

Mål C-227/21**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

9 april 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

31 mars 2021

Sökande:

”HA.EN.” UAB

Motpart:

Valstybinė mokesčių inspekcija

Saken i det nationella målet

Skattetvist i fråga om vägran att erkänna sökandens rätt att dra av ingående mervärdesskatt när sökanden, efter att ha förvärvat fast egendom, kände till eller borde ha känt till att leverantören på grund av insolvens inte skulle betala den utgående mervärdesskatten till statskassan.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och av principen om skatteneutralitet.

Artikel 267.3 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Ska rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med principen om skatteneutralitet, tolkas

som ett förbud eller ej för de nationella myndigheterna att neka en beskattningsbar person att göra avdrag för ingående mervärdesskatt om den personen när den förvärvar fast egendom känner till (eller borde ha känt till) att leverantören på grund av insolvens inte skulle betala (eller inte skulle kunna betala) den utgående mervärdesskatten till statskassan?

Anförda unionsbestämmelser

Artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

Anförda nationella bestämmelser

I artikel 58.1 led 1 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republiken Litauens lag om mervärdesskatt) (i dess lydelse enligt lag nr IX-751 av den 5 mars 2020) anges följande:

”En beskattningsbar person ska ha rätt att dra av ingående mervärdesskatt och/eller mervärdesskatt vid import såvitt avser varor och/eller tjänster som förvärvats och/eller importerats, om varorna och/eller tjänsterna är avsedda att användas av den beskattningsbara personen för någon av följande verksamheter: ... skattepliktig leverans av varor och/eller skattepliktigt tillhandahållande av tjänster...”

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

”Om en auktion ogiltigförklaras på grund av att en budgivare inte är närvarande ... ska egendomen överföras till den person som söker verkställighet, till egendomens utropspris vid auktionen.”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Genom ett kreditavtal den 21 september 2007 beviljade ”Medicinos bankas” UAB (nedan kallad banken) ett lån till ”Sostinės būstai” UAB (nedan kallad låntagaren) för att bedriva fastighetsutvecklingsverksamhet. I syfte att säkerställa genomförandet av avtalet ingick låntagaren ett inteckningsavtal för en tomt i staden Vilnius tillsammans med en byggnad som var under uppförande på den.
- 2 Genom ett avtal om överlåtelse av fordringar av den 27 november 2015 förvärvade sökanden från den berörda banken samtliga finansiella fordringar som härrörde från det kreditavtal som banken hade ingått med låntagaren, tillsammans med alla rättigheter som hade fastställts för att säkerställa fullgörandet av skyldigheterna, inbegripet det ovannämnda inteckningsavtalet. Genom att ingå

detta avtal bekräftade sökanden bland annat att den hade tagit del av låntagarens ekonomiska och finansiella situation och rättsliga status och var medveten om att låntagaren var insolvent och var föremål för rekonstruktionsförfaranden.

