

**Zadeva C-227/21**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

9. april 2021

**Predložitevno sodišče:**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litva)

**Datum predložitvene odločbe:**

31. marec 2021

**Tožeča stranka in pritožnica:**

HA.EN. UAB

**Tožena stranka in nasprotna stranka v pritožbenem postopku:**

Valstybinė mokesčių inspekcija

---

**Predmet postopka v glavni stvari**

Davčni spor glede zavrnitve priznanja pravice tožeče stranke, da odbije vstopni DDV v primeru, ko je tožeča stranka ob pridobitvi nepremičnine vedela ali bi morala vedeti, da dobavitelj zaradi insolventnosti izstopnega DDV ne bo nakazal v državni proračun.

**Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Razlaga Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in načela davčne nevtralnosti.

Člen 267, tretji odstavek, Pogodbe o delovanju Evropske unije.

**Vprašanje za predhodno odločanje**

Ali je treba Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, v povezavi z načelom davčne nevtralnosti,

razlagati tako, da prepoveduje prakso nacionalnih organov, v skladu s katero se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka vstopnega DDV, kadar je ta oseba ob pridobitvi nepremičnin vedela (ali bi morala vedeti), da dobavitelj zaradi insolventnosti izstopnega DDV ne bo nakazal (ali ne bo mogel nakazati) v državni proračun, ali pa je treba Direktivo razlagati tako, da take prakse ne prepoveduje?

### **Navedene določbe prava Unije**

Člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

### **Navedene določbe nacionalnega prava**

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

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

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

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

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari**

- 1 „Medicinos bankas“ UAB (v nadaljevanju: banka) je s kreditno pogodbo z dne 21. septembra 2007 odobrila posojilo podjetju „Sostinės būstai“ UAB (v nadaljevanju: posojilojemalec) za izvedbo gradbenih dejavnosti, posojilojemalec pa je kot jamstvo za pravilno izpolnitev pogodbe ponudil pogodbeno hipoteko na zemljišču v Vilni skupaj z zgradbo, ki se je na njem gradila.
- 2 Tožeča stranka je s pogodbo o odstopu terjatve z dne 27. novembra 2015 od banke odplačno pridobila vse finančne terjatve, ki so izhajale iz kreditne pogodbe, sklenjene med banko in posojilojemalcem, skupaj z vsemi pravicami, določenimi za zavarovanje izvršitve obveznosti, vključno z zgoraj navedeno pogodbeno hipoteko. S sklenitvijo te pogodbe je tožeča stranka med drugim potrdila, da se je seznanila s posojilojemalčevim gospodarskim in finančnim položajem in pravnim statusom ter da je vedela, da je bil posojilojemalec insolventen in v postopku prestrukturiranja.

- 3 S sklepom sodnega izvršitelja z dne 23. maja 2016 je bila naznanjena dražba dela posojilojemalčevih nepremičnin, vendar noben kupec ni izkazal zanimanja za zadevno nepremičnino.
- 4 Po neuspeli dražbi je bil tožeči stranki ponujen prevzem zadevne posojilojemalčeve nepremičnine (v nadaljevanju: nepremičnina), s čimer bi bil poravnani del terjatev prvonavedene. Tožeča stranka je to pravico izkoristila in prevzela nepremičnino.
- 5 V ta namen je bila 21. julija 2016 sestavljena listina za prenos lastninske pravice na osebo, ki zahteva izvršitev, s katero je sodni izvršitelj na tožečo stranko prenesel nepremičnino v vrednosti 5.468.000 EUR.
- 6 Posojilojemalec je 5. avgusta 2016 sestavil račun z obračunanim DDV, na katerem je bilo navedeno, da se nepremičnina prenaša po ceni 4.519.008,26 EUR in da DDV znaša 948.991,74 EUR. Tožeča stranka je račun z obračunanim DDV vnesla v svoje izkaze, odbila vstopni DDV in predložila obračun DDV na obrazcu za obračun DDV za november 2016.
- 7 Posojilojemalec je račun z obračunanim DDV vnesel v svoje izkaze in prijavil izstopni DDV, ki je bil naveden na računu z obračunanim DDV, v obračunu DDV za avgust 2016, vendar izstopnega DDV ni nakazal v državni proračun. Posojilojemalec je 1. oktobra 2016 dobil status družbe v postopku zaradi insolventnosti.
- 8 Tožeča stranka je 20. decembra 2016 pri Valstybinė mokesčių inspekcija (državni davčni inšpektorat; v nadaljevanju: inšpektorat ali davčni organ) vložila zahtevo za vračilo preplačanega zneska DDV, ki je izhajal iz obračunanega odbitnega vstopnega DDV. Inšpektorat je po opravljenem davčnem nadzoru glede tožeče stranke ugotovil, da je ta – s tem, ko je sklenila transakcijo za pridobitev nepremičnine in vedela ali bi morala vedeti, da posojilojemalec ne bo plačal DDV za tako transakcijo – ravnala nepošteno in zlorabila pravice ter zaradi tega ni pridobila pravice do odbitka DDV. Zato je bila tožeči stranki z odločbo z dne 12. julija 2017 zavrnjena pravica do odbitka DDV v znesku 948.980 EUR, zaračunane so ji bile obresti zaradi zamude pri plačilu DDV v znesku 38.148,46 EUR in naložena ji je bila denarna kazen glede DDV v znesku 284.694 EUR.
- 9 Tožeča stranka se je zoper zadevno odločbo inšpektorata pritožila pri Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov v okviru vlade Republike Litve; v nadaljevanju: komisija za reševanje davčnih sporov), ki je z odločbo z dne 22. januarja 2018 razveljavila dela odločbe inšpektorata, ki sta se nanašala na zaračunane zamudne obresti in naloženo denarno kazen, vendar je po ugotovitvi, da je tožeča stranka zlorabila pravice, potrdila odločitev davčnega organa, da se zadevni davčni zavežanci ne prizna pravica do odbitka DDV.

