

Preliminär utgåva

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

den 15 september 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt – Försäljning av en fastighet mellan beskattningsbara personer – Säljare som är föremål för ett insolvensförfarande – Nationell praxis som består i att neka köparen avdragsrätt av det skälet att köparen kände till eller borde ha känt till säljarens svårigheter att betala utgående mervärdesskatt – Bedrägeri och rättsmissbruk – Villkor”

I mål C-227/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) genom beslut av den 31 mars 2021, som inkom till domstolen den 9 april 2021, i målet

UAB ”HA.EN.”

mot

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Lycourgos samt domarna S. Rodin, J.-C. Bonichot, L.S. Rossi och O. Spineanu-Matei (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- UAB ”HA.EN.”, genom G. Kaminskas och Z. Stuglytė, advokatai,
- Litauens regering, genom K. Dieninis och V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, båda i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom O. Serdula, M. Smolek och J. Vlášil, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 5 maj 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan UAB "HA.EN." Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (nationell skattemyndighet vid Republiken Litauens finansministerium) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör beslutet att neka rätt till avdrag för mervärdesskatt på grund av att HA.EN påstås ha gjort sig skyldigt till rättsmissbruk.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Skälen 7 och 42 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"(7) Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.

...

(42) Medlemsstaterna bör ha möjlighet att i vissa bestämda fall fastställa att mottagaren av varor eller tjänster skall vara betalningsskyldig för mervärdesskatt. Detta bör underlätta för medlemsstaterna att förenkla reglerna och förhindra skatteundandragande och skatteflykt inom vissa sektorer och för vissa typer av transaktioner."

4 I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

..."

5 I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202."

6 I artikel 199.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs.

...

g) Leverans av fast egendom som av gäldenären sålts inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande."

7 I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

"Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

..."

Litauisk rätt

8 I artikel 58.1 i Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (Republiken Litauens lag om mervärdesskatt) (i dess lydelse enligt lag nr IX-751 av den 5 mars 2002) anges följande:

"En beskattningsbar person ska ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt eller mervärdesskatt vid import såvitt avser varor eller tjänster som förvärvats eller importerats, om varorna eller tjänsterna är avsedda att användas av den beskattningsbara personen för någon av följande verksamheter: ... beskattningsbar leverans av varor eller beskattningsbart tillhandahållande av tjänster,

..."

9 I artikel 719.1 i Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Republiken Litauens civilprocesslag), i dess lydelse enligt lag nr XII?889 av den 15 maj 2014, anges följande:

"Om det förklaras att en auktion avslutats utan framgång på grund av att det saknats budgivare ... ska fastigheten överföras till den person som söker verkställighet, till egendomens utropspris vid auktionen."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Genom avtal av den 21 september 2007 beviljade "Medicinos bankas" UAB (nedan kallad banken) ett lån till "Sostin?s b?stai" UAB (nedan kallad säljaren) för fastighetsutvecklingsverksamhet. I syfte att säkerställa att avtalet fullgjordes upprättade säljaren en panträtt med banken, gällande en tomt i staden Vilnius (Litauen) med en byggnad som var under uppförande.

11 Genom ett fordringsöverlåtelseavtal av den 27 november 2015 förvärvade HA.EN, genom den bank som beviljat lånet, samtliga fordringar gällande belopp som härrörde ur det kreditavtal som ingåtts mellan banken och säljaren, tillsammans med alla rättigheter som hade upprättats för att säkerställa att skyldigheterna fullgjordes, inbegripet panträtten. När detta avtal ingicks bekräftade HA.EN bland annat att HA.EN hade kännedom om säljarens ekonomiska och

finansiella situation och rättsliga status och var medveten om att säljaren var insolvent och att ett rekonstruktionsförfarande avseende säljaren pågick vid Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius, Litauen). Genom avtal av den 18 december 2015 överlät banken panträtten i säljarens fastighet till HA.EN.

