

Predmet C-227/21

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku u skladu s člankom 98. stavkom 1.
Poslovnika Suda**

Datum podnošenja:

9. travnja 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litva)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

31. ožujka 2021.

Tužitelj i žalitelj:

„HA.EN.” UAB

Tuženik i druga stranka u žalbenom postupku:

Valstybinė mokesčių inspekcija

Predmet glavnog postupka

Porezni spor u pogledu nepriznavanja tužiteljeva prava na odbitak ulaznog PDV-a u situaciji u kojoj je tužitelj prilikom nabave nekretnine znao ili trebao znati da dobavljač zbog svoje insolventnosti neće uplatiti izlazni PDV u državni proračun

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Članak 267. treći stavak Ugovora o funkcioniranju Europske unije

Prethodno pitanje

Treba li Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s načelom fiskalne neutralnosti, tumačiti na način da zabranjuje ili na način da ne zabranjuje praksu nacionalnih

tijela prema kojoj se poreznom obvezniku uskraćuje pravo na odbitak ulaznog PDV-a ako je taj porezni obveznik prilikom nabave nekretnine znao (ili trebao znati) da dobavljač zbog svoje insolventnosti neće uplatiti (ili neće moći uplatiti) izlazni PDV u državni proračun?

Istaknute odredbe prava Unije

Članak 168. točka (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

Istaknute odredbe nacionalnog prava

Članak 58. stavak 1. točka 1. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Zakon Republike Litve o porezu na dodanu vrijednost) (u verziji iz Zakona br. IX-751 od 5. ožujka 2020.):

„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 proizvoda i/ili usluga na koju se plaća PDV [...]”

Članak 719. stavak 1. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Zakonik Republike Litve o građanskom postupku) (kako je izmijenjen Zakonom br. XII-889 od 15. svibnja 2014.):

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

Kratak prikaz činjeničnog stanja i glavnog postupka

- 1 Društvo „Medicinos bankas” UAB (u daljnjem tekstu: banka) ugovorom o kreditu od 21. rujna 2007. odobrilo je zajam društvu „Sostinės būstai” UAB (u daljnjem tekstu: zajmoprimac) radi ulaganja u nekretnine te je zajmoprimac u svrhu osiguravanja izvršenja ugovora pristao na upis ugovorne hipoteke na zemljištu u gradu Vilniusu i zgradi koja se na njemu gradila.
- 2 Tužitelj je ugovorom o cesiji od 27. studenoga 2015. od banke za naknadu stekao sva financijska potraživanja koja su proizlazila iz ugovora o kreditu koji je banka sklopila sa zajmoprimcem, kao i sva prava uspostavljena radi osiguravanja izvršenja obveza, uključujući navedenu ugovornu hipoteku. Tužitelj je sklapanjem tog ugovora među ostalim potvrdio da je bio upoznat sa zajmoprimčevom ekonomskom i financijskom situacijom i pravnim statusom te da je bio svjestan da je zajmoprimac bio insolventan i predmet postupka restrukturiranja.

- 3 Ovršiteljevim rješenjem od 23. svibnja 2016. objavljena je dražba dijela zajmoprimčeve nekretnine, ali niti jedan kupac nije iskazao interes za tu nekretninu.
- 4 Budući da dražba nije održana, tužitelju je ponuđeno preuzimanje zajmoprimčeve nekretnine (u daljnjem tekstu: nekretnina) radi namirenja dijela njegovih potraživanja. Tužitelj je iskoristio to pravo i preuzeo nekretninu.
- 5 S tom je svrhom 21. srpnja 2016. sastavljen instrument za prijenos nekretnine ovrhovoditelju, kojim je ovršitelj tužitelju prenio nekretninu u vrijednosti od 5 468 000 eura.
- 6 Zajmoprimac je 5. kolovoza 2016. sastavio račun s obračunatim PDV-om, na kojem je prikazao da se nekretnina prenosila za 4 519 008,26 eura i 948 991,74 eura PDV-a. Tužitelj je taj račun s obračunatim PDV-om upisao u svoje knjige, odbio je ulazni PDV i prijavio PDV u prijavi PDV-a za studeni 2016.
- 7 Zajmoprimac je račun s obračunatim PDV-om upisao u svoje knjige te je u prijavi PDV-a za kolovoz 2016. prijavio izlazni PDV iskazan na računu s obračunatim PDV-om, ali nije taj izlazni PDV uplatio u državni proračun. Nad zajmoprimcem je 1. listopada 2016. pokrenut stečajni postupak.
- 8 Tužitelj je 20. prosinca 2016. podnio zahtjev Valstybinė mokesčių inspekcija (Državni porezni inspektorat; u daljnjem tekstu: Inspektorat ili porezno tijelo) za povrat preplaćenog iznosa PDV-a na temelju prijavljenog ulaznog PDV-a za odbitak. Nakon što je proveo poreznu inspekciju tužitelja, Inspektorat je utvrdio da je tužitelj – utoliko što je pravni posao o nabavi nekretnine sklopio iako je znao ili trebao znati da zajmoprimac neće platiti PDV u odnosu na taj pravni posao – djelovao neiskreno i zloupotrijebio prava te da stoga nije stekao pravo na odbitak PDV-a. Tužitelju je iz tog razloga odlukom od 12. srpnja 2017. odbijeno pravo na odbitak PDV-a u iznosu od 948 980 eura, naloženo mu je plaćanje kamate u iznosu od 38 148,46 eura za kašnjenje u plaćanju PDV-a te mu je izrečena novčana kazna u iznosu od 284 694 eura.
- 9 Tužitelj je protiv te odluke Inspektorata podnio prigovor Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve; u daljnjem tekstu: Komisija za porezne sporove), koja je odlukom od 22. siječnja 2018. ukinula dijelove odluke Inspektorata koji su se odnosili na zatezne kamate i izrečenu novčanu kaznu, ali je, nakon što je utvrdila da je tužitelj zloupotrijebio prava, potvrdila odluku poreznog tijela da se tom poreznom obvezniku ne prizna pravo na odbitak PDV-a.
- 10 Tužitelj je protiv potonjeg dijela odluke Komisije za porezne sporove podnio tužbu Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu), koji je presudom od 14. studenoga 2018. tu tužbu odbio kao neosnovanu.

- 11 Djelomično prihvativši tužiteljevu žalbu, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) je rješenjem od 13. svibnja 2020. ukinuo navedenu presudu prvostupanjskog suda te je predmet vratio tom sudu na ponovno odlučivanje, navevši, među ostalim, da taj sud mora ocijeniti uvjete i pokazatelje postojanja zlouporabe prava u predmetnom slučaju.
- 12 Okružni upravni sud u Vilniusu, nakon što je preispitao porezni spor, je presudom od 3. rujna 2020. utvrdio da je tužitelj zloupotrabio prava te da mu je Inspektorat stoga opravdano odbio priznati pravo na odbitak ulaznog PDV-a. Tužitelj je ponovno podnio žalbu Vrhovnom sudu Litve.

Kratak prikaz razlogâ za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku

Uvodna zapažanja

- 13 Porezno tijelo je u ovom predmetu prije svega odbilo tužitelju priznati pravo na odbitak PDV-a nakon što je zaključilo da je potonji prilikom nabave nekretnine i podnošenja zahtjeva za odbitak PDV-a zloupotrabio prava jer je znao ili trebao znati da zajmoprimac neće uplatiti izlazni PDV u državni proračun, to jest, znao je da doprinosi neplaćanju poreza, ali je unatoč tome proveo odnosni pravni posao.
- 14 Porezno tijelo je zbog navedenih razloga zaključilo i da je tužitelj bio „neiskren”, smatrajući da je sudjelovao u pravnom poslu koji je činio izbjegavanje ili utaju poreza.
- 15 Činjenično stanje predmeta opravdava utvrđenje da je tužitelj znao ili trebao znati da, nakon što preuzme nekretninu, zajmoprimac neće moći ispuniti obvezu uplaćivanja PDV-a u državni proračun, zato što:
 - (1) se tužitelj prilikom sklapanja navedenih ugovora s bankom upoznao s financijskom situacijom zajmoprimca te je obaviješten o pokrenutom postupku restrukturiranja i prethodnim namjerama banke da pokrene stečajni postupak zbog zajmoprimčeve insolventnosti;
 - (2) se prilikom plaćanja nekretnine naknada za tu nekretninu sastojala u namirenju potraživanja te zajmoprimac zapravo nije primio nikakva novčana sredstva;
 - (3) je u trenutku nabave nekretnine jedan od tužiteljevih dioničara bio zasebni vjerovnik zajmoprimca i predsjedatelj sastanka vjerovnikâ zajmoprimca koji je bio predmet restrukturiranja te je nedvojbeno znao da zajmoprimac nije imao nikakvu drugu imovinu te da potonji, nakon što tužitelj preuzme njegovu jedinu imovinu, neće više moći uplaćivati PDV u državni proračun niti namiriti potraživanja drugih vjerovnika.
- 16 Usto treba navesti da je zajmoprimac isporuku nekretnine izvršio znajući da zbog svoje insolventnosti neće moći uplatiti PDV u državni proračun.

Pravo na odbitak PDV-a ako dobavljač nije uplatio izlazni PDV u državni proračun

- 17 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a kojega su porezni obveznici odbiju ulazni PDV koji se duguje ili koji je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije (vidjeti presudu od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 30. i navedenu sudsku praksu). Sud je više puta utvrdio da to pravo čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se u načelu ne može ograničiti (vidjeti presude od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 37., i od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 33. i navedenu sudsku praksu).
- 18 Zajednički sustav PDV-a jamči potpunu neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene djelatnosti i same načelno podliježu PDV-u (vidjeti presude od 3. srpnja 2019., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, t. 22. i navedenu sudsku praksu, i od 18. ožujka 2021., A. (Ostvarenje prava na odbitak), C-895/19, EU:C:2021:216, t. 33. i navedenu sudsku praksu). Stoga, ako analiza transakcija pokaže da su isporuke dotične robe doista izvršene te da je osoba koja zahtijeva odbitak ulaznog PDV-a tu robu koristila za potrebe vlastitih oporezovanih izlaznih transakcija, toj se osobi načelno ne može uskratiti pravo na odbitak (presuda od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 33.).
- 19 Vijeće smatra, s obzirom na argumente stranaka postupka i objektivne podatke koji su dostupni u ovom predmetu, da su navedeni uvjeti za priznavanje prava na odbitak PDV-a ispunjeni u ovom predmetu.
- 20 Unatoč tomu, borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporabe predstavlja cilj koji se priznaje i potiče Direktivom o PDV-u te je Sud uzastopno presuđivao da se stranke ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu zlouporabe ili prijevare. Stoga je na nacionalnim tijelima i sudovima da odbiju ostvarivanje prava na odbitak ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zlouporabe (vidjeti presudu od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 34. i navedenu sudsku praksu).
- 21 Spomenuto je da je tužitelju pravo na odbitak PDV-a uskraćeno, u bitnome, nakon što je utvrđena i zlouporaba prava i njegova neiskrenost.
- 22 Kada je riječ o zlouporabi prava, Sud je objasnio da utvrđenje postojanja zlouporabe u području PDV-a zahtijeva ispunjenje dvaju uvjeta, odnosno, s jedne strane, da rezultat predmetnih transakcija, usprkos formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni relevantnim odredbama Direktive o PDV-u, bude ostvarivanje porezne pogodnosti čije je dodjeljivanje u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti

tim odredbama i, s druge strane, da iz svih objektivnih elemenata proizlazi da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na ostvarivanje te porezne pogodnosti (vidjeti presudu od 10. srpnja 2019., Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, t. 35. i navedenu sudsku praksu). Načelo zabrane zlouporabe dovodi do zabrane potpuno umjetnih konstrukcija koje nemaju nikakve veze s gospodarskom stvarnošću i koje su provedene isključivo kako bi se ostvarila porezna pogodnost (vidjeti, u tom pogledu, presudu od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 35. i 36. i navedenu sudsku praksu).

- 23 U ovom predmetu, kao prvo, nije sigurno je li cilj da se ostvari pravo na odbitak ulaznog PDV-a nespojiv s ciljevima odredbi Direktive o PDV-u kojima je uspostavljeno to pravo zato što PDV čiji se odbitak zahtijeva nije uplaćen u državni proračun zbog dobavljačeve insolventnosti, čak i ako je porezni obveznik to znao ili trebao znati.
- 24 Sud je u tom pogledu više puta utvrdio da *na pravo na odbitak PDV-a ne utječe* to je li PDV dugovan na ranije transakcije koje se odnose na dotičnu robu uplaćen u državni proračun (rješenje od 3. rujna 2020., Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, t. 62.; i presude od 12. siječnja 2006., Optigen i dr., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, t. 54.; od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 28.; i od 9. studenoga 2017., Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, t. 44.). Sud je to potvrdio i prilikom tumačenja izraza „koji se mora platiti ili koji je plaćen” iz članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u (vidjeti, u tom pogledu, presude od 29. ožujka 2012., Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, t. 25., i od 22. listopada 2015., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 45.).
- 25 Nadalje, iz analize koju je Sud pružio u presudi od 29. ožujka 2012., Véleclair (C-414/10, EU:C:2012:183) može se zaključiti da radnje poreznog obveznika koje su dovele do neplaćanja PDV-a na uvoz ne lišavaju tog poreznog obveznika prava da kasnije odbije taj PDV na uvoz, iako on zbog stečajnog postupka zapravo nije uplaćen u državni proračun. Drugim riječima, može se smatrati da je tom prethodnom odlukom priznato, u bitnome, da pravo na odbitak PDV-a na uvoz postoji čak i ako se znalo da taj PDV neće biti plaćen.
- 26 Kao drugo, tužitelj je u ovom predmetu, iako je znao ili trebao znati da zajmoprimac neće moći uplatiti izlazni PDV u državni proračun, odabrao metodu namirenja potraživanja koja mu je omogućila stjecanje prava na odbitak ulaznog PDV-a, to jest metodu koja je dovela do odgovarajuće porezne pogodnosti. Međutim, mora se imati na umu da su, u skladu sa sudskom praksom Suda, porezni obveznici općenito slobodni izabrati organizacijske strukture i transakcijske modalitete za koje smatraju da najbolje odgovaraju njihovim gospodarskim aktivnostima i ograničenju njihova poreznog opterećenja (vidjeti presudu od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 42.) te da nisu dužni izabrati onu transakciju koja pretpostavlja plaćanje najvišeg

iznosa PDV-a (vidjeti presudu od 22. prosinca 2010., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, t. 27.).

- 27 Kao treće, u pogledu ovog predmeta treba zauzeti stajalište da *puka činjenica* da je tužitelj dio svojeg potraživanja namirio stekavši od dužnika, prema zakonom predviđenom postupku, vlasništvo nad nekretninom visoke vrijednosti ne podupire zaključak da je isključiva ili glavna svrha te transakcije bilo ostvarenje porezne pogodnosti.
- 28 Kada je riječ o tužiteljevoj neiskrenosti kao preduvjetu za to da mu se uskrati pravo na odbitak PDV-a, mora se imati na umu da se poreznom obvezniku pravo na odbitak PDV-a mora uskratiti, među ostalim, kada je taj porezni obveznik znao ili trebao znati da je svojom kupovinom sudjelovao u transakciji povezanoj s utajom PDV-a (vidjeti, primjerice, presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 46., i od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 35.).
- 29 Unatoč tomu, upitno je može li se postojanje utaje PDV-a (ili izbjegavanja plaćanja poreza) u smislu sudske prakse Suda utvrditi kada je (1) nekretnina isporučena u okviru ovrhe dobavljačeve imovine, (2) dobavljač prijavio izlazni PDV, ali (3) dobavljač zbog svoje insolventnosti nije platio izlazni PDV (to jest, dobavljač objektivno nema sredstava za ispunjenje svoje obveze prema državi).
- 30 S druge strane, u pogledu odlučivanja što treba smatrati „utajom PDV-a” u predmetnom slučaju, treba istaknuti da relevantne odredbe Direktive o PDV-u ne otkrivaju sadržaj tog pojma. Osim toga, Sud nije izričito odredio elemente sadržaja tog pojma.
- 31 S obzirom na ciljeve Direktive o PDV-u u pogledu uspostave zajedničkog sustava PDV-a, treba zaključiti da pojam „utaja PDV-a” iz sudske prakse Suda čini pojam prava Unije; da se drukčije tumačenje tog pojma na temelju nacionalnog prava kao preduvjet za uskratu poreznom obvezniku prava na odbitak PDV-a može protiviti ciljevima te direktive. Stoga valja pojasniti kako treba tretirati situaciju u kojoj je izvršena oporeziva isporuka robe te je račun s obračunatim PDV-om sastavljen, a dobavljač zbog insolventnosti i/ili predstojećeg stečajnog postupka ne namjerava uplatiti izlazni PDV u državni proračun.
- 32 Treba istaknuti da se u praksi litavskog poreznog tijela i u sudskoj praksi nacionalnih sudova poreznim obveznicima dosljedno uskraćivalo pravo na odbitak PDV-a kada su ti porezni obveznici znali ili trebali znati da dobavljač zbog financijskih poteškoća ili predstojećeg stečajnog postupka neće uplatiti izlazni PDV u državni proračun i/ili da će sredstva koja primi za isporučenu robu prvenstveno upotrijebiti za pokrivanje svojih operativnih troškova i/ili namirenje svojih ostalih vjerovnika.
- 33 Odgovor na prethodno pitanje od ključne je važnosti za ovaj predmet zato što će omogućiti donošenje nedvosmislene i jasne odluke o tužiteljevu pravu na odbitak PDV-a u ovom predmetu, pritom osobito osiguravajući nadređenost prava Unije.