- 10 Tožeča stranka je zoper zadnjenaavedeni del odločbe komisije za reševanje davčnih sporov vložila tožbo na Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni), ki je to tožbo s sodbo z dne 14. novembra 2018 zavrnilo kot neutemeljeno.
- 11 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve) je s sklepom z dne 13. maja 2020, s katerim je deloma pritrdilo pritožbi tožeče stranke, razveljavilo zgoraj navedeno sodbo sodišča prve stopnje in mu zadevo predložilo v ponovno obravnavo, pri čemer je med drugim navedlo, da mora zadevno sodišče ponovno preučiti pogoje in indice za obstoj zlorabe pravic v obravnavani zadevi.
- 12 Regionalno upravno sodišče v Vilni je po ponovni preučitvi davčnega spora s sodbo z dne 3. septembra 2020 ugotovilo, da je tožeča stranka zlorabila pravice in da ji inšpektorat zato utemeljeno ni priznal pravice do odbitka vstopnega DDV. Tožeča stranka se je ponovno pritožila pri vrhovnem upravnem sodišču Litve.

### **Kratka predstavitev razlogov za predlog za sprejetje predhodne odločbe**

#### *Uvodne ugotovitve*

- 13 Najprej, v obravnavani zadevi je davčni organ tožeči stranki zavrnil pravico do odbitka, potem ko je odločil, da je ob pridobitvi nepremičnine in z vložitvijo zahteve po odbitku vstopnega DDV zlorabila pravice, ker je vedela ali bi morala vedeti, da posojilojemalec izstopnega DDV ne bo nakazal v državni proračun, oziroma povedano drugače, ker je vedela ali bi morala vedeti, da je prispevala k neplačilu davkov, vendar je tako transakcijo vseeno izpeljala.
- 14 Iz teh razlogov je davčni organ tožečo stranko tudi imenoval za „nepošteno“, saj je menil, da je sodelovala v transakciji, ki je imela za posledico izogibanje plačilu davka ali davčno goljufijo.
- 15 Iz dejanskega stanja zadeve izhaja ugotovitev, da je tožeča stranka vedela ali bi morala vedeti, da posojilojemalec, potem ko bo prevzela nepremičnino, ne bo mogel izpolniti obveznosti nakazila DDV v državni proračun, ker:
  - (1) je bila tožeča stranka pri sklenitvi zgoraj navedenih pogodb z banko seznanjena s finančnim položajem posojilojemalca ter obveščena o začetem postopku prestrukturiranja in predhodnih namenih banke, da sproži postopek zaradi insolventnosti, ker je bil posojilojemalec insolventen;
  - (2) je bila v okviru pridobitve nepremičnine protidajatev za to premoženje zajeta v pobotu terjatve in posojilojemalec dejansko ni prejel nobenih denarnih sredstev;

- (3) je bil v času pridobitve nepremičnine eden od delničarjev tožeče stranke samostojen upnik posojilodajalca in je predsedoval sestanku odbora upnikov posojilodajalca, ki je bil v postopku prestrukturiranja, tako da je nedvomno vedel, da posojilodajalec nima nobenih drugih sredstev in da – potem ko bo tožeča stranka prevzela njegovo edino premoženje – ne bo več mogoče nakazati DDV v državni proračun ali izpolniti terjatev drugih upnikov.
- 16 Treba je tudi navesti, da je posojilodajalec prenesel nepremičnino ob vedenju, da zaradi insolventnosti ne bo mogel nakazati DDV v državni proračun.

