

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

15. rujna 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Pravo na odbitak ulaznog PDV-a – Prodaja nekretnine između poreznih obveznika – Prodavatelj koji je predmet postupka zbog insolventnosti – Nacionalna praksa koja se sastoji od odbijanja prava na odbitak kupcu zbog toga što je znao ili morao znati za poteškoće prodavatelja da plati izlazni PDV – Prijevara i zlouporaba prava – Pretpostavke”

U predmetu C-227/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (Vrhovni upravni sud Litve), odlukom od 31. ožujka 2021., koju je Sud zaprimio 9. travnja 2021., u postupku

UAB „HA.EN.”

protiv

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: C. Lycourgos, predsjednik vijeća, S. Rodin, J.-C. Bonichot, L. S. Rossi i O. Spineanu-Matei (izvjestiteljica), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za UAB „HA.EN.”, G. Kaminskis i Z. Stuglyt, *advokatai*,
- za litavsku vladu, K. Dieninis i V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, u svojstvu agenata,
- za češku vladu, O. Serdula, M. Smolek i J. Vlášil, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 5. svibnja 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28.

studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva UAB „HA.EN.“ i Valstybinis mokesių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Državni porezni inspektorat pri Ministarstvu financija Republike Litve, u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s uskraćivanjem prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) zbog navodne zlouporabe prava koju je počinilo društvo HA.EN.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Uvodne izjave 7. i 42. Direktive o PDV-u glase kako slijedi:

„(7) Zajednički sustav PDV-a trebao bi, čak i u slučaju kad njegove stope i sustav izuzeća nisu u potpunosti usklađeni, dovesti do neutralnosti u području tržišnog natjecanja, na način da na teritoriju svih država članica slijeće robe i usluge nose isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca.

[...]

(42) Države članice moraju u određenim slučajevima biti u mogućnosti odrediti primatelja isporuka roba ili usluga kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a. To bi trebalo pomoći državama članicama u pojednostavljivanju pravila i borbi protiv utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza u određenim sektorima i vezano uz određene tipove transakcija.”

4 Članak 168. te direktive predviđa:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”

5 Članak 193. navedene direktive glasi:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članaka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.”

6 U članku 199. stavku 1. te direktive određuje se:

„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 [prisilne] prodaje drugoj osobi.”

7 U skladu s člankom 273. Direktive o PDV-u:

„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.

[...]”

Litavsko pravo

8 Članak 58. stavak 1. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyma (Zakon Republike Litve o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja proizlazi iz Zakona br. IX-751 od 5. ožujka 2002., predviđa:

„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 robe i/ili usluga na koju se plaća PDV;

[...]”

9 Članak 719. stavak 1. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksa (Zakonik Republike Litve o građanskom postupku), u verziji koja proizlazi iz Zakona br. XII-889 od 15. svibnja 2014., određuje:

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

Glavni postupak i prethodno pitanje

10 Ugovorom od 21. rujna 2007. društvo UAB „Medicinos Bankas” (u daljnjem tekstu: banka) odobrilo je zajam društvu UAB „Sostinės būstai” (u daljnjem tekstu: prodavatelj) radi ulaganja u nekretnine. Kako bi se osiguralo izvršenje tog ugovora, prodavatelj je u korist banke osnovao hipoteku na zemljišnoj čestici na kojoj se nalazila nedovršena zgrada smještena u gradu Vilnius (Litva).

11 Ugovorom o cesiji, sklopljenim 27. studenoga 2015., društvo HA.EN. je uz naknadu preuzelo od banke koja je odobrila kredit sva novčana potraživanja koja proizlaze iz ugovora o kreditu sklopljenog između nje i prodavatelja, kao i sva prava namijenjena osiguranju ispunjenja obveza, uključujući i ugovorenu hipoteku. Društvo HA.EN. je prilikom sklapanja tog ugovora među ostalim potvrdilo da je upoznato sa prodavateljevom ekonomskom i financijskom situacijom i njegovim pravnim statusom te da je svjesno da je prodavatelj insolventan i da je nad njim u tijeku postupak restrukturiranja pred Vilniaus apygardos teismasom (Okružni sud u Vilnius, Litva). Banka je ugovorom sklopljenim 18. prosinca 2015. prenijela hipoteku osnovanu na prodavateljevoj stvari društvu HA.EN.

12 Rješenjem sudskog ovršitelja od 23. svibnja 2016. objavljena je dražba jednog dijela prodavateljeve nekretnine (u daljnjem tekstu: predmetna nekretnina), ali nijedan kupac nije iskazao interes za stjecanje te nekretnine. Budući da je dražba bila neuspješna, društvu HA.EN. je u okviru dražbe predloženo da preuzme predmetnu nekretninu za početnu cijenu dražbe, čime bi se namirio jedan dio njegovih potraživanja. Društvo HA.EN. iskoristilo je tu pravnu mogućnost i preuzelo predmetnu nekretninu.

13 U tu je svrhu sudski ovršitelj 21. srpnja 2016. donio rješenje kojim se utvrđuje prijenos vlasništva predmetne nekretnine u korist društva HA.EN.

14 Prodavatelj je 5. kolovoza 2016. izdao račun u kojem je naveo da je vlasništvo predmetne nekretnine navedenim rješenjem preneseno na društvo HA.EN. za ukupni iznos od 5 468 000 eura, odnosno za iznos od 4 519 008,26 eura uvećan za PDV u iznosu od 948 991,74 eura. Društvo HA.EN. uknjižilo je taj račun u svoje poslovne knjige te je u svojoj prijavi PDV-a za studeni 2016. navelo da je provelo odbitak ulaznog PDV-a iz tog računa. Prodavatelj je također uknjižio račun s obračunatim PDV-om u svojim poslovnim knjigama te je u prijavi PDV-a za kolovoz 2016. prijavio, kao dugovani PDV, izlazni PDV iskazan na tom računu, ali ga nikada nije uplatio u državni proračun.

15 Nad prodavateljem je 1. listopada 2016. otvoren stečajni postupak.

16 Društvo HA.EN. je 20. prosinca 2016. od porezne uprave zatražilo povrat viška PDV-a koji proizlazi iz odbitka ulaznog PDV-a, odnosno iznos od 948 991,74 eura. Nakon što je provela porezni nadzor nad društvom HA.EN., porezna uprava ocijenila je da je to društvo – time što je pravni posao o stjecanju nekretnine sklopilo iako je znalo ili moralo znati da prodavatelj neće u državni proračun uplatiti PDV koji proizlazi iz tog pravnog posla – djelovalo nepošteno i zlorabilo prava. S takvim je obrazloženjem porezna uprava odlukom od 12. srpnja 2017. uskratila tom društvu pravo na odbitak ulaznog PDV-a, naložila mu plaćanje zateznih kamata na PDV u iznosu od 38 148,46 eura te mu je izrekla novčanu kaznu u iznosu od 284 694 eura.

17 Društvo HA.EN. osporilo je tu odluku pred Mokestinių ginčų komisijom prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve), koja je odlukom od 22. siječnja 2018. ukinula dijelove odluke porezne uprave koji su se odnosili na zatezne kamate i izrečenu novčanu kaznu, ali je, smatrajući da je društvo HA.EN. zlorabilo prava, potvrdilo porezno rješenje u dijelu u kojem je porezna uprava uskratila društvu HA.EN. pravo na odbitak ulaznog PDV-a.

18 Društvo HA.EN. podnijelo je tužbu Vilniaus apygardos administracinis teismasu (Okružni upravni sud u Vilnius, Litva) protiv te odluke Komisije za porezne sporove pri Vladi Republike Litve, koji je presudom od 14. studenoga 2018. potvrdio stajalište porezne uprave i odbio tužbu kao neosnovanu.

19 Društvo HA.EN. je 12. prosinca 2018. podnijelo tužbu sudu koji je uputio zahtjev, Lietuvos vyriausiosios administracinis teismasu (Vrhovni upravni sud Litve), koji ju je rješenjem od 13. svibnja 2020. djelomično prihvatio i ukinuo presudu Vilniaus apygardos administracinis teismasa (Okružni upravni sud u Vilnius) te mu vratio predmet na ponovno odlučivanje, navodeći, među ostalim, da u ovom predmetu treba provjeriti jesu li ispunjeni uvjeti i obilježja zlorabe prava.

20 Nakon novog razmatranja poreznog spora Vilniaus apygardos administracinis teismasu (Okružni upravni sud u Vilnius) ponovno je presudom od 3. rujna 2020. zaključio da je društvo HA.EN. počinilo zlorabu prava i stoga presudio da mu je porezna uprava osnovano odbila priznati pravo na odbitak ulaznog PDV-a. Društvo HA.EN. je zatim podnijelo novu tužbu sudu koji

je uputio zahtjev.

21 Sud koji je uputio zahtjev isti?e da je, s obzirom na to da se u ra?unu koji se odnosi na transakciju prisilne prodaje navodi neto iznos od 4 519 008,26 eura i iznos PDV-a od 948 991,74 eura, društvo HA.EN. stvarno snosilo PDV. Na temelju toga sud koji je uputio zahtjev smatra da ništa nije moglo navesti poreznu upravu na to da *a priori* smatra da nisu ispunjeni materijalni i formalni uvjeti da društvo HA.EN. iskoristi svoje pravo na odbitak ulaznog PDV-a, predvi?eni Direktivom o PDV-u.

22 Me?utim, sud koji je uputio zahtjev pita se je li se porezna uprava, kako bi mu odbila pravo na odbitak PDV-a za stjecanje predmetne nekretnine, osnovano pozvala na ?injenicu da je društvo HA.EN. znalo ili moralo znati da prodavatelj, zbog svojih financijskih poteško?a i potencijalne insolventnosti, ne?e uplatiti ili ne?e mo?i uplatiti PDV u državni prora?un.

23 U tim je okolnostima Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Trebali li Direktivu [o PDV-u], u vezi s na?elom fiskalne neutralnosti, tuma?iti na na?in da zabranjuje ili na na?in da ne zabranjuje praksu nacionalnih tijela prema kojoj se poreznom obvezniku uskra?uje pravo na odbitak ulaznog PDV-a ako je taj porezni obveznik prilikom nabave nekretnine znao (ili trebao znati) da dobavlja? zbog svoje insolventnosti ne?e uplatiti (ili ne?e mo?i uplatiti) izlazni PDV u državni prora?un?”

O prethodnom pitanju

24 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 168. to?ku (a) Direktive o PDV-u, u vezi s na?elom porezne neutralnosti, tuma?iti na na?in da mu se protivi nacionalna praksa prema kojoj se kupcu, u okviru prodaje nekretnine izme?u poreznih obveznika, uskra?uje pravo na odbitak ulaznog PDV-a samo zato što je znao ili morao znati da prodavatelj ima financijske poteško?e, odnosno da je insolventan, i da je posljedica te okolnosti to da potonji ne?e uplatiti ili ne?e mo?i uplatiti PDV u državni prora?un.

25 Uvodno valja podsjetiti na to da, u skladu s ustaljenom praksom Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV?a koji su dužni platiti odbiju PDV koji moraju platiti ili koji su platili za primljenu robu i usluge predstavlja temeljno na?elo zajedni?kog sustava PDV?a koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije. Svrha je sustava odbitaka, ?iji je dio ?lanak 168. Direktive o PDV-u, u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV?a, dugovanog ili pla?enog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Zajedni?ki sustav PDV?a stoga osigurava neutralnost u odnosu na porezno optere?enje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV?u (vidjeti u tom smislu presudu od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 26. i 27. i navedenu sudsku praksu). Kao što je to Sud u više navrata presudio, pravo na odbitak predvi?eno ?lankom 167. i idu?im ?lancima ?ini sastavni dio mehanizma PDV?a te se u na?elu ne može ograni?iti (presuda od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 33. i navedena sudska praksa).

26 U tom je pogledu Sud ve? presudio da pitanje je li dobavlja? robe u državni prora?un uplatio PDV koji se mora platiti na te prodajne transakcije ne utje?e na pravo poreznog obveznika da odbije ulazni PDV (presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 45. i navedena sudska praksa). Uvjetovanje ostvarivanja prava na odbitak PDV-a time da je dobavlja? prethodno stvarno platio navedeni PDV imalo bi za posljedicu stavljanje tu?eg ekonomskog tereta na poreznog obveznika, što se sustavom odbitaka upravo želi izbje?i (vidjeti u tom smislu presudu od 29. ožujka 2012., Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, t. 30.).

27 Istodobno, borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlorabe cilj je koji se priznaje i potječe Direktivom o PDV-u, a Sud je u više navrata presudio da se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlorabe. Stoga je na nacionalnim tijelima i sudovima da uskrate pravo na odbitak ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu utaje ili zlorabe (presuda od 10. srpnja 2019., Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, t. 34. i navedena sudska praksa).

28 Međutim, s obzirom na to da je uskraćivanje prava na odbitak iznimka od primjene temeljnog načela koje čini to pravo, na poreznim je tijelima da u dovoljnoj mjeri utvrde objektivne elemente na temelju kojih se može zaključiti da je porezni obveznik počinio utaju ili zlorabu prava, ili da je znao ili morao znati da je transakcija na koju se poziva kako bi opravdao pravo na odbitak bila dio utaje. Zatim je na nacionalnim sudovima da provjere jesu li dotična porezna tijela utvrdila postojanje takvih objektivnih elemenata (vidjeti u tom smislu presudu od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 50. i navedenu sudsku praksu).

29 Upravo s obzirom na tu sudsku praksu valja utvrditi mogu li, u slučaju da društvo u financijskim poteškoćama prodaje nekretninu, nacionalna porezna tijela stjecatelju te nekretnine valjano uskratiti pravo na odbitak ulaznog PDV-a zato što je on, s obzirom na to da je bio svjestan tih financijskih poteškoća i njihovih eventualnih posljedica na uplaćivanje PDV-a u državni proračun, znao ili morao znati da sudjeluje u transakciji koja je dio utaje PDV-a ili zato što je zlorabio pravo.

30 Kao prvo, kada je riječ o eventualnom sudjelovanju kupca nekretnine u transakciji koja je dio utaje PDV-a, valja naglasiti da financijski interesi Unije obuhvaćaju, među ostalim, prihode od PDV-a (presuda od 2. svibnja 2018., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, t. 27. i navedena sudska praksa).

31 Također valja podsjetiti na to da pojam „prijevare koje štetno utječu na financijske interese Europskih zajednica”, kako je definiran u članku 1. Konvencije koja je sastavljena na temelju članka K.3 Ugovora o Europskoj uniji, a koja se odnosi na zaštitu financijskih interesa Europskih zajednica, potpisane u Bruxellesu 26. srpnja 1995. i priložene aktu Vijeća od 26. srpnja 1995. (SL 1995., C 316, str. 48.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 106., str. 88.), obuhvaća, među ostalim, „svako namjerno djelovanje ili propust koji se odnosi na [...] uporabu ili predočenje lažnih, netočnih ili nepotpunih izjava ili dokumenata koje za svoj učinak ima nezakonito smanjivanje sredstava općeg proračuna Europskih zajednica ili proračuna kojima upravljaju Europske zajednice ili kojima se upravlja u ime Europskih zajednica”. Prema tome, kako proizlazi iz prethodne točke, taj pojam obuhvaća svako namjerno djelovanje ili propust kojima se šteti prihodima iz primjene jedinstvene stope na usklađenu osnovicu PDV-a utvrđenu u skladu s pravilima Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 8. rujna 2015., Taricco i dr., C-105/14, EU:C:2015:555, t. 41.).

32 Sud je već presudio da, ako je porezni obveznik propisno ispunio svoje obveze prijavljivanja PDV-a, samo neplaćanje propisno iskazanog PDV-a ne može, neovisno o tome je li takav propust namjeran ili ne, činiti utaju PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 2. svibnja 2018., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, t. 38. do 41.).

33 Prema tome, ne može se smatrati da je porezni obveznik, čije je dugovanje ovršivo, a koji je suočen s financijskim poteškoćama i koji u okviru postupka prisilne prodaje propisanog zakonom prodaje dio svoje imovine kako bi podmirio svoje dugove, zatim prijavljuje PDV koji se duguje na toj osnovi, ali zbog tih poteškoća ne može u cijelosti ili djelomično platiti navedeni PDV, zbog same te činjenice kriv za utaju PDV-a. Slijedom toga, u tim se okolnostima, a *fortiori*, ne može prigovoriti stjecatelju takve stvari da je znao ili morao znati da stjecanjem te stvari sudjeluje u

transakciji koja ?ini dio utaje PDV-a.

34 Kao drugo, kada je rije? o postojanju eventualne zlouporabe prava stjecatelja predmetne nekretnine, valja podsjetiti na to da se pravu Unije u podru?ju PDV-a protivi pravo poreznog obveznika na odbitak ulaznog PDV-a kada transakcije na kojima se temelji to pravo predstavljaju zloporabu (presuda od 21. velja?e 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 85.). To pravo naime ne mo?e pokrivati zlouporabe gospodarskih subjekata, odnosno transakcije koje nisu ostvarene u okviru uobi?ajenih trgova?kih transakcija, nego isklju?ivo u cilju da se zlouporabom stekne korist od pogodnosti koje navedeno pravo predvi?a (vidjeti u tom smislu presudu od 22. prosinca 2010., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, t. 26.).

35 U podru?ju PDV-a dva se uvjeta moraju ispuniti da bi se utvrdilo postojanje zlouporabe. S jedne strane, rezultat predmetnih transakcija mora, unato? formalnoj primjeni uvjeta koji su predvi?eni relevantnim odredbama Direktive o PDV-u i nacionalnim zakonodavstvom kojim se ona prenosi, biti ostvarivanje porezne pogodnosti ?ije je dodjeljivanje u suprotnosti s ciljem koji se ?eli ostvariti tim odredbama. S druge strane, iz skupa objektivnih elemenata mora proizlaziti da se klju?ni cilj predmetnih transakcija svodi na stjecanje te porezne pogodnosti (vidjeti u tom smislu presude od 21. velja?e 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 74. i 75. i od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 54. i navedenu sudsku praksu). U tom je okviru na nacionalnom sudu da, u skladu s pravilima dokazivanja nacionalnog prava, provjeri jesu li ispunjeni konstitutivni elementi zlouporabe. Sud, me?utim, kada odlu?uje o zahtjevu za prethodnu odluku, mo?e, ako je to potrebno, dati nacionalnom sudu pojašnjenja koja ga usmjeravaju u njegovu tuma?enju (vidjeti u tom smislu presudu od 21. velja?e 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 76. i 77.).

36 Kada je rije? o prvom uvjetu, valja utvrditi da se, ?ak i pod pretpostavkom da se odbitak PDV-a pla?enog prilikom preuzimanja nekretnine, koji tra?i njezin kupac, mo?e kvalificirati kao porezna pogodnost, ta se pogodnost ne mo?e smatrati protivnom ciljevima Direktive o PDV-u. Kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u to?kama 40. do 44. svojeg mišljenja, iz ?lanka 199. stavka 1. to?ke (g) Direktive o PDV-u razvidno je da se ?r?avama ?lanicama omogu?ava da primijene prijenos porezne obveze i da, u slu?aju isporuke nekretnine koju prodaje du?nik ovršive tra?bine u okviru postupka prisilne prodaje, prenesu teret PDV-a na poreznog obveznika koji je adresat transakcije koja podlije?e tom porezu. Iako je Republika Litva odlu?ila ne upotrijebiti taj mehanizam, sâmo postojanje mogu?nosti predvi?ene tom odredbom svjedo?i da zakonodavac Unije nije smatrao da je odbitak PDV-a koji je platio kupac nekretnine u okviru postupka prisilne prodaje protivan ciljevima Direktive o PDV-u.

37 To?no je da je Sud u to?kama 42. do 45. presude od 20. svibnja 2021., ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397) u biti presudio da se Direktivi o PDV-u ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg se smatra da je suugovaratelj obveznika PDV-a, za kojeg je utvr?eno da je znao ili morao znati da taj obveznik nije platio taj porez dok on sam izvršava svoje pravo na odbitak, solidarni sudu?nik nepla?enog PDV-a i pripadaju?ih kamata.

38 Me?utim, zbog razloga koje je nezavisna odvjetnica iznijela u to?kama 46. i 47. svojeg mišljenja, valja utvrditi da situacija poreznog obveznika koji kupi nekretninu nakon postupka prisilne prodaje propisanog zakonom, pod nadzorom javnih tijela, nije usporediva sa situacijom suugovaratelja glavnog du?nika PDV-a o kojem je rije? u predmetu u kojem je donesena ta presuda. Naime, iz samih financijskih poteško?a s kojima je suo?en du?nik ?ija se nekretnina prodaje prisilnim putem ne mo?e se zaklju?iti o postojanju njegove nezakonite namjere da ne plati PDV. Stoga se samo na temelju toga ne mo?e smatrati da je kupac te stvari, time što je s njim ušao u trgova?ku transakciju, zlouporabio pravo.

39 U skladu s drugim uvjetom za postojanje zlouporabe prava, iz skupa objektivnih elemenata

mora proizlaziti da se ključni cilj predmetne transakcije svodi na ostvarivanje porezne pogodnosti. U tom pogledu najprije valja istaknuti da iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da je u glavnom postupku društvo HA.EN. bilo prodavatelj vjerovnik te je imalo hipoteku na predmetnoj nekretnini, koja je bila predmet prisilne prodaje. U takvim okolnostima valja smatrati da se to što je vjerovnik nakon neuspješne dražbe preuzeo nekretninu na kojoj je imao takvo sredstvo osiguranja u biti može objasniti njegovom namjerom da u cijelosti ili djelomično naplati svoju tražbinu od dužnika koji se nalazi u postupku restrukturiranja putem zakonskih sredstava koja su mu na raspolaganju, kao što je postupak prisilne prodaje, a ne ishodjenjem bilo kakve porezne pogodnosti.

40 Vodeći računa o činjenici da je do toga došlo u okviru zakonom propisanog postupka nad gospodarskim subjektom, koji se doduše provodi tek iznimno, u slučaju insolventnosti dužnika, ali koji je ipak svojstven gospodarskom životu, te imajući u vidu *a priori* legitiman cilj koji se njime želi postići, takva se transakcija ne može smatrati potpuno umjetnom konstrukcijom, koja nema veze s gospodarskom stvarnošću, poduzetom isključivo radi dobivanja porezne pogodnosti, do koje zabrane dovodi primjena načela zabrane zlorababe (vidjeti u tom smislu presude od 17. prosinca 2015., *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 35. i navedenu sudsku praksu i od 20. svibnja 2021., *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

41 U tom pogledu, čini se da je znanje kupca za financijske poteškoće prodavatelja, njegovu moguću insolventnost ili, kao u ovom predmetu, pokretanje postupka restrukturiranja, kao i za moguću utjecaj takvih okolnosti na uplatu PDV-a u vezi s transakcijom u državni proračun okolnost koja je svojstvena postupcima prisilne prodaje i koja ne može sama po sebi biti dovoljna za dokazivanje zlorabnog karaktera predmetne transakcije i stoga opravdati uskraćivanje prava na odbitak.

42 S obzirom na prethodno navedeno, sa stajališta prava Unije porezna tijela države članice ne mogu u okviru prodaje nekretnine izmjeru poreznih obveznika, nakon postupka prisilne prodaje propisanog zakonom, valjano smatrati da sama činjenica da je kupac znao ili morao znati da prodavatelj ima financijske poteškoće i da bi to moglo dovesti do toga da potonji neće uplatiti PDV u državni proračun podrazumijeva da je taj kupac počinio zlorabu prava te mu, u skladu s time, uskratiti pravo na odbitak ulaznog PDV-a.

43 Takva nacionalna praksa bila bi protivna i načelu porezne neutralnosti jer podrazumijeva da kupci nekretnina nisu ovlašteni odbiti ulazni PDV koji su platili u okviru postupka prisilne prodaje, što dovodi do toga da oni snose teret tog poreza, dok je cilj načela porezne neutralnosti upravo u potpunosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a koji je dužan platiti ili je platio u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2014., *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

44 Navedena praksa dovodi do toga da se na takve stjecatelje prebacuje rizik da prodavatelj zbog svoje insolventnosti stvarno ne uplati PDV u državni proračun, što je pak rizik koji načelno mora snositi državni proračun.

45 Takav zaključak nameće se tim više što je Republika Litva odlučila da neće iskoristiti mogućnost otvorenu člankom 199. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u, da u tim konkretnim okolnostima uspostavi mehanizam prijenosa porezne obveze čiji je cilj upravo ukloniti rizik insolventnosti dužnika PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 13. lipnja 2013., *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, t. 28.).

46 Kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 47., 51. i 52. svojeg mišljenja, navedena praksa, s obzirom na to da se njome porezne obveznike koji su kupili nekretninu u okviru postupka prisilne prodaje lišava njihova prava na odbitak, također može pridonijeti

sužavanju kruga potencijalnih stjecatelja. Prema tome, ona je protivna cilju te vrste postupaka, odnosno optimalnom unov?enju dužnikove imovine u svrhu namirenja njegovih vjerovnika u najve?oj mogu?oj mjeri. Njome se usto izoliraju gospodarski subjekti koji se suo?avaju s financijskim poteško?ama, a njihova se sposobnost provo?enja transakcija spre?ava na na?in koji nije u skladu s na?elom porezne neutralnosti, s obzirom na to da se tom na?elu protivi razlikovanje poreznih obveznika ovisno o njihovoj financijskoj situaciji.

47 Slijedom svega navedenog, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 168. to?ku (a) Direktive o PDV-u, u vezi s na?elom porezne neutralnosti, treba tuma?iti na na?in da mu se protivi nacionalna praksa prema kojoj se kupcu, u okviru prodaje nekretnine izme?u poreznih obveznika, uskra?uje pravo na odbitak ulaznog PDV-a samo zato što je znao ili morao znati da prodavatelj ima financijskih poteško?a, odnosno da je insolventan, i da je mogu?a posljedica te okolnosti to da potonji ne?e platiti ili ne?e mo?i platiti PDV u državni prora?un.

Troškovi

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

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

?lanak 168. to?ku (a) Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s na?elom porezne neutralnosti,

treba tuma?iti na na?in da mu se:

protivi nacionalna praksa prema kojoj se kupcu, u okviru prodaje nekretnine izme?u poreznih obveznika, uskra?uje pravo na odbitak ulaznog poreza na dodanu vrijednost (PDV) samo zato što je znao ili morao znati da prodavatelj ima financijskih poteško?a, odnosno da je insolventan, i da je mogu?a posljedica te okolnosti to da potonji ne?e platiti ili ne?e mo?i platiti PDV u državni prora?un.

Potpisi

* Jezik postupka: litavski