12 Genom handling utfärdad av en särskild tjänsteman i konkursärenden den 23 maj 2016 tillkännagavs att en del av säljarens fastighet (nedan kallad den aktuella fastigheten) skulle auktioneras ut men ingen köpare visade intresse för att köpa den. Eftersom auktionen avslutats utan framgång erbjöds HA.EN., i samband med auktionsförfarandet, att ta över den aktuella fastigheten till dess utropspris, för att lösa en del av HA.EN.:s fordringar. HA.EN. utnyttjade denna rätt och tog över den aktuella fastigheten.

13 I detta syfte upprättade en särskild tjänsteman i konkursärenden den 21 juli 2016 en handling i vilken det angavs att äganderätten till den aktuella fastigheten överläts till HA.EN.

14 Den 5 augusti 2016 upprättade säljaren en faktura i vilken det angavs att äganderätten till den aktuella fastigheten överläts till HA.EN. genom ovannämnda handling, för totalt 5 468 000 euro, det vill säga 4 519 008,26 euro samt mervärdesskatt på 948 991,74 euro. HA.EN. förde in denna faktura i sin bokföring och gjorde avdrag för den ingående mervärdesskatt som denna faktura omfattade i sin mervärdesskattedeklaration för november 2016. Även säljaren förde in denna faktura i sin bokföring och deklarerade, i sin mervärdesskattedeklaration för augusti 2016, den utgående mervärdesskatt som fakturan omfattade som mervärdesskatt som ska betalas, men betalade aldrig in den till statskassan.

15 Säljaren försattes i konkurs den 1 oktober 2016.

16 Den 20 december 2016 begärde HA.EN. att skattemyndigheten skulle återbetala den överskjutande mervärdesskatt som följde av avdraget för ingående mervärdesskatt, det vill säga 948 991,74 euro. Efter att ha genomfört en revision hos HA.EN. kom skattemyndigheten fram till att HA.EN. hade handlat i ond tro och gjort sig skyldigt till rättsmissbruk genom att ingå transaktionen för att förvärva den aktuella fastigheten trots att HA.EN. kände till eller borde ha känt till att säljaren inte skulle komma att till statskassan betala in den mervärdesskatt som transaktionen gav upphov till. Det var med denna motivering som skattemyndigheten genom beslut av den 12 juli 2017 nekade HA.EN. avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten och beslutade att HA.EN. skulle betala dröjsmålsränta på mervärdesskatten på 38 148,46 euro samt ett skattetillägg på 284 694 euro.

17 HA.EN. överklagade detta beslut till Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Skattetvistränsnämnden vid Republiken Litauens regering) som, genom beslut av den 22 januari 2018, upphävde skattemyndighetens beslut i den del det beslutades om dröjsmålsränta och skattetillägg, men fastställde beslutet i den del HA.EN. nekades avdragsrätt för mervärdesskatt, eftersom den konstaterade att HA.EN. hade gjort sig skyldig till rättsmissbruk.

18 HA.EN. överklagade detta beslut som meddelats av Skattetvistränsnämnden vid Republiken Litauens regering till Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius regionala förvaltningsdomstol, Litauen) som instämde i skattemyndighetens bedömning och avslog överklagandet genom dom av den 14 november 2018.

19 Den 12 december 2018 överklagade HA.EN. till den hänskjutande domstolen, Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) som, genom beslut av den 13 maj 2020, delvis biföll överklagandet, upphävde den dom som meddelats av Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius) och återförvisade målet till den domstolen, bland annat med hänvisning till att den måste pröva villkoren och

kännetecknen för rättsmissbruk i det aktuella fallet.

20 Efter att ha prövat skattetvisten på nytt konstaterade Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius regionala förvaltningsdomstol) återigen, genom beslut av den 3 september 2020, att HA.EN. hade gjort sig skyldig till rättsmissbruk och fann därför att skattemyndigheten hade haft skäl för att neka HA.EN. avdragsrätt. HA.EN. överklagade då på nytt till den hänskjutande domstolen.

