

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

15. září 2022(\*)

„řízení o předběžné otázce – Daž z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpočet DPH splatné nebo odvedené na vstupu – Prodej nemovitosti mezi osobami povinnými k dani – Prodávající, který je předmětem insolvenčního řízení – Vnitrostátní praxe spočívající v odepření nároku na odpočet kupujícímu z důvodu, že byl nebo měl být seznámen s obtížemi prodávajícího odvést DPH splatnou na výstupu – Podvod a zneužití práva – Podmínky“

Ve věci C-227/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva) ze dne 31. března 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 9. dubna 2021, v řízení

**UAB „HA.EN.“**

proti

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení C. Lycourgos, předseda senátu, S. Rodin, J.-C. Bonichot, L. S. Rossi a O. Spineanu-Matei (zpravodajka), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za UAB „HA.EN.“ G. Kaminskasem a Z. Stuglyt?, advokatai,
- za litevskou vládu K. Dieninise a V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, jako zmocněnci,
- za českou vládu O. Serdulou, M. Smolkem a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 5. května 2022,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze

dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. v. st. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi UAB „HA.EN.“ a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (státní daňová inspekce při ministerstvu financí Litevské republiky, dále jen „daňová správa“) ve věci odepření nároku na odpočet daní z přidané hodnoty (DPH) z důvodu údajného zneužití práva, kterého se dopustila společnost HA.EN.

## **Právní rámec**

### ***Unijní právo***

3 Body 7 a 42 odvodňující směrnice o DPH znějí následovně:

„(7) Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daní nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.

[...]

(42) Členské státy by měly mít v určitých případech možnost určit za osobu povinnou odvést daň pořizovatele zboží nebo příjemce služby. To by mělo členskými státy napomoci zjednodušit pravidla a zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v určitých odvětvích a pro určité druhy plnění.“

4 Článek 168 této směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné [k] dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daní, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

5 Článek 193 uvedené směrnice stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“

6 Článek 199 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

[...]

g) dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji.“

7 Článek 273 směrnice o DPH stanoví:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute??ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.

[...]

### **Litevské právo**

8 ?lánek 58 odst. 1 Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (zákon Litevské republiky o dani z p?idané hodnoty), ve zn?ní zákona ?. IX-751 ze dne 5. b?ezna 2002, stanoví:

„Osoba registrovaná jako plátce DPH má nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu nebo p?i dovozu z po?ízených ?i dovezených výrobk? nebo z poskytnutých služeb, pokud jsou tyto výrobky nebo služby ur?eny k použití pro ú?ely jejich následujících ?inností: [...] dodání zboží nebo poskytnutí služeb podléhajících DPH;

[...]

9 ?lánek 719 odst. 1 Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodeksas (ob?anský soudní ?ád Litevské republiky), ve zn?ní zákona ?. XII?889 ze dne 15. kv?tna 2014, stanoví:

„Je-li dražba prohlášena za neúsp?šnou z d?vodu nedostatku jakéhokoli uchaze?e [...], p?evede se majetek na v??itele, a to za výchozí cenu, za kterou m?la být v?c v dražb? prodána.“

### **Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka**

10 Na základ? smlouvy ze dne 21. září 2007 poskytla UAB „Medicinos bankas“ (dále jen „banka“) spole?nosti UAB „Sostin?s b?stai“ (dále jen „prodávající“) úv?r na ?innosti v oblasti výstavby nemovitostí. Za ú?elem zajištění ?ádného pln?ní této smlouvy prodávající z?ídil ve prosp?ch banky smluvní zástavní právo k pozemku ve m?st? Vilnius (Litva), na n?mž se nacházela budova ve výstavb?.

11 Smlouvou o postoupení pohledávky uzav?enou dne 27. listopadu 2015 p?evzala HA.EN. za úplatu u banky, která poskytla úv?r, všechny pen?žní pohledávky vyplývající z úv?rové smlouvy uzav?ené mezi touto bankou a prodávajícím, jakož i veškerá práva z?ízená k zajištění spln?ní závazk?, v?etn? smluvního zástavního práva. P?i uzav?ení této smlouvy HA.EN. mimo jiné potvrdila, že se seznámila s hospodá?skou a finan?ní situací, jakož i právním postavením prodávajícího a že si je v?doma skute?nosti, že prodávající je v platební neschopnosti a bylo zahájeno insolven?ní ?ízení p?ed Vilniaus apygardos teismas (krajský soud ve Vilniusu, Litva), které se jej dotýká. Smlouvou uzav?enou dne 18. prosince 2015 p?evedla banka na spole?nost HA.EN. zástavní právo k nemovitosti prodávajícího.

12 Dražba ?ásti nemovitosti prodávajícího (dále jen „dot?ená nemovitost“) byla zve?ejn?na aktem soudního ú?edníka ze dne 23. kv?tna 2016, ale žádný kupující neprojevil zájem o její nabytí. Vzhledem k tomu, že dražba nebyla úsp?šná, bylo v rámci dražby navrženo HA.EN., aby p?evzala dot?enou nemovitost za výchozí ?ásteku ceny, což by vedlo k zániku ?ásti jejích pohledávek. HA.EN. tohoto práva využila a p?evzala dot?enou nemovitost.

13 Za tímto účelem vydal soudní úředník dne 21. července 2016 dokument, v němž konstatoval převod vlastnického práva k dotčené nemovitosti na společnost HA.EN.

14 Dne 5. srpna 2016 vystavil prodávající fakturu, v níž uvedl, že vlastnictví dotčené nemovitosti bylo uvedeným aktem převedeno na společnost HA.EN. za celkovou částku 5 468 000 eur, tedy částku 4 519 008,26 eura navýšenou o DPH ve výši 948 991,74 eura. Společnost HA.EN. zapsala tuto fakturu do svého účetnictví a v přiznání k DPH za listopad 2016 odpotla DPH na vstupu, která byla uvedena na této faktuře. I prodávající uvedenou fakturu zapsal do svého účetnictví a přiznal DPH, která byla uvedena ve faktuře s DPH, na výstupu jako dlužnou DPH v přiznání k DPH za srpen 2016, ale nikdy ji neodvedl do státního rozpočtu.

15 Dne 1. října 2016 bylo prohlášeno, že prodávající je v úpadku.

16 Dne 20. prosince 2016 požádala společnost HA.EN. daňovou správu, aby jí vrátila přeplatek na DPH vyplývající z odpot DPH na vstupu, tedy 948 991,74 eura. Po provedení daňové kontroly u společnosti HA.EN. měla daňová správa za to, že tato společnost tím, že uzavřela smlouvu o nabytí dotčené nemovitosti, ačkoli věděla nebo měla vědět, že prodávající neuhradí do státního rozpočtu DPH vzniklou na základě tohoto plnění, nejednala v dobré víře a dopustila se zneužití práva. Na základě tohoto odvodnění daňová správa rozhodnutím ze dne 12. července 2017 odepřela společnosti HA.EN. nárok na odpot této DPH na vstupu, přičetla jí částku 38 148,46 eura jako úroky z prodlení a uložila jí pokutu ve výši 284 694 eur.

17 Společnost HA.EN. podala proti tomuto rozhodnutí stížnost k Mokestinų ginų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky), která rozhodnutím ze dne 22. ledna 2018 zrušila části rozhodnutí daňové správy týkající se úroků z prodlení a pokuty, avšak vzhledem k tomu, že měla za to, že se společnost HA.EN. dopustila zneužití práva, potvrdila toto rozhodnutí v rozsahu, v němž jím byl společnosti HA.EN. odepřen nárok na odpot DPH.

18 Společnost HA.EN. podala proti tomuto rozhodnutí komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky žalobu k Vilniaus apygardos administracinis teismas (krajský správní soud ve Vilniusu, Litva), který rozsudkem ze dne 14. listopadu 2018 potvrdil stanovisko daňové správy a žalobu zamítl jako neopodstatněnou.

19 Dne 12. prosince 2018 podala společnost HA.EN. opravný prostředek k předkládajícímu soudu, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy), který mu usnesením ze dne 13. května 2020 částečně vyhověl, zrušil rozsudek Vilniaus apygardos administracinis teismas (krajský správní soud ve Vilniusu) a vrátil mu věc, přičemž mimo jiné uvedl, že poslední uvedený soud musí ověřit podmínky a charakteristiky zneužití práva v projednávané věci.

20 Vilniaus apygardos administracinis teismas (krajský správní soud ve Vilniusu) po opětovném posouzení daňového sporu rozsudkem ze dne 3. září 2020 opět rozhodl, že se společnost HA.EN. dopustila zneužití práva, a daňová správa byla tudíž oprávněna odepřít jí přiznat nárok na odpot DPH na vstupu. Společnost HA.EN. nato podala k předkládajícímu soudu nový opravný prostředek.

21 Předkládající soud uvádí, že vzhledem k tomu, že faktura týkající se plnění spočívajícího v nuceném prodeji uváděla stejnou částku 4 519 008,26 eura, jakož i částku DPH ve výši 948 991,74 eura, HA.EN. skutečně byla zatížena DPH. Na tomto základě má předkládající soud za to, že nic neumožňovalo daňové správě, aby *a priori* měla za to, že věcné a formální podmínky stanovené směrnicí o DPH k tomu, aby společnost HA.EN. mohla uplatnit svůj nárok na odpot, nebyly

splněny.

22 Předkládající soud si nicméně klade otázku, zda za účelem odepření nároku na odpot DPH související s nabytím dotčené nemovitosti byla daňová správa oprávněna dovolávat se skutečnosti, že HA.EN. v dala nebo měla v dt, že prodávající z dvodu svých finančních obtíží a potenciální platební neschopnosti neuhradí nebo nebude schopen uhradit DPH do státního rozpotu.

23 Za těchto podmínek se Augstková tiesa (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být [směrnice o DPH] ve světle zásady daňové neutrality vykládána v tom smyslu, že (ne)brání praxi vnitrostátních orgánů spočívající v tom, že osobě povinné k dani je odepřen nárok na odpot DPH odvedené na vstupu, pokud tato osoba při nabytí nemovitostí v dala (nebo měla v dt), že dodavatel z dvodu své platební neschopnosti neuhradí (či nebude schopen uhradit) dlužnou DPH do státního rozpotu?“

### **K předběžné otázce**

24 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 168 písm. a) směrnice o DPH ve světle zásady daňové neutrality vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi spočívající v tom, že v rámci prodeje nemovitosti mezi osobami povinnými k dani je odepřen kupujícímu nárok na odpot DPH odvedené na vstupu pouze na základě skutečnosti, že tento kupující v dala nebo měl v dt, že prodávající je ve finančních obtížích, či dokonce v platební neschopnosti, a že tato okolnost může mít za následek, že prodávající neuhradí nebo nebude schopen uhradit DPH do státního rozpotu.

25 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že nárok osob povinných k dani odpot od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná nebo byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy. Cílem systému odpot, jeho součástí je článek 168 směrnice o DPH, je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tedy zaručuje, že jsou všechny hospodářské činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností zdaněny neutrálním způsobem, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, body 26 a 27, jakož i citovaná judikatura). Jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, nárok na odpot stanovený v čláнку 167 a následujících směrnice o DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 33 a citovaná judikatura).

26 Soudní dvůr již v tomto ohledu rozhodl, že otázka, zda dodavatel zboží odvedl, či neodvedl DPH splatnou z těchto prodejů do státního rozpotu, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpot DPH odvedené na vstupu (rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 45 a citovaná judikatura). Podmínění existence nároku na odpot DPH předchozím skutečným uhrazením této DPH dodavatelem zboží by mělo za následek, že by osoba povinná k dani byla vystavena finanční zátěži, kterou na ni nelze klást a které má být právním mechanismem odpot přecházeno (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. března 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, bod 30).

27 Součástí je třeba uvést, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že jednotlivci se nemohou norem unijního práva dovolávat

podvodný nebo zneužívajícím způsobem. Vnitrostátní orgány a soudy tudíž mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet daní, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodným nebo zneužívajícím způsobem (rozsudek ze dne 10. července 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, bod 34 a citovaná judikatura).

28 Nicméně vzhledem k tomu, že je odepření nároku na odpočet výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňových orgánech, aby právně dostavujícím způsobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo zneužití práva anebo v důsledku toho, že plnění, jehož se dovolává na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového úniku. Následně je na vnitrostátních soudech, aby ověřily, zda dotčené daňové orgány prokázaly existenci takových objektivních okolností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 50 a citovaná judikatura).

29 Právě s ohledem na tuto judikaturu je třeba určit, zda v případě prodeje nemovitosti společností ve finančních obtížích mohou vnitrostátní daňové orgány právoplatně odepřít nabyvateli této nemovitosti nárok na odpočet DPH splatné na vstupu s odvodněním, že z důvodu, že byl seznámen s touto finanční obtíží a jejími případnými důsledky pro uhrazení DPH do státního rozpočtu, tento nabyvatel v důsledku toho nebo měl v důsledku toho, že uskutečňuje plnění, které je součástí úniku na DPH, nebo se dopouští zneužití práva.

30 Zprvu, pokud jde o případné uskutečnění plnění, které je součástí úniku na DPH, nabyvatelem nemovitosti, je třeba zdůraznit, že finanční zájmy Unie zahrnují mimo jiné příjmy z DPH (rozsudek ze dne 2. května 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, bod 27 a citovaná judikatura).

31 Je třeba rovněž připomenout, že pojem „podvod poškozující nebo ohrožující finanční zájmy Evropských společenství“, jak je definován v článku 1 Úmluvy o ochraně finančních zájmů Evropských společenství, vypracované na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii, podepsané v Bruselu dne 26. července 1995 a připojené k aktu Rady ze dne 26. července 1995 (Úř. věst. 1995, C 316, s. 48), zahrnuje mimo jiné „každé úmyslné jednání nebo opomenutí týkající se [...] použití nebo předložení nepravdivých, nesprávných nebo neúplných údajů nebo dokladů, které má za následek nedovolené snížení prostředků v souhrnném rozpočtu Evropských společenství či v rozpočtech spravovaných Evropskými společenstvími“. Jak vyplývá z předchozího bodu, tento pojem tudíž zahrnuje každé úmyslné jednání nebo opomenutí poškozující nebo ohrožující příjmy z použití jednotné sazby na harmonizovaný výměnovací základ DPH, který se určuje podle pravidel Unie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další, C-105/14, EU:C:2015:555, bod 41).

32 Soudní dvůr již rozhodl, že pokud osoba povinná k dani řádně splnila své povinnosti podat prohlášení k DPH, samotné neuhrazení řádně přiznané DPH není únikem na DPH bez ohledu na to, zda je takové opomenutí úmyslné či nikoli (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. května 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, body 38 až 41).

33 Nelze tudíž mít za to, že se osoba povinná k dani, která je dlužníkem vymahatelné pohledávky, ocelí finančními obtížemi a prodá v řízení o nuceném prodeji vedeném podle zákona jednu ze svých nemovitostí za účelem úhrady svých dluhů, a poté přizná DPH splatnou z tohoto titulu, avšak následně z důvodu těchto obtíží není schopna zcela nebo zčásti odvést uvedenou DPH, se jen z tohoto důvodu dopustila úniku na DPH. Tím spíše tudíž nelze za těchto podmínek vytýkat nabyvateli takové nemovitosti, že v důsledku toho nebo měl v důsledku toho, že nabytím této nemovitosti uskutečňuje plnění, které je součástí úniku na DPH.

34 Zadruhé, pokud jde o existenci případného zneužití práva ze strany nabyvatele dotčené

nemovitosti, je třeba připomenout, že unijní právo v oblasti DPH brání nároku osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití (rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 85). Tento nárok nemůže jít tak daleko, aby zahrnoval zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečnena v rámci běžných obchodních transakcí, ale pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené uvedeným právem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, bod 26).

35 V oblasti DPH vyžaduje zjištění existence zneužití splnění dvou podmínek. Výsledkem dotčených plnění i přes formální uplatnění podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice o DPH a vnitrostátních předpisů jí provádějících musí být získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Dále, ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že se hlavní účel dotčených plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75, jakož i ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 54 a citovaná judikatura). V tomto rámci přísluší vnitrostátnímu soudu, aby v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva ověřil, zda jsou naplněny znaky zakládající takové zneužití. Soudní dvůr však při rozhodování o předběžné otázce může případně podat upřesnění, aby vnitrostátnímu soudu poskytl vodítko při jeho výkladu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 76 a 77).

36 K první podmínce je třeba konstatovat, že i kdyby odpočet DPH, kterou při převzetí této nemovitosti odvedl na vstupu, jehož se domáhá nabyvatel nemovitosti, mohl být kvalifikován jako daňové zvýhodnění, nelze mít za to, že je toto zvýhodnění v rozporu s cíli sledovanými směrnicí o DPH. Jak zdůraznila generální advokátka v bodech 40 až 44 svého stanoviska, vyplývá to z čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, který umožňuje členským státům využít mechanismu přenesení daňové povinnosti a přenést DPH na osobu povinnou k dani, která je příjemcem plnění podléhajícího této dani, v případě dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji. I když Litevská republika se rozhodla tohoto mechanismu nevyužít, samotná existence možnosti stanovené tímto ustanovením svědčí o tom, že unijní normotvůrce nepovažoval odpočet DPH zaplacené nabyvatelem nemovitosti v rámci řízení o nuceném prodeji za odporující cílům směrnice o DPH.

37 Je pravda, že Soudní dvůr v bodech 42 až 45 rozsudku ze dne 20. května 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), rozhodl, že směrnice o DPH nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které je smluvní partner osoby povinné k DPH, o kterém bylo prokázáno, že v důl nebo měl v důt, že tato osoba povinná k dani tuto daň neodvede, přičemž sám uplatnil nárok na odpočet na vstupu, považován za solidárního spoludlužníka nezaplacené DPH a jejího navýšení.

38 Z důvodů, které uvedla generální advokátka v bodech 46 a 47 svého stanoviska, je však třeba konstatovat, že situace osoby povinné k dani, která pořídí nemovitost v rámci řízení o nuceném prodeji upraveného zákonem pod dohledem veřejnoprávních orgánů, není srovnatelná se situací smluvního partnera hlavního dlužníka DPH, o kterého se jednalo ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek. Nelze totiž jen z finančních obtíží, kterým čelí dlužník, jemuž je jeho majetek prodán prostřednictvím nuceného výkonu, vyvodit jeho protiprávní úmysl nezaplatit DPH. Nelze tudíž jen na tomto základě mít za to, že se nabyvatel tohoto majetku tím, že s ním uskuteční obchodní transakci, dopouští zneužití práva.

39 Podle druhé podmínky zakládající zneužití práva musí ze všech objektivních skutečností vyplývat, že základní cíl dotčené operace se omezuje na získání daňového zvýhodnění. V tomto ohledu je třeba nejprve uvést, že ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že ve věci v původním řízení byla HA.EN. věřitelem prodávajícího a disponovala zástavním právem k dotčené

nemovitosti, která byla předmětem nuceného prodeje. Za takových okolností je třeba mít za to, že převzetí věřitelem nemovitosti, na kterou měl k dispozici takovou záruku, v důsledku neúspěšné dražby, může být v zásadě odvodněno nikoli získáním jakéhokoli daňového zvýhodnění, nýbrž jeho vělí získat zpět celou pohledávku nebo její část od dlužníka, který je v úpadku, prostřednictvím právních prostředků, které má k dispozici, jako je řízení o nuceném prodeji.

40 Vzhledem ke skutečnosti, že v rámci řízení vedeného podle zákona, které se má zajisté uplatnit ve výjimečném kontextu platební neschopnosti hospodářského subjektu, který je však vlastní hospodářskému životu, a s ohledem na *a priori* legitimní cíl, který sleduje, taková transakce nemůže být postavena na rovně ryze vykonstruovanému plnění bez hospodářské reality a uskutečněnému za jediným cílem získání daňového zvýhodnění, které zakazuje zásada zákazu zneužívajících praktik (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 35 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 20. května 2021, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, bod 35 a citovaná judikatura).

41 V tomto ohledu platí, že skutečnost, že nabyvatel je seznámen s finančními obtížemi prodávajícího, s jeho případnou platební neschopností nebo jako v projednávaném případě se zahájením insolvenčního řízení, jakož i s případným dopadem takových okolností na uhrazení DPH související s plněním do státního rozpočtu, je patrně okolností vlastní řízení o nuceném prodeji a nemůže sama o sobě stažit k prokázání toho, že dotčené plnění je zneužívající, a tudíž odvodnit odepření nároku na odpočet.

42 S ohledem na výše uvedené nemohou mít daňové orgány členského státu z hlediska unijního práva právoplatně za to, že v rámci prodeje nemovitosti mezi osobami povinnými k dani v návaznosti na nucený prodej podle zákona pouhá skutečnost, že nabyvatel vědí nebo měl vědět, že prodávající měl finanční obtíže, a že to může mít za následek, že poslední uvedený neuhradí DPH do státního rozpočtu, s sebou nese, že se tento nabyvatel dopustil zneužití práva, a tudíž mu odepřít nárok odpočíst DPH odvedenou na vstupu.

43 Taková vnitrostátní praxe by byla rovněž v rozporu se zásadou daňové neutrality, neboť s sebou nese, že nabyvatelé nemovitostí nejsou oprávněni odpočíst DPH, kterou odvedli na vstupu v rámci řízení o nuceném prodeji, což znamená, že nesou daňovou zátěž, zatímco cílem zásady daňové neutrality je právě zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41 a citovaná judikatura).

44 Uvedená praxe znamená, že takoví nabyvatelé nesou riziko, které s sebou nese platební neschopnost prodávajícího, pokud jde o skutečné uhrazení DPH do státního rozpočtu, které má v zásadě nést státní rozpočet.

45 Takový závěr platí tím spíše, že Litevská republika se rozhodla nevyužít možnosti poskytnuté čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH zavést za těchto konkrétních okolností mechanismus přenesení daňové povinnosti, jehož cílem je právě přelit riziku platební neschopnosti dlužníka DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. června 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, bod 28).

46 Jak uvedla generální advokátka v bodech 47, 51 a 52 svého stanoviska, uvedená praxe v rozsahu, v němž zbavuje osoby povinné k dani, které nabyly nemovitost v rámci řízení o nuceném prodeji, jejich nároku na odpočet, by rovněž mohla přispět k omezení okruhu potenciálních nabyvatelů. Je tudíž v rozporu s cílem sledovaným tímto druhem řízení, kterým je optimální zpeněžení majetku dlužníka za účelem co nejlepšího uspokojení jeho věřitelů. Kromě toho směřuje k izolaci hospodářských subjektů, které čelí finančním obtížím, a k narušení jejich schopnosti uskutečňovat transakce, a to způsobilým, který není v souladu se zásadou daňové



neutrality, nebo? tato zásada brání rozlišování mezi osobami povinnými k dani podle jejich finanční situace.

47 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 168 písm. a) směrnice o DPH ve spojení se zásadou daňové neutrality musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi spočívající v tom, že v rámci prodeje nemovitosti mezi osobami povinnými k dani je kupujícímu odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu pouze z toho důvodu, že tento kupující v důl nebo m?l v důt, že prodávající je ve finančních obtížích nebo dokonce v platební neschopnosti, a že tato okolnost může mít za následek, že prodávající neuhradí nebo nebude schopen uhradit DPH do státního rozpo?tu.

#### **K náklad?m ?ízení**

48 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu incidenčního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z těchto důvod? Soudní dv?r (čtvrtý senát) rozhodl takto:

**článek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z přidané hodnoty, ve spojení se zásadou daňové neutrality,**

**musí být vykládán v tom smyslu, že**

**brání vnitrostátní praxi spočívající v tom, že v rámci prodeje nemovitosti mezi osobami povinnými k dani je kupujícímu odepřen nárok na odpočet dan? z přidané hodnoty (DHP) odvedené na vstupu pouze z toho důvodu, že tento kupující v důl nebo m?l v důt, že prodávající je ve finančních obtížích nebo dokonce v platební neschopnosti, a že tato okolnost může mít za následek, že prodávající neuhradí nebo nebude schopen uhradit DPH do státního rozpo?tu.**

Podpisy

\*– Jednací jazyk: litevština.