- 3 Genom order från ett exekutionsbiträde av den 23 maj 2016 tillkännagavs att en del av låntagarens fasta egendom skulle auktioneras ut, men ingen köpare visade intresse för den fasta egendomen.
- 4 Efter det att auktionen inte hade kunnat genomföras erbjöds sökanden att ta över låntagarens egendom (nedan kallad den fasta egendomen), för att på så sätt lösa en del av fordringarna på låntagaren. Sökanden utnyttjade den rätten och tog över egendomen.
- 5 För detta ändamål upprättades den 21 juli 2016 ett instrument för överföring av egendom till en person som ansöker om verkställighet, varigenom exekutionsbiträdet överförde den fasta egendomen med ett värde av 5 468 000 euro till sökanden.
- 6 Den 5 augusti 2016 upprättade låntagaren en mervärdesskattefaktura och uppgav att den fasta egendomen överfördes för 4 519 008,26 euro jämte mervärdesskatt på 948 991,74 euro. Sökanden bokförde mervärdesskattefakturan, gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt och deklarerade mervärdesskatten i mervärdesskattedeklarationen för november 2016.
- 7 Låntagaren bokförde mervärdesskattefakturan, deklarerade den utgående mervärdesskatt som angavs i mervärdesskattefakturan i sin mervärdesskattedeklaration för augusti 2016, men betalade aldrig in den utgående mervärdesskatten till statskassan. Den 1 oktober 2016 fick låntagaren status som ett företag som omfattas av insolvensförfaranden.
- 8 Den 20 december 2016 lämnade sökanden in en begäran till Valstybinė mokesčių inspekcija (nedan kallad skatteinspektionen eller skattemyndigheten) om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt till följd av den deklarerade avdragsgilla ingående mervärdesskatten. Efter att ha gjort en skatteinspektion av sökanden konstaterade skatteinspektionen att sökanden – eftersom den hade genomfört transaktioner för förvärvet av den fasta egendomen och kände till, eller borde ha känt till, att låntagaren inte skulle betala mervärdesskatt för en sådan transaktion – hade agerat bedrägligt och missbrukat rättigheter och därför inte hade rätt att dra av mervärdesskatten. Genom ett beslut av den 12 juli 2017 nekades sökanden därför avdragsrätt för mervärdesskatt på 948 980 euro och ålades att betala dröjsmålsränta på 38 148,46 euro för sen inbetalning av mervärdesskatt samt ett skattetillägg för mervärdesskatt på 284 694 euro.
- 9 Sökanden överklagade skatteinspektionens beslut hos Mokestiniių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (nämnden för skatttvister under Republiken Litauens regering) som, genom ett beslut av den 22 januari 2018, upphävde de delar av skatteinspektionens beslut som gällde den uttagna dröjsmålsräntan samt den tilläggsskatt som tagits ut, men konstaterade att

sökanden hade missbrukat sina rättigheter och därför fastställde skattemyndighetens beslut att inte erkänna den beskattningsbara personens avdragsrätt för mervärdesskatt.

- 10 Sökanden väckte talan mot den sistnämnda delen av nämndens beslut hos Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius), som avvisade talan som ogrundad genom ett beslut av den 14 november 2018.
- 11 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) godkände delvis sökandens överklagande genom ett beslut av den 13 maj 2020, upphävde beslutet från domstolen i första instans och återförvisade ärendet till den domstolen för omprövning, bland annat med hänvisning till att den domstolen måste bedöma villkoren för och indikationerna på förekomsten av rättsmissbruk i det föreliggande ärendet.
- 12 Efter att ha omprövat skattetvisten konstaterade Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius i ett beslut av den 3 september 2020 att sökanden missbrukade rättigheter och att skatteinspektionen hade fog för att vägra att erkänna sökandens rätt att dra av ingående mervärdesskatt. Sökanden överklagade på nytt till Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Inledande synpunkter

- 13 I föreliggande ärende nekade skattemyndigheten först sökanden avdragsrätt efter att ha konstaterat att sökanden, när den förvärvade den fasta egendomen och ville göra avdrag för ingående mervärdesskatt, missbrukade rättigheter eftersom sökanden kände till, eller borde ha känt till, att låntagaren inte skulle betala in den utgående mervärdesskatten till statskassan, det vill säga att sökanden kände till, eller borde ha känt till, att den bidrog till undandragande av skatt, men genomförde transaktionen i alla fall.
- 14 Därför fann skattemyndigheten också att sökanden var ”ohederlig” och menade att den hade deltagit i en transaktion som innebar skatteundandragande eller skattebedrägeri.
- 15 Sakförhållandena i ärendet motiverar slutsatsen att sökanden kände till, eller borde ha känt till, att låntagaren efter sökandens övertagande av den fasta egendomen inte skulle kunna uppfylla skyldigheten att betala in mervärdesskatten till statskassan av följande skäl:
 - 1) Genom att ingå de ovannämnda avtalen med banken fick sökanden kännedom om låntagarens ekonomiska situation och informerades om de rekonstruktionsförfaranden som hade inletts samt bankens tidigare avsikt att inleda insolvensförfaranden till följd av låntagarens insolvens.