21 Den hänskjutande domstolen har påpekat att eftersom det i fakturan avseende transaktionen för tvångsauktionen angavs ett nettobelopp på 4 519 008,26 euro samt ett mervärdesskattebelopp på 948 991,74 euro, betalade HA.EN. i praktiken mervärdesskatten. Mot denna bakgrund anser den hänskjutande domstolen att skattemyndigheten i princip inte hade skäl för att anse att de materiella och formella villkor som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet för att HA.EN skulle kunna utöva sin avdragsrätt inte var uppfyllda.

22 Den hänskjutande domstolen undrar emellertid om skattemyndigheten agerade rätt när den, till stöd för att neka HA.EN. rätten att göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till förvärvet av fastigheten i fråga, hänvisa till den omständigheten att HA.EN. kände till eller borde ha känt till att säljaren, på grund av sina ekonomiska svårigheter och eventuell insolvens, inte skulle komma att eller inte skulle kunna betala in mervärdesskatten till statskassan.

23 Mot denna bakgrund beslutade Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska [mervärdesskattedirektivet], jämfört med principen om skatteneutralitet, tolkas så, att det utgör hinder för en praxis vid de nationella myndigheterna enligt vilken en beskattningsbar person nekas avdragsrätt för ingående mervärdesskatt när denna beskattningsbara person, vid förvärv av fastigheter, kände till (eller borde ha känt till) att leverantören på grund av sin insolvens inte skulle komma att (eller inte skulle kunna) betala in mervärdesskatten till statskassan?”

Tolkningsfrågan

24 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet, jämförd med principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell praxis som innebär att köparen vid försäljning av en fastighet mellan beskattningsbara personer nekas rätten att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats enbart av det skälet att denna köpare kände till eller borde ha känt till att säljaren befann sig i ekonomiska svårigheter, eller rentav var insolvent, och att denna omständighet kunde få till följd att köparen inte skulle komma att, eller inte skulle kunna, betala in mervärdesskatten till statskassan.

25 Det ska inledningsvis erinras om att det följer av domstolens fasta rättspraxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den ingående mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen. Syftet med avdragssystemet, som omfattar artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se dom av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkterna 26 och 27 och där angiven rättspraxis). Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast utgör avdragsrätten i artiklarna 167 och följande

artiklar i mervärdesskattedirektivet en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas (dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

26 Domstolen har i detta hänseende redan slagit fast att frågan huruvida den som tillhandahållit varorna har betalat in mervärdesskatten på dessa försäljningstransaktioner till statskassan saknar betydelse för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt (dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 45 och där angiven rättspraxis). En föreskrift om att en beskattningsbar person endast får göra avdrag för mervärdesskatt under förutsättning att den som tillhandahållit varan dessförinnan faktiskt har betalat skatten, skulle innebära att den beskattningsbara personen påtvingades en ekonomisk börda som inte tillkommer denne, vilket avdragssystemet har till syfte att undvika (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punkt 30).

27 Samtidigt är bekämpande av bedrägeri, skatteflykt och missbruk som eventuellt kan förekomma en målsättning som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (dom av den 10 juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

28 Eftersom nekad avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, ankommer det dock på skattemyndigheterna att styrka de objektiva omständigheter som gör det möjligt att fastställa att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till bedrägeri eller rättsmissbruk eller kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats som grund för avdragsrätten ingick i ett sådant bedrägeri. Det ankommer därefter på de nationella domstolarna att pröva huruvida skattemyndigheten har styrkt att sådana objektiva omständigheter föreligger (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

29 Det är mot bakgrund av denna rättspraxis som det ska avgöras huruvida de nationella skattemyndigheterna, när ett bolag i ekonomiska svårigheter säljer en fastighet, med giltig verkan kan neka den som förvärvat denna fastighet avdragsrätt för ingående mervärdesskatt av det skälet att denna förvärvare, på grund av sin kännedom om denna ekonomiska svårighet och de eventuella konsekvenser de kunde få för inbetalningen av mervärdesskatten till statskassan, kände till eller borde ha känt till att vederbörande deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri eller gjorde sig skyldig till rättsmissbruk.

30 Vad för det första gäller den omständigheten att den som förvärvade fastigheten eventuellt deltog i en transaktion som ingår i ett mervärdesskattebedrägeri, ska det påpekas att unionens ekonomiska intressen bland annat innefattar inkomster från mervärdesskatt (dom av den 2 maj 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

31 Domstolen erinrar även om att begreppet ”bedrägeri som riktar sig mot Europeiska gemenskapernas finansiella intressen”, såsom det definieras i artikel 1 i konventionen som utarbetats på grundval av artikel K.3 i fördraget om Europeiska unionen om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen, undertecknad i Bryssel den 26 juli 1995 och bilagd rådets akt av den 26 juli 1995 (EGT C 316, 1995, s. 48), bland annat omfattar ”varje uppsåtlig handling eller uppsåtlig underlåtenhet som är att hänföra till ... användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument, om detta leder till att medel från Europeiska gemenskapernas allmänna budget eller från de budgetar som förvaltas av Europeiska

gemenskaperna eller för deras räkning otillbörligen uppbärs eller innehålls". Såsom framgår av föregående punkt omfattar detta begrepp varje uppsåtlig handling eller uppsåtlig underlåtenhet som hotar inkomster som följer av tillämpningen av en enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, beräknade enligt unionens bestämmelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl., C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 41).

32 Domstolen har redan slagit fast att i den mån den beskattningsbara personen vederbörligen har fullgjort sin skyldighet att deklarerat mervärdesskatt, kan underlåtenhet avseende inbetalningen av skatten, som vederbörligen deklarerats, inte anses utgöra ett mervärdesskattebedrägeri, och detta oavsett om underlåtenheten skett med uppsåt eller ej (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punkterna 38–41).

33 Det kan följaktligen inte anses att en beskattningsbar person som är gäldenär inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande och som ställts inför ekonomiska svårigheter och inom ramen för ett i lag anordnat tvångsförsäljningsförfarande säljer en av sina fastigheter för att reglera sina skulder och därefter deklarerar den mervärdesskatt som ska betalas för denna transaktion, men som sedan, på grund av dessa svårigheter, inte kan betala en del av eller hela denna mervärdesskatt, enbart av denna anledning gör sig skyldig till mervärdesskattebedrägeri. Därmed kan förvärvaren av en sådan fastighet under sådana omständigheter i synnerhet inte klandras för att ha känt till eller bort känna till att vederbörande, genom att förvärva denna fastighet, deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri.

34 Vad för det andra gäller frågan huruvida förvärvaren av den aktuella fastigheten eventuellt har gjort sig skyldig till rättsmissbruk, erinrar domstolen om att unionsrättens bestämmelser om mervärdesskatt utgör hinder för den skattskyldiges rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt när de transaktioner som ligger till grund för denna rätt utgör förfarandemissbruk (dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 85). Denna rätt kan nämligen inte utsträckas till förfarandemissbruk från näringsidkares sida, det vill säga transaktioner som inte genomförs som ett led i normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i dessa bestämmelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 26).

35 Det krävs att två villkor är uppfyllda för att det ska anses föreligga rättsmissbruk på mervärdesskatteområdet. För det första ska de aktuella transaktionerna – trots att villkoren i relevanta bestämmelser i mervärdesskattedirektivet och i den nationella lagstiftningen om införlivande av direktivet har uppfyllts rent formellt – få till följd att en skattefördel som strider mot syftet med dessa bestämmelser uppnås. För det andra ska det av en helhetsbedömning av objektiva omständigheter framgå att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är begränsat till att uppnå nämnda skattefördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkterna 74 och 75, och dom av den 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 54 och där angiven rättspraxis). Härvidlag ankommer det på den nationella domstolen att i enlighet med nationella bestämmelser om bevisning pröva huruvida rekvisiten för rättsmissbruk är uppfyllda. Domstolen kan emellertid när den avger ett förhandsavgörande i förekommande fall bidra med preciseringar för att vägleda den nationella domstolen vid dennas tolkning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkterna 76 och 77).

