

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

15. september 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag for indgående moms – salg af fast ejendom mellem afgiftspligtige personer – sælger, over for hvem der er indledt en insolvensbehandling – national praksis, hvorefter køberen nægtes fradragsret med den begrundelse, at vedkommende havde eller burde have haft kendskab til sælgerens vanskeligheder med hensyn til at betale den skyldige udgående moms – svig og misbrug af rettigheder – betingelser«

I sag C-227/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) ved afgørelse af 31. marts 2021, indgået til Domstolen den 9. april 2021, i sagen:

UAB »HA.EN.«

mod

Valstybin? mokes?i? inspekcijaprie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C. Lycourgos, og dommerne S. Rodin, J.-C. Bonichot, L.S. Rossi og O. Spineanu-Matei (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- UAB »HA.EN.« ved advokatai G. Kaminskas og Z. Stuglyt?,
- den litauiske regering ved K. Dieninis og V. Kazlauskait?-Šven?ionien?, som befuldmægtigede,
- den tjekkiske regering ved O. Serdula, M. Smolek og J. Vl?il, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskait? og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 5. maj 2022,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem UAB »HA.EN.« og Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (det statslige skatte- og afgiftsinspektorat under Republikken Litauens finansministerium, herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende nægtelse af retten til at fradrage merværdiafgift (moms) på grund af HA.EN.'s angivelige misbrug af rettigheder.

Retsforskrifter

EU-retten

3 7. og 42. betragtning til momsdirektivet har følgende ordlyd:

»(7) Det fælles momssystem bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde.

[...]

(42) Medlemsstaterne bør i særlige tilfælde kunne gøre modtageren af leveringer af varer og ydelser betalingspligtig for afgiften. Det skulle hjælpe medlemsstaterne med at forenkle reglerne og modvirke momssvig og momsunddragelse i nærmere bestemte sektorer og for en række transaktionstypers vedkommende.«

4 Momsdirektivets artikel 168 fastsætter:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

5 Det nævnte direktivs artikel 193 fastsætter:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202.«

6 Det nævnte direktivs artikel 199, stk. 1, fastsætter:

»Medlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner:

[...]

g) levering af fast ejendom, der bliver solgt af domsskyldneren som led i en tvangsauktion.«

7 Momsdirektivets artikel 273 fastsætter:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

[...]«

Litauisk ret

8 Artikel 58, stk. 1, i Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (Republikken Litauens lov om merværdiafgift), som affattet ved lov nr. IX-751 af 5. marts 2002, bestemmer:

»En momspligtig person skal have ret til at fradrage indgående moms og/eller importmoms på varer og/eller tjenesteydelser, som er erhvervet og/eller importeret, hvis disse varer og/eller tjenesteydelser skal anvendes i følgende virksomhed udført af denne person: [...] levering af momspligtige varer og/eller momspligtige tjenesteydelser

[...]«

9 Artikel 719, stk. 1, i Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodeksas (Republikken Litauens civile retsplejelov) som affattet ved lov nr. XII-889 af 15. maj 2014 bestemmer:

»Hvis en auktion ikke fører til et salg som følge af manglende tilbudsgivere, skal ejendommen overdrages til den person, der kræver indfrielse, til ejendommens oprindelige auktionssalgspris.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 Ved aftale af 21. september 2007 ydede UAB »Medicinos Bankas« (herefter »banken«) UAB »Sostin?s b?stai« (herefter »sælgeren«) et lån til gennemførelse af ejendomsudviklingsaktiviteter. For at sikre den korrekte gennemførelse af aftalen gav sælgeren banken en aftalemæssig panteret til en grund i byen Vilnius (Litauen), på hvilken en bygning var under opførelse.

11 Ved en aftale indgået den 27. november 2015 om overdragelse af tilgodehavendet overtog HA.EN. mod vederlag alle finansielle fordringer i forbindelse med låneaftalen, der var indgået mellem banken og sælgeren, fra banken, der havde ydet lånet, sammen med alle de rettigheder, der var fastsat til at sikre opfyldelsen af forpligtelserne, herunder den aftalemæssige panteret. Ved indgåelsen af denne aftale bekræftede HA.EN. bl.a. at have fået kendskab til sælgerens økonomiske og finansielle situation samt sælgerens retlige status og bekræftede at være bekendt med, at sælgeren var insolvent og genstand for en omstruktureringsprocedure ved Vilniaus apygardos teismas (den regionale domstol i Vilnius, Litauen). Ved aftale indgået den 18. december 2015 overdrog banken pantet i sælgerens ejendom til HA.EN.

12 Ved fagedafgørelse af 23. maj 2016 blev en auktion over en del af sælgerens faste ejendom (herefter den »omhandlede faste ejendom«) offentliggjort, men der var ingen køber, der udviste interesse i erhvervelsen af ejendommen. Idet auktionen ikke førte til et salg, blev HA.EN. i forbindelse med auktionsproceduren tilbudt at overtage den omhandlede ejendom fra sælgeren til

ejendommens oprindelige auktionssalgspris, hvilket delvist fyldestgjorde HA.EN.'s fordring. HA.EN. benyttede sig af denne ret og overtog den omhandlede faste ejendom.

13 Med henblik herpå blev der af fogeden den 21. juli 2016 udarbejdet en aftale om overdragelse af ejendomsretten til den omhandlede faste ejendom til HA.EN.

14 Den 5. august 2016 udarbejdede sælgeren en faktura, hvoraf det fremgik, at ejendomsretten til den omhandlede faste ejendom var blevet overdraget til HA.EN. ved den nævnte aftale for et samlet beløb på 5 468 000 EUR, der bestod af et beløb på 4 519 008,26 EUR med tillæg af moms på 948 991,74 EUR. HA.EN. bogførte denne faktura i sine regnskaber og fradrog den deri anførte indgående moms i momserklæringen for november 2016. Også sælgeren bogførte moms fakturaen i sine regnskaber og angav den på moms fakturaen anførte udgående moms som skyldig moms i momserklæringen for august 2016, men indbetalte ikke momsen til statskassen.

15 Den 1. oktober 2016 blev sælgeren erklæret konkurs.

16 Den 20. december 2016 anmodede HA.EN. afgiftsmyndigheden om tilbagebetaling af det momsbeløb, der fulgte af fradraget af indgående moms, dvs. 948 991,74 EUR. Efter at have foretaget en afgiftskontrol vedrørende HA.EN. fastslog afgiftsmyndