

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (?etrtri senat)

z dne 15. septembra 2022(*)

„Predhodno odlo?anje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka vstopnega DDV – Prodaja nepremi?nine med dav?nimi zavezanci – Prodajalec, ki je v postopku zaradi insolventnosti – Nacionalna praksa, v skladu s katero se kupcu zavrne pravica do odbitka, ker je vedel oziroma bi moral vedeti za težave prodajalca pri pla?ilu izstopnega DDV – Goljufija in zloraba pravic – Pogoji“

V zadevi C?227/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodiš?e Litve) z odlo?bo z dne 31. marca 2021, ki je na Sodiš?e prispela 9. aprila 2021, v postopku

UAB „HA.EN.“

proti

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

SODIŠ?E (?etrtri senat),

v sestavi C. Lycourgos, predsednik senata, S. Rodin, J.-C. Bonichot, sodnika, L. S. Rossi in O. Spineanu-Matei (poro?evalka), sodnici,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za UAB „HA.EN.“ G. Kaminskas in Z. Stuglyt?, advokatai,
- za litovsko vlado K. Dieninis in V. Kazlauskait?-Šven?ionien?, agenta,
- za ?eško vlado O. Serdula, M. Smolek in J. Vl?il, agenti,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskait? in L. Lozano Palacios, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 5. maja 2022,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES

z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo UAB „HA.EN.“ in Valstybinis mokesių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nacionalni davčni inšpektorat pri ministrstvu za finance Republike Litve, v nadaljevanju: davčna uprava) v zvezi z zavrnitvijo pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) zaradi domnevne zlorabe pravic družbe HA.EN.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodnih izjavah 7 in 42 Direktive o DDV je navedeno:

„(7) Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.

[...]

(42) Države članice bi v posebnih primerih morale imeti možnost določiti, da mora DDV plačati prejemnik dobavljenega blaga ali opravljenih storitev. To bi državam članicam omogočilo poenostavitev pravil ter preprečevanje davčne utaje in izogibanje plačilu davka v določenih sektorjih in pri določenih vrstah transakcij.“

4 Člen 168 te direktive določa:

„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;

[...]“

5 Člen 193 navedene direktive določa:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba.“

6 Člen 199(1) te direktive določa:

„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 osebi.“

7 Člen 273 Direktive o DDV določa:

„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.

[...]"

Litovsko pravo

8 Člen 58(1), Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zakon Republike Litve o davku na dodano vrednost) v različici, ki izhaja iz zakona št. IX-751 z dne 5. marca 2002, določa:

„Zavezanec za DDV ima pravico do odbitka vstopnega DDV ali uvoznega DDV, dolgovanega za pridobljeno oziroma uvoženo blago ali storitve, če so to blago ali te storitve namenjeni uporabi v teh dejavnostih: [...] dobava blaga ali opravljanje storitev, obdavčena z DDV;

[...]"

9 Člen 719(1) Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (zakonik o civilnem postopku Republike Litve) v različici, ki izhaja iz zakona št. XII-889 z dne 15. maja 2014, določa:

„Če je dražba razglašena za neuspešno, ker ni bilo nobenega ponudnika [...], se blago prenese na upnika tožnika po izklicni ceni na dražbi.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

10 „Medicinos bankas“ UAB (v nadaljevanju: banka) je s pogodbo z dne 21. septembra 2007 družbi UAB „Sostinė’s bėstai“ (v nadaljevanju: prodajalka) odobrila posojilo za dejavnost razvoja nepremičnin. Kot jamstvo za pravilno izpolnitev pogodbe je prodajalka v razmerju do banke ustanovila pogodbeno hipoteko na zemljišče, na katerem je bila nedokončana zgradba v Vilni (Litva).

11 S pogodbo o odstopu terjatev, sklenjeno 27. novembra 2015, je družba HA.EN. od banke, ki je odobrila posojilo, proti plačilu prevzela vse terjatve v zneskih iz kreditne pogodbe, sklenjene med banko in prodajalko, ter vse pravice za zavarovanje izpolnitve obveznosti, vključno s pogodbeno hipoteko. Ob sklenitvi te pogodbe je družba HA.EN. med drugim potrdila, da je seznanjena z ekonomskim in finančnim položajem ter pravnim statusom prodajalke in da se zaveda, da je insolventna in da je v zvezi z njo pred Vilniaus apygardos teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva) v teku postopek prisilne poravnave. S pogodbo, sklenjeno 18. decembra 2015, je banka na družbo HA.EN. prenesla hipoteko na nepremičnini prodajalke.

12 Dražba dela prodajalkine nepremičnine (v nadaljevanju: zadevna nepremičnina) je bila naznanjena z aktom sodnega izvršitelja z dne 23. maja 2016, vendar noben kupec ni izrazil zanimanja za njen nakup. Ker dražba ni bila uspešna, je bil družbi HA.EN v okviru dražbenega postopka ponujen prevzem zadevne nepremičnine po izklicni ceni, s čimer je bil poravnana del njenih terjatev. Družba HA.EN. je to pravico uveljavila in zadevno nepremičnino prevzela.

13 Za to je sodni izvršitelj 21. julija 2016 sestavil listino o prenosu lastninske pravice na zadevni nepremičnini na družbo HA.EN.

14 Prodajalka je 5. avgusta 2016 izdala račun, na katerem je navedla, da je bila lastninska pravica na zadevni nepremičnini z navedeno listino prenesena na družbo HA.EN za skupni znesek 5.468.000 EUR, to je znesek 4.519.008,26 EUR, povečan za DDV v višini 948.991,74 EUR.

Družba HA.EN je ta račun vnesla v svoje izkaze in v obračunu DDV za november 2016 odbila vstopni DDV, naveden na tem računu. Tudi prodajalka je navedeni račun vnesla v svoje izkaze in izstopni DDV, ki je bil naveden v njem, v obračunu za avgust 2016 prijavila kot dolgovani DDV, vendar ga ni nikoli plačala v državni proračun.

15 Zoper prodajalko se je 1. oktobra 2016 začel stečajni postopek.

16 Družba HA.EN je 20. decembra 2016 od davčne uprave zahtevala vračilo presežka DDV, ki je izhajal iz odbitka vstopnega DDV, in sicer 948.991,74 EUR. Davčna uprava je po opravljenem davčnem nadzoru v zvezi z družbo HA.EN. ugotovila, da je ta – s tem, da je sklenila transakcijo za pridobitev zadevne nepremičnine, seveda je vedela oziroma bi morala vedeti, da prodajalka v državni proračun ne bo plačala DDV za to transakcijo – ravnala v slabi veri in zlorabila pravice. Na podlagi te obrazložitve je davčna uprava družbi HA.EN. z odločbo z dne 12. julija 2017 odrekla pravico do odbitka tega vstopnega DDV, ji zaračunala znesek v višini 38.148,46 EUR iz naslova zamudnih obresti pri plačilu DDV in ji naložila globo v višini 284.694 EUR.

17 Družba HA.EN je zadevno odločbo izpodbijala pri Mokestinų ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve), ki je z odločbo z dne 22. januarja 2018 odločbo davčne uprave razveljavila v delu, v katerem se je nanašala na zamudne obresti in globo, vendar je menila, da je družba HA.EN zlorabila pravice, zato je odločbo potrdila v delu, v katerem je bila družbi HA.EN. zavrnjena pravica do odbitka DDV.

18 Zoper to odločbo komisije za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve je družba HA.EN. vložila tožbo pri Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva), ki je s sodbo z dne 14. novembra 2018 potrdilo stališče davčne uprave in tožbo zavrnilo kot neutemeljeno.

19 Družba HA.EN. je 12. decembra 2018 vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve), ki je s sklepom z dne 13. maja 2020 pritožbi delno ugodilo, sodbo Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni) razveljavilo in zadevo vrnilo temu sodišču ter mu zlasti navedlo, da mora preveriti pogoje in značilnosti obstoja zlorabe pravic v obravnavani zadevi.

20 Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni) je po ponovni preužitvi davčnega spora v sodbi z dne 3. septembra 2020 znova ugotovilo, da je družba HA.EN. zlorabila pravice, in je zato štelo, da ji je davčna uprava utemeljeno odrekla pravico do odbitka vstopnega DDV. Družba HA.EN. je nato pri predložitvenem sodišču ponovno vložila pritožbo.

21 Predložitveno sodišče navaja, da je družba HA.EN. dejansko plačala DDV, saj je bil na računu za transakcijo prisilne prodaje naveden neto znesek 4.519.008,26 EUR in znesek DDV v višini 948.991,74 EUR. Na podlagi tega predložitveno sodišče meni, da davčna uprava ni imela razloga, da bi *a priori* štela, da niso izpolnjeni materialni in formalni pogoji iz Direktive o DDV za uveljavljanje pravice družbe HA.EN. do odbitka.

22 Predložitveno sodišče se vseeno sprašuje, ali je bilo utemeljeno, da se je davčna uprava – da bi družbi HA.EN. odrekla pravico do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo zadevne nepremičnine – sklicevala na to, da je ta družba vedela ali bi morala vedeti, da prodajalka zaradi svojih finančnih težav in morebitne insolventnosti ne bo ali ne bo mogla plačati DDV v državni proračun.

23 V teh okoliščinah je Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba [Direktivo o DDV] 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 DDV ne bo nakazal (ali ne bo mogel nakazati) v državni proračun, ali pa je treba Direktivo razlagati tako, da taki praksi ne nasprotuje?“

Vprašanje za predhodno odločanje

24 Predložitveno sodišče želi z vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 168(a) Direktive o DDV v povezavi z načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se v okviru prodaje nepremičnine med davčnimi zavezanci kupcu zavrne pravica do odbitka plačane vstopnega DDV zgolj zato, ker je ta vedel oziroma bi moral vedeti, da je bil prodajalec v finančnih težavah ali celo insolventen in da bi ta okoliščina lahko povzročila, da prodajalec ne bo plačal ali ne bo mogel plačati DDV v državni proračun.

25 Najprej je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo vstopni DDV, dolgovan ali plačan za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije. Namen sistema odbitkov, katerega del je člen 168 Direktive o DDV, je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačane vstopnega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti na enak način predmet DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, točki 26 in 27 ter navedena sodna praksa). Kot je Sodišče večkrat razsodilo, je pravica do odbitka, ki je določena v členu 167 in naslednjih Direktive o DDV, sestavni del mehanizma DDV in na enak način ne sme biti omejena (sodba z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 33 in navedena sodna praksa).

26 V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da vprašanje, ali je dobavitelj blaga DDV, ki se dolguje za transakcije prodaje, plačal v državni proračun ali ne, ne vpliva na pravico davčnega zavezanca do odbitka plačane vstopnega DDV (sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 45 in navedena sodna praksa). Če bi bila pravica do odbitka DDV pogojena s tem, da je dobavitelj blaga navedeni DDV predhodno dejansko plačal, bi to povzročilo, da bi bilo davčnemu zavezancu s tem naloženo ekonomsko breme, ki ni njegovo in ki se mu prav s sistemom odbitkov skuša izogniti (glej v tem smislu sodbo z dne 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, točka 30).

27 Hkrati je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja, Sodišče pa je večkrat razsodilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namene goljufije ali zlorabe. Zato morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico utaja ali zloraba (sodba z dne 10. julija 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, točka 34 in navedena sodna praksa).

28 Ker pa je zavrnitev pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga ta pravica sestavlja, morajo davčni organi pravno zadostno dokazati objektivne elemente, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec storil goljufijo oziroma zlorabil pravico ali da je vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo. Nacionalna sodišča morajo nato preveriti, ali so zadevni davčni organi dokazali obstoj takih objektivnih elementov (glej v tem smislu sodbo z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 50 in navedena sodna praksa).

29 Ob upoštevanju te sodne prakse je treba ugotoviti, ali lahko nacionalni davčni organi v primeru, v katerem družba v finančnih težavah proda nepremičnino, kupcu te nepremičnine upravičeno zavrnejo pravico do odbitka plačnega vstopnega DDV, ker je zaradi seznanjenosti s temi finančnimi težavami in njenimi morebitnimi posledicami za plačilo DDV v državni proračun vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje v transakciji, ki vključuje goljufijo na področju DDV, oziroma da zlorablja pravice.

30 Na prvem mestu, v zvezi z morebitnim sodelovanjem kupca nepremičnine v transakciji, povezani z goljufijo na področju DDV, je treba poudariti, da finančni interesi Unije med drugim zajemajo prihodke od DDV (sodba z dne 2. maja 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, točka 27 in navedena sodna praksa).

31 Opozoriti je tudi treba, da pojem „goljufije, ki škodijo finančnim interesom Evropskih skupnosti“, kot je opredeljen v členu 1 Konvencije, pripravljene na podlagi člena K.3 Pogodbe o Evropski uniji, o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti, podpisane 26. julija 1995 v Bruslju in priložene Aktu Sveta z dne 26. julija 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 19, zvezek 8, str. 57), med drugim zajema „vsako namerno dejanje ali opustitev v zvezi z [...] uporabo ali predložitvijo lažnih, nepravilnih ali nepopolnih izjav ali dokumentov, katere posledica je nezakonito zmanjšanje sredstev splošnega proračuna Evropskih skupnosti ali proračunov, ki jih upravljajo Evropske skupnosti ali se upravljajo v njihovem imenu“. Kot je razvidno iz prejšnje točke, ta pojem torej vključuje vsako namerno dejanje ali opustitev, ki vpliva na prihodke iz uporabe enotne stopnje od harmonizirane osnove za odmero DDV, določene v skladu s pravili Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi, C-105/14, EU:C:2015:555, točka 41).

32 Sodišče je že odločilo, da če je davčni zavezanec pravilno izpolnil obveznosti glede obračuna na področju DDV, zgolj opustitev plačila ustrezno obračunanega DDV ne more pomeniti goljufije na področju DDV, ne glede na to, ali je bila ta opustitev namerna ali nenamerna (glej v tem smislu sodbo z dne 2. maja 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, točke od 38 do 41).

33 Zato ni mogoče šteti, da je davčni zavezanec, ki je dolžnik po sodbi in se sooča s finančnimi težavami ter v okviru zakonsko določenega postopka prisilne prodaje proda del svojega premoženja, da bi poplačal svoje dolgove, nato pa obračuna iz tega naslova dolgovani DDV, vendar pozneje zaradi navedenih težav ne more plačati celote ali dela navedenega DDV, zgolj iz tega razloga kriv goljufije na področju DDV. Posledično v takih okoliščinah *a fortiori* kupcu tega premoženja ni mogoče očitati, da je vedel oziroma bi moral vedeti, da s pridobitvijo tega premoženja sodeluje pri transakciji, ki je povezana z goljufijo na področju DDV.

34 Na drugem mestu, v zvezi s tem, ali je kupec zadevne nepremičnine morda zlorabil pravice, je treba opozoriti, da pravo Unije na področju DDV nasprotuje pravici davčnega zavezanca, da odbije plačani vstopni davek, kadar transakcije, na katerih ta pravica temelji, pomenijo zlorabo (sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 85). Te pravice namreč ni mogoče razširiti na zlorabe gospodarskih subjektov, to je na transakcije, ki se ne izvajajo v okviru običajnih komercialnih transakcij, temveč zgolj zato, da bi se z zlorabo pridobile

ugodnosti, ki se priznavajo z navedeno pravico (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, točka 26).

35 Za ugotovitev obstoja zlorabe na področju DDV morata biti izpolnjena dva pogoja. Prvi, rezultat zadevnih transakcij mora biti pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo določbe Direktive o DDV in določbe nacionalne zakonodaje, s katero se ta direktiva prenaša, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami, formalno izpolnjeni. Drugi, iz vseh objektivnih elementov mora biti razvidno, da je bistveni namen zadevnih transakcij omejen na pridobitev te davčne ugodnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točki 74 in 75, ter z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 54 in navedena sodna praksa). V tem okviru mora nacionalno sodišče v skladu z nacionalnimi dokaznimi pravili preveriti, ali so v sporu o glavni stvari podani elementi, ki pomenijo zlorabo. Vendar lahko Sodišče, ko odloča o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, po potrebi poda pojasnila, ki nacionalno sodišče usmerjajo pri njegovi razlagi (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točki 76 in 77).

36 V zvezi s prvim pogojem je treba ugotoviti, da tudi če bi bilo odbitek, ki ga kupec nepremičnine zahteva glede DDV, ki ga je plačal kot vstopni davek ob prevzemu te nepremičnine, mogoče opredeliti kot davčno ugodnost, ni mogoče šteti, da je v nasprotju s cilji Direktive o DDV. Kot je generalna pravobranilka poudarila v točkah od 40 do 44 sklepnih predlogov, se to odraža v členu 199(1)(g) Direktive o DDV, ki državam članicam omogoča, da v primeru dobave nepremičnine, ki jo prodaja dolжник po sodbi v postopku obvezne prodaje, uporabijo mehanizem obrnjene davčne obveznosti in da breme DDV prenesejo na davčnega zavezanca, za katerega se opravi transakcija, ki je obdavčljiva s tem davkom. Čeprav se Republika Litva ni odločila za uporabo tega mehanizma, že sam obstoj možnosti iz te določbe kaže, da zakonodajalec Unije ni štel, da je odbitek DDV, ki ga plača kupec nepremičnine v postopku prisilne prodaje, v nasprotju s cilji Direktive o DDV.

37 V točkah od 42 do 45 sodbe z dne 20. maja 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), je Sodišče sicer v bistvu odločilo, da Direktiva o DDV ne nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero se šteje, da je sopogodbenu osebo, ki je dolžna plačati DDV, za katerega je bilo ugotovljeno, da je vedel oziroma bi moral vedeti, da ta oseba tega davka ne bo plačala, sam pa je uveljavljal pravico do odbitka vstopnega davka, solidarno odgovoren za neplačani DDV in za njegovo povečanje.

38 Vendar je treba iz razlogov, ki jih je generalna pravobranilka navedla v točkah 46 in 47 sklepnih predlogov, ugotoviti, da položaj davčnega zavezanca, ki kupi nepremičnino po koncu zakonsko določenega postopka prisilne prodaje pod nadzorom javnih organov, ni primerljiv s položajem sopogodbenu glavnega dolžnika DDV, ki je bil obravnavan v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba. Zgolj na podlagi finančnih težav, s katerimi se sooča dolжник, čigar premoženje se prodaja z izvršbo, ni mogoče sklepati o njegovem nezakonitem namenu, da ne plača DDV. Zato zgolj na tej podlagi ni mogoče šteti, da je kupec tega premoženja s tem, da je z dolžnikom sklenil poslovno transakcijo, zlorabil pravice.

39 V skladu z drugim pogojem za obstoj zlorabe pravic mora biti iz več objektivnih elementov razvidno, da je bistven namen zadevne transakcije omejen na pridobitev davčne ugodnosti. V zvezi s tem je treba najprej navesti, da je iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, razvidno, da je bila družba HA.EN. v postopku v glavni stvari upnica prodajalke in je imela hipoteko na zadevni nepremičnini, ki je bila predmet prisilne prodaje. V takih okoliščinah je treba upoštevati, da lahko upnika, ki po neuspešnih dražbah prevzame nepremičnino, na kateri je imel takšno jamstvo, v bistvu ne vodi želja po pridobitvi kakršne koli davčne ugodnosti, temveč želja, da bi od dolžnika, ki je v postopku prisilne poravnave, izterjal celoto ali del svoje terjatve z uporabo pravnih sredstev, ki

jih ima na voljo, kot je postopek prisilne prodaje.

40 Glede na to, da taka transakcija poteka v okviru zakonsko določenega postopka, ki je vsekakor namenjen uporabi v izjemnih okoliščinah, in sicer v primeru insolventnosti gospodarskega subjekta, vendar je kljub temu neločljivo povezan z gospodarskim življenjem, in glede na to, da sledi *a priori* legitimnemu cilju, take transakcije ni mogoče enačiti s povsem umetnim konstruktom brez ekonomske stvarnosti, ki se izvaja zgolj za pridobitev davčne ugodnosti in ki je z naložbo prepovedi zlorab prepovedan (glej v tem smislu sodbi z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 35 in navedena sodna praksa, ter z dne 20. maja 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, točka 35 in navedena sodna praksa).

41 V zvezi s tem je očitno, da je kupčeva seznanjenost s finančnimi težavami prodajalca, njegovo morebitno insolventnostjo ali, kot v obravnavanem primeru, začetkom postopka prisilne poravnave in morebitnega vpliva takih okoliščin na plačilo DDV v zvezi s to transakcijo v državni proračun okoliščina, ki je neločljivo povezana s postopki prisilne prodaje, ter kot taka ne zadostuje za ugotovitev zlorabe pri zadevni transakciji in posledično za utemeljitev zavrnitve pravice do odbitka.

42 Glede na navedeno davčni organi države članice z vidika prava Unije ne morejo utemeljeno šteti, da v okviru prodaje nepremičnine med davčnimi zavezanci po koncu zakonsko določenega postopka prisilne prodaje zgolj to, da je kupec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bil prodajalec v finančnih težavah in da bi to lahko povzročilo, da ne bo plačal DDV v državni proračun, pomeni, da je kupec zlorabil pravice, ter mu zato ne morejo odreči pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV.

43 Taka nacionalna praksa bi bila tudi v nasprotju z naložbo davčne nevtralnosti, saj bi pomenila, da kupci nepremičnin ne bi smeli odbiti DDV, ki so ga plačali kot vstopni davek v okviru postopka prisilne prodaje, kar pomeni, da bi morali nositi breme tega davka, medtem ko je namen naložbe davčne nevtralnosti ravno to, da se podjetniku v celoti olajša breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41 in navedena sodna praksa).

44 Z navedeno prakso bi bilo takim kupcem naloženo tveganje, ki ga za dejansko plačilo DDV v državni proračun pomeni insolventnost prodajalca, to je tveganje, ki ga mora naložba sicer prevzeti državni proračun.

45 Taka ugotovitev velja še toliko bolj, ker se Republika Litva ni odločila uveljavljati možnosti iz člena 199(1)(g) Direktive o DDV, da v teh posebnih okoliščinah uvede mehanizem obrnjene davčne obveznosti, katerega namen je ravno zmanjšati tveganje glede insolventnosti zavezanca za plačilo DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 13. junija 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, točka 28).

46 Kot je generalna pravobranilka poudarila v točkah 47, 51 in 52 sklepnih predlogov, bi lahko navedena praksa s tem, da davčnim zavezancem, ki so kupili nepremičnino v postopku prisilne prodaje, jemlje pravico do odbitka, prispevala tudi k omejitvi kroga potencialnih kupcev. Zato je v nasprotju s ciljem tovrstnih postopkov, in sicer optimalno unovčiti dolžnikovo premoženje, da bi bili upniki čim bolj poplačani. Poleg tega se ta praksa nagiba k izolaciji gospodarskih subjektov, ki se soočajo s finančnimi težavami, in ovira njihovo sposobnost izvajanja transakcij na naložbo, ki ni v skladu z naložbo davčne nevtralnosti, saj to naložbo nasprotuje razlikovanju med davčnimi zavezanci glede na njihov finančni položaj.

47 Ob upoštevanju vseh navedenih preudarkov je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168(a) Direktive o DDV v povezavi z naložbo davčne nevtralnosti razlagati tako, da

nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se v okviru prodaje nepremičnine med davčnimi zavezanci kupcu zavrne pravica do odbitka plačnega vstopnega DDV zgolj zato, ker je ta vedel oziroma bi moral vedeti, da je bil prodajalec v finančnih težavah ali celo insolventen in da bi ta okoliščina lahko povzročila, da prodajalec ne bo plačal ali ne bo mogel plačati DDV v državni proračun.

Stroški

48 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (petrti senat) razsodilo:

?len 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načelom davčne nevtralnosti

je treba razlagati tako:

ta ?len nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se v okviru prodaje nepremičnine med davčnimi zavezanci kupcu zavrne pravica do odbitka plačnega vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) zgolj zato, ker je ta vedel oziroma bi moral vedeti, da je bil prodajalec v finančnih težavah ali celo insolventen in da bi ta okoliščina lahko povzročila, da prodajalec ne bo plačal ali ne bo mogel plačati DDV v državni proračun.

Podpisi

* Jezik postopka: litovščina.