36 Vad gäller det första villkoret konstaterar domstolen att även om det antas att det avdrag som den som förvärvar en fastighet vill göra av den ingående mervärdesskatt som vederbörande erlagt i samband med överlåtelsen av denna fastighet kan anses utgöra en skattefördel, kan denna fördel inte anses strida mot de syften som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet.

Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 40–44 i sitt förslag till avgörande, är det vad som framgår av artikel 199.1 g i mervärdesskattedirektivet som gör det möjligt för medlemsstaterna att tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet och överföra mervärdesskattbördan på den beskattningsbara person åt vilken den transaktion som är föremål för mervärdesskatt utförs, vid leverans av en fastighet som av gäldenären sålts inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande. Även om Republiken Litauen har valt att inte använda sig av denna mekanism, visar själva förekomsten av den möjlighet som föreskrivs i denna bestämmelse att unionslagstiftaren inte har ansett att avdrag för mervärdesskatt som betalats av någon som förvärvar en fastighet inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande strider mot syftena med mervärdesskattedirektivet.

37 I punkterna 42–45 i domen av den 20 maj 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), slog domstolen visserligen fast att mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en avtalspart till en beskattningsbar person, beträffande vilken det har fastställts att denne kände till eller borde ha känt till att den beskattningsbara personen inte skulle komma att betala denna skatt, samtidigt som vederbörande själv utnyttjar sin avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, anses solidariskt ansvarig för den obetalda mervärdesskatten och räntor på denna mervärdesskatt.

38 Av de skäl som angetts i punkterna 46 och 47 i generaladvokatens förslag till avgörande, konstaterar domstolen emellertid att situationen för en beskattningsbar person som köper en fastighet efter ett i lag föreskrivet tvångsauktionsförfarande under myndigheternas kontroll, inte kan jämföras med situationen för den avtalspart till den huvudsakliga beskattningsbara person som det gällde i det mål som gav upphov till denna dom. Det går nämligen inte att enbart utifrån de ekonomiska svårigheter som en gäldenär ställs inför när gäldenärens egendom säljs på exekutiv auktion dra slutsatsen att gäldenären har den rättsstridiga avsikten att inte betala mervärdesskatt. Det kan således inte enbart på denna grund anses att den som förvärvar egendomen, genom att genomföra en affärstransaktion med denna person, gör sig skyldig till rättsmissbruk.

39 Enligt det andra villkoret för rättsmissbruk ska det av en helhetsbedömning av objektiva omständigheter framgå att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är begränsat till att uppnå en skattefördel. Det framgår av handlingarna i målet att HA.EN. i det nationella målet hade en fordran mot säljaren och hade panträtt i den aktuella fastigheten, som har blivit föremål för ett tvångsauktionsförfarande. Under sådana omständigheter ska det anses att en borgenärs övertagande, till följd av en auktion som inte varit framgångsrik, av en fastighet i vilken vederbörande hade en sådan säkerhet i huvudsak kan motiveras, inte av att någon skattefördel uppnås, utan av vederbörandes önskan att få hela eller en del av sin fordran mot en gäldenär som befinner sig i en företagskonstruktion betald, med hjälp av de rättsliga medel som står till buds, såsom ett tvångsauktionsförfarande.

40 Med hänsyn till att tvångsauktionen sker genom ett i lag anordnat förfarande och som visserligen tillämpas i ett undantagsfall, nämligen en ekonomisk aktörs insolvens, men som ändå är en naturlig del av affärslivet, och med hänsyn till det i princip legitima syfte som eftersträvas med den, kan en sådan transaktion inte likställas med ett helt konstlat upplägg som inte har någon ekonomisk verklighetsförankring och som endast genomförs i syfte att uppnå en skattefördel, som är förbjudet enligt principen om förbud mot missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 35 och där angiven rättspraxis, och dom av den 20 maj 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

41 Förvärvarens kännedom om säljarens ekonomiska svårigheter, eventuella insolvens eller,

såsom i förevarande fall, inledandet av ett rekonstruktionsförfarande, samt om den eventuella inverkan som sådana omständigheter kan ha på betalningen till statskassan av den mervärdesskatt som hänför sig till transaktionen, förefaller utgöra en omständighet som är en naturlig del av tvångsauktionsförfarandena och räcker inte i sig för att fastställa att den aktuella transaktionen utgör rättsmissbruk och följaktligen inte för att motivera att avdragsrätt nekas.