*Pravica do odbitka vstopnega DDV, kadar dobavitelj izstopnega DDV ni nakazal v državni proračun*

- 17 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije (sodba z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 30 in navedena sodna praksa). Sodišče je že večkrat odločilo, da je ta pravica sestavni del mehanizma DDV in je načeloma ni mogoče omejiti (glej sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, točka 37, in z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 33 in navedena sodna praksa).
- 18 Skupni sistem DDV zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, če so zadevne dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej sodbi z dne 3. julija 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, točka 22 in navedena sodna praksa, ter z dne 18. marca 2021, A. (Izvrševanje pravice do odbitka), C-895/19, EU:C:2021:216, točka 33 in navedena sodna praksa). Če torej iz presoje transakcij izhaja, da so bile dobave spornega blaga dejansko izvedene in da je oseba, ki zahteva odbitek, to blago uporabila za potrebe svojih obdavčljivih transakcij, ji pravice do odbitka načeloma ni mogoče zavrniti (sodba z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 33).
- 19 Po mnenju senata so glede na trditve strank v postopku in objektivne podatke, ki so v zadevi na voljo, zgoraj navedeni pogoji za pravico do odbitka DDV v obravnavani zadevi izpolnjeni.
- 20 Vendar 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 nacionalni organi in nacionalna sodišča ne smejo priznati pravice do odbitka, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba (glej sodbo z dne

16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 34 in navedena sodna praksa).
- 21 Navedeno je bilo, da je bila tožeči stranki pravica do odbitka DDV v bistvenem zavrnjena na podlagi ugotovitve, da je zlorabila pravice in ravnala nepošteno.
- 22 Kar zadeva zlorabo pravic, je Sodišče pojasnilo, da se za ugotovitev zlorabe na področju DDV zahteva, da sta izpolnjena dva pogoja, in sicer, prvič, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju upoštevni določbi Direktive o DDV, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami, formalno izpolnjeni, in drugič, da je iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistven cilj zadevnih transakcij le pridobitev te davčne ugodnosti (glej sodbo z dne 10. julija 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, točka 35 in navedena sodna praksa). Načelo prepovedi zlorab vodi do prepovedi popolnoma umetnih konstrukcij brez gospodarske stvarnosti, opravljenih zgolj za pridobitev davčne ugodnosti (glej v ta namen sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točki 35 in 36 ter navedena sodna praksa).
- 23 V obravnavani zadevi, prvič, ni gotovo, ali je cilj izvrševanja pravice do odbitka vstopnega DDV neskladen s cilji določb Direktive o DDV, ki določajo to pravico, ker DDV, ki bi ga bilo treba odbiti, zaradi insolventnosti dobavitelja ni bil nakazan v državni proračun, čeprav je davčni zavezanec to vedel ali bi moral vedeti.
- 24 Sodišče je v zvezi s tem večkrat razsodilo, da to, ali je bil DDV, dolgovan za predhodne transakcije z zadevnim blagom, nakazan v državni proračun ali ne, *ne vpliva na pravico do odbitka DDV* (sklep z dne 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, točka 62; ter sodbe z dne 12. januarja 2006, Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 54; z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 28; in z dne 9. novembra 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, točka 44). To je Sodišče potrdilo tudi z razlago pojma „ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal“, uporabljenega v členu 168(a) Direktive o DDV (glej v ta namen sodbi z dne 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, točka 25, in z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 45).
- 25 Poleg tega je iz presoje, ki jo je Sodišče podalo v sodbi z dne 29. marca 2012, Véleclair (C-414/10, EU:C:2012:183), mogoče sklepati, da dejanja davčnega zavezanca, ki so imela za posledico neplačilo uvoznega DDV, ne izničijo pravice te osebe, da zadevni uvozni DDV odbije pozneje, čeprav na koncu ni bil nakazan v državni proračun, ker je bil v zvezi z zadevno osebo uveden postopek zaradi insolventnosti. Povedano drugače, lahko se šteje, da je bila z zadevno predhodno odločbo v bistvu priznana pravica do odbitka uvoznega DDV, tudi kadar se izvršitev te pravice zahteva ob vedenju, da zadevni DDV ne bo plačan.