- 2) Vid betalningen för den fasta egendomen utgjordes ersättningen för egendomen av en kvittnin av en fordran och låntagaren tog i själva verket inte emot några pengar.
 - 3) Vid tidpunkten för förvärvet av den fasta egendomen var en av sökandens aktieägare en fristående borgenär till låntagaren och ordförande för borgenärssammanträdet för låntagaren som genomgick rekonstruktion och han kände utan tvekan till att låntagaren inte hade några andra tillgångar och att när sökanden tog över låntagarens enda tillgång skulle den inte längre kunna betala in mervärdesskatt till statskassan eller betala några av de andra borgenärernas fordringar.
- 16 Det bör också påpekas att låntagaren överförde den fasta egendomen i vetskap om att den inte skulle betala in mervärdesskatt till statskassan till följd av sin insolvens.
- Rätten att dra av ingående mervärdesskatt om leverantören inte har betalat in utgående mervärdesskatt till statskassan*
- 17 Enligt domstolens fasta praxis utgör beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster, en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (se dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 30 och där angiven rättspraxis). Domstolen har vid upprepade tillfällen understrukit att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas (se domarna av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 37, och den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 33 och där angiven rättspraxis).
 - 18 Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i sig är mervärdesskattepliktig (se domarna av den 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 22 och där angiven rättspraxis, och den 18 mars 2021, A. (Exercice du droit à déduction), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 33 och där angiven rättspraxis). Om det framgår av en bedömning av transaktionerna att de berörda varuleveranserna faktiskt har ägt rum och att varorna har använts av den person som begär avdraget för dess beskattade transaktioner, får den personen, i princip, inte nekas rätten till avdrag. (dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 33).
 - 19 Mot bakgrund av de argument som har framförts av parterna i förfarandet och de objektiva uppgifter som finns tillgängliga i ärendet anser domstolen att villkoren för rätten att göra avdrag för mervärdesskatt är uppfyllda i föreliggande ärende.

- 20 Bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är 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. Följaktligen ankommer det på nationella myndigheter och domstolar att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som utgör skatteundandragande eller missbruk (se dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 34 och där angiven rättspraxis).
- 21 Det har uppgetts att sökandens rätt att göra avdrag för mervärdesskatt i princip nekades efter att såväl rättsmissbruk och ohederlighet hade konstaterats från sökandens sida.
- 22 När det gäller rättsmissbruk har domstolen slagit fast att för att konstatera att förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet fordras det att två villkor är uppfyllda, dels att de ifrågavarande transaktionerna – trots att villkoren i relevanta bestämmelser i mervärdesskattedirektivet har uppfyllts rent formellt – får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med dessa bestämmelser, dels att det framgår av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte endast varit att uppnå denna skattefördel (dom av den 10 juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punkt 35 och där angiven rättspraxis). Principen om förbud mot missbruk innebär att det är förbjudet att göra helt konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk verklighetsförankring och som endast genomförs i syfte att uppnå en skattefördel (se i detta avseende dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkterna 35 och 36 och där angiven rättspraxis).
- 23 I föreliggande mål är det för det första oklart om syftet med att utöva rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt är oförenligt med syftet med de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet där den rätten fastställs på grund av att den mervärdesskatt som skulle dras av inte har betalats in till statskassan till följd av leverantörens insolvens, även om den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till detta.
- 24 I detta avseende har domstolen vid upprepade tillfällen fastställt att *det saknar betydelse för avdragsrätten för mervärdesskatt* huruvida den mervärdesskatt som ska betalas för tidigare transaktioner avseende de berörda varorna har betalats in till statskassan eller inte (beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 62; och domarna av den 12 januari 2006, Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 54; av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 28; och av den 9 november 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punkt 44). Detta har också bekräftats av domstolens tolkning av begreppen ”som ska betalas eller har betalats” som används i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet (se i detta avseende domarna av den 29 mars 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183,

punkt 25, och den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 45).

- 25 Av domstolens bedömning i domen av den 29 mars 2012, Véleclair (C-414/10, EU:C:2012:183) går det också att sluta sig till att en beskattningsbar persons åtgärder som har lett till att mervärdesskatt på import inte har betalats, inte upphäver den personens rätt att göra avdrag för den mervärdesskatten på import vid ett senare datum, trots att mervärdesskatten i slutänden inte har betalats till statskassan till följd av insolvensförfaranden beträffande den personen. Nämda domn kan med andra ord i princip betraktas som ett erkännande av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt på import även i de fall då en person eftersträvar att utöva den rätten med vetskap om att den berörda mervärdesskatten inte kommer att betalas.
- 26 För det andra valde sökanden i föreliggande mål, trots att den kände till eller borde ha känt till att låntagaren inte skulle kunna betala den utgående mervärdesskatten till statskassan, att använda en metod för att avveckla fordran som gjorde det möjligt att ge sökanden avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, vilket alltså ledde till motsvarande skattefördel. Dock måste det hållas i åtanke att enligt domstolens rättspraxis kan beskattningsbara personer normalt sett själva välja den organisatoriska struktur och den form av transaktion som de finner vara mest lämpade för deras ekonomiska verksamhet och för att lätta deras skattebörda (se dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 42) och de är inte skyldiga att välja den transaktion som medför högst mervärdesskatt (se dom av den 22 december 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 27).
- 27 För det tredje kan enbart den omständigheten i sig att sökanden genom att realisera en del av sin fordran förvärvade äganderätten till fast egendom av stort värde från gäldenären i enlighet med det lagstadgade förfarandet inte betraktas som ett stöd för slutsatsen att det enda eller huvudsakliga syftet med transaktionen var att erhålla en skattefördel.
- 28 Vad beträffar sökandens bedräglighet som förutsättning för att neka denne avdragsrätt för mervärdesskatt, ska en beskattningsbar person bland annat nekas avdragsrätt när personen kände till, eller borde ha känt till, att han genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri (se till exempel domarna av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 46, och av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 35).
- 29 Det är dock tveksamt om det går att konstatera ett mervärdesskattebedrägeri (eller skatteundandragande) i den mening som avses i domstolens rättspraxis när 1) delar av fast egendom levereras under omständigheter där ett exekutionsbiträde verkställer återvinning från leverantörens tillgångar, 2) leverantören deklarerar utgående mervärdesskatt, men 3) leverantören underlåter att betala utgående

mervärdesskatt på grund av sin insolvens (det vill säga leverantören saknar objektivt sett medel för att uppfylla sin skyldighet gentemot staten).

- 30 När det avgörs vad som bör betraktas som *mervärdesskattebedrägeri* i föreliggande fall bör det å andra sidan påpekas att det i de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet inte anges något om innehållet i det berörda begreppet. Domstolen har inte heller uttryckligen fastställt vad som ingår i det begreppet.
- 31 Med tanke på syftet med mervärdesskattedirektivet i fråga om att inrätta ett gemensamt system för mervärdesskatt bör begreppet *mervärdesskattebedrägeri* så som det används i domstolens rättspraxis betraktas som ett EU-rättsligt begrepp, varför en annan tolkning av det begreppet i nationell rätt som en förutsättning för att neka en skattskyldig person rätten att göra avdrag för mervärdesskatt skulle kunna strida mot syftet med det direktivet. Därför är det nödvändigt att klargöra hur man bör bedöma den situation där en beskattningsbar leverans av varor äger rum och det upprättas en mervärdesskattefaktura, men där leverantören inte har för avsikt att betala den utgående mervärdesskatten till statskassan till följd av insolvens och/eller nära förestående insolvensförfaranden.
- 32 Det bör påpekas att en beskattningsbar persons avdragsrätt för ingående mervärdesskatt har nekats vid upprepade tillfällen i den litauiska skattemyndighetens praxis och i de nationella domstolarnas rättspraxis i de fall då den personen kände till eller borde ha känt till att leverantören inte skulle betala den utgående mervärdesskatten till statskassan på grund av finansiella svårigheter eller nära förestående insolvens och/eller i första hand skulle använda de medel som tagits emot för de levererade varorna för att täcka sina driftskostnader och/eller betala andra borgenärer.
- 33 Svaret på den fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande har avgörande betydelse i det föreliggande målet eftersom det kommer att möjliggöra ett otvetydigt och klart beslut om sökandens avdragsrätt för mervärdesskatt i det föreliggande fallet och samtidigt framför allt säkerställa unionsrättens företräde.