42 Mot bakgrund av det ovan anförda kan skattemyndigheterna i en medlemsstat, ur ett unionsrättsligt perspektiv, inte med giltig verkan anse att enbart den omständigheten att förvärvaren vid en försäljning mellan beskattningsbara personer av en fastighet efter ett i lag anordnat tvångsauktionsförfarande kände till eller borde ha känt till att säljaren hade ekonomiska svårigheter och att detta kunde få till följd att säljaren inte skulle komma att betala in mervärdesskatt till statskassan innebär att förvärvaren har gjort sig skyldig till rättsmissbruk och därför neka förvärvaren avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

43 En sådan nationell praxis strider även mot principen om skatteneutralitet, eftersom den innebär att förvärvare av fastigheter inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som de betalat inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande, vilket innebär att de får bära bördan av denna skatt, trots att principen om skatteneutralitet just syftar till att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, *Malburg*, C-281/13, EU:C:2014:147, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

44 Denna praxis leder till att sådana förvärvare får bära den risk som säljarens insolvens medför för den faktiska inbetalningen av mervärdesskatten till statskassan, vilket emellertid är en risk som det i princip ankommer på statskassan att bära.

45 Denna slutsats gör sig än mer gällande eftersom Republiken Litauen har valt att inte använda sig av den möjlighet som ges i artikel 199.1 g i mervärdesskattedirektivet att under dessa specifika omständigheter införa en omvänd betalningsskyldighet, vars syfte just är att minska risken för insolvens hos den som är skyldig att betala mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, punkt 28).

46 Såsom generaladvokaten påpekade i punkterna 47, 51 och 52 i sitt förslag till avgörande skulle nämnda praxis även kunna bidra till att begränsa kretsen av potentiella förvärvare, eftersom den innebär att beskattningsbara personer som förvärvat fastigheter inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande förlorar sin avdragsrätt. Den strider följaktligen mot det mål som eftersträvas med denna typ av förfaranden, nämligen att gäldenärens tillgångar ska realiseras optimalt för att på bästa sätt tillgodose borgenärerna. En sådan praxis är dessutom ägnad att skilja ut näringsidkare som har ekonomiska svårigheter och hindra deras möjlighet att genomföra transaktioner, på ett sätt som inte är förenligt med principen om skatteneutralitet, eftersom denna princip utgör hinder för att göra åtskillnad mellan beskattningsbara personer beroende på deras ekonomiska situation.

47 Av det anförda följer att tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande. Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet, jämförd med principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell praxis som innebär att köparen vid försäljning av en fastighet mellan beskattningsbara personer nekas rätten att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats enbart av det skälet att denna köpare kände till eller borde ha känt till att säljaren befann sig i ekonomiska svårigheter, eller rentav var insolvent, och att denna omständighet kunde få till följd att köparen inte skulle komma att, eller inte skulle kunna, betala in mervärdesskatten till statskassan.

Rättegångskostnader

48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med principen om skatteneutralitet,

ska tolkas så, att

den utgör hinder för en nationell praxis som innebär att köparen vid försäljning av en fastighet mellan beskattningsbara personer nekas rätten att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats enbart av det skälet att denna köpare kände till eller borde ha känt till att säljaren befann sig i ekonomiska svårigheter, eller rentav var insolvent, och att denna omständighet kunde få till följd att köparen inte skulle komma att, eller inte skulle kunna, betala in mervärdesskatten till statskassan.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: litauiska.