- 26 Drugič, v obravnavani zadevi se je tožeča stranka, čeprav je vedela ali bi morala vedeti, da posojiljemalec izstopnega DDV ne bo mogel nakazati v državni proračun, odločila za način poravnave terjatve, ki ji je omogočil nastanek pravice do odbitka vstopnega DDV, tj. ki je pripeljal do ustrezne davčne ugodnosti. Vendar je treba spomniti, da se v skladu s sodno prakso Sodišča davčni zavezanci na splošno svobodno odločijo za organizacijske strukture in vzorce transakcij, za katere menijo, da so za njihove gospodarske dejavnosti najustreznejši, in s katerimi bi si omejili davčna bremena (glej sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 42), in da se jim ne nalaga, naj izberejo transakcijo, ki zajema plačilo večjega zneska DDV (glej sodbo z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, točka 27).
- 27 Tretjič, zavzeti je treba stališče, da v obravnavani zadevi *že dejstvo*, da je tožeča stranka del svoje terjatve uresničila tako, da je v skladu s postopkom, določenim z zakonom, od dolžnika pridobila lastništvo nad nepremičnino visoke vrednosti, ne podpira ugotovitve, da je bil edini ali glavni razlog te transakcije pridobiti davčno ugodnost.
- 28 Kar zadeva nepoštenost tožeče stranke kot osnovni pogoj za zavrnitev njene pravice do odbitka DDV, je treba spomniti, da je treba davčnemu zavezancu zavrniti pravico do odbitka DDV, kadar je, med drugim, vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom sodeloval pri transakciji, ki je del goljufije na področju DDV (glej na primer sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 46, in z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 35).
- 29 Vendar se postavlja vprašanje, ali je obstoj goljufije na področju DDV (ali izogibanje davkom) v smislu sodne prakse Sodišča mogoče ugotoviti, kadar (1) so nepremičnine dobavljene v okoliščinah, v katerih sodni izvršitelj odredi poplačilo iz dobaviteljevega premoženja, (2) dobavitelj obračuna izstopni DDV, vendar (3) dobavitelj izstopnega DDV ne plača, ker je insolventen (kar pomeni, da dobavitelj objektivno nima sredstev, da bi izpolnil svojo obveznost do države).
- 30 Po drugi strani je treba pri odločanju, kaj naj v obravnavani zadevi obvelja za „goljufijo na področju DDV“, navesti, da upoštevne določbe Direktive o DDV ne razkrivajo vsebine zadevnega koncepta. Prav tako Sodišče ni izrecno opredelilo elementov tega koncepta.
- 31 Glede na cilje Direktive o DDV, ki se nanašajo na vzpostavitev skupnega sistema DDV, je treba zavzeti stališče, da gre pri konceptu „goljufije na področju DDV“, uporabljenem v sodni praksi Sodišča, za koncept prava Unije; tako bi bila lahko drugačna razlaga tega koncepta – kot osnovnega pogoja, da se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka DDV – v nacionalnem pravu, morda v nasprotju s cilji navedene direktive. Zato je treba pojasniti, kako presoјati položaj, ko se izvrši dobava obdavčljivega blaga in sestavi račun z obračunanim DDV, dobavitelj pa izstopnega DDV ne namerava nakazati v državni proračun, ker je insolventen in/ali v postopku zaradi insolventnosti.

- 32 Opozoriti je treba, da je bila v praksi litovskega davčnega organa in sodni praksi nacionalnih sodišč pravica davčnega zavezanca, da odbije vstopni DDV, že večkrat zavrnjena, kadar je zadevna oseba vedela ali bi morala vedeti, da dobavitelj zaradi finančnih težav ali grozeče insolventnosti izstopnega DDV ne bo nakazal v državni proračun in/ali da bo sredstva, prejeta za dobavljeno blago, uporabil predvsem za pokritje svojih obratovalnih stroškov in/ali poravnavo z drugimi upniki.
- 33 Odgovor na vprašanje za predhodno odločanje je bistvenega pomena za obravnavano zadevo, saj bo omogočil nedvoumno in jasno odločitev o pravici tožeče stranke do odbitka DDV v obravnavani zadevi, predvsem pa hkrati zagotovil primarnost prava Unije.

DELOVNI DOKUMENT