, prenosi PDV i zatim podnosi poreznu prijavu te uplaćuje PDV u državni proračun.
- 11 Međutim, postoje određeni slučajevi, predviđeni člankom 84. Zakona o PDV-u, u kojima je primatelj, a ne izdavatelj računa dužan prijaviti i uplatiti PDV. Jedan od tih slučajeva „prijenosa porezne obveze” jest onaj iz članka 84. prvog stavka podstavka 2. točke (c), odnosno, slučaj poduzetnika čija se gospodarska djelatnost sastoji od kupoprodaje materijala za uporabu (metalni otpad). U skladu s tim sustavom, prodavatelj robe izdaje račun u kojem ne obračunava PDV, a kupac robe izdaje račun samome sebi („samofakturiranje”) u koji uključuje odgovarajući PDV. Budući da se kod samofakturiranja izdavatelj i primatelj podudaraju, kupac robe mora istodobno navesti ulazni i izlazni PDV, oboje u istom iznosu, koje uključuje u svoju tromjesečnu prijavu PDV-a.

Spor u glavnom postupku

- 12 Spor u glavnom postupku odnosi se na mogućnost odbitka PDV-a koji je žalitelj samofakturiranjem istodobno prenio i platio na temelju sustava prijenosa porezne obveze ako je i. transakcija stvarno izvršena (što nije osporavano) i ii. stvarni dobavljač stečene robe prikriven.
- 13 Kako bi se riješio spor u glavnom postupku, valja utvrditi i. je li izostavljanje dobavljača te robe isključivo formalni zahtjev, ii. kakav utjecaj ima okolnost da je navedeni stvarni dobavljač lažan i da je stjecatelj to znao i iii. proizlazi li neizbježno iz europske sudske prakse da se, uključujući u slučajevima zle vjere, odbitak može uskratiti samo „ako za državu članicu postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda” pa u sustavu prijenosa porezne obveze porezni obveznik u načelu ne duguje ništa prema državnom proračunu.
- 14 Tribunal Supremo (Vrhovni sud) ne smatra da sudska praksa Suda nužno podrazumijeva da se odbitak nikada ne može uskratiti ako se utvrdi materijalna

stvarnost isporuka robe i stjecanje poreznog obveznika. Iz te sudske prakse ne proizlazi niti da je navođenje fiktivnog dobavljača u ispravi kojom se utvrđuje transakcija (račun izdan samofakturiranjem) isključivo formalna povreda koja nije relevantna za ostvarivanje prava na odbitak ako je transakcija stvarna.

- 15 Tribunal Supremo (Vrhovni sud) upoznat je sa stajalištem Suda o tome da nacionalna zakonodavstva ili nacionalna porezna tijela ne mogu uvoditi ograničenja prava na odbitak PDV-a (koje je nužno kako bi se zajamčila njegova neutralnost) koja nadilaze zahtjeve koji proizlaze iz sprečavanja prijevare ili uvelike otežavaju ostvarivanje tog prava. Naime, sam Sud potvrdio je i da nije dopušteno tražiti i ostvariti odbitak ako je podnositelj zahtjeva sudjelovao u transakciji koja je bila dio prijevare u području PDV-a, čak i u slučajevima u kojima je predmetna transakcija ispunjavala odgovarajuće objektivne kriterije. U tom smislu, Tribunal Supremo (Vrhovni sud) dvoji u pogledu toga podrazumijeva li okolnost da je zainteresirana osoba upoznata s činjenicom da je dobavljač simuliran i da nije stvaran to da se transakcija može kvalificirati kao zlouporaba ili prijevara.
- 16 Isto tako, što se tiče pojma „porezna pogodnost”, koju je i Sud više puta zahtijevao kao nezaobilazan uvjet za odbijanje odbitka, u europskoj sudskoj praksi nije nedvojbeno navedeno da u okviru „porezne pogodnosti” samo treba razmatrati subjekt koji traži odbitak, ali ne možda i druge sudionike u transakciji koja je dovela do tog odbitka. Drugim riječima, nije očito da ponašanje prodavatelja robe nužno treba isključiti, osobito kad, u slučajevima prikrivanja navedenog prodavatelja kojeg je kupac robe svjesno prikrilo, izravno oporezivanje može biti dovedeno u pitanje, s obzirom na to da je transakcija porezno nejasna za stvarnog prodavatelja robe i nepostojeća za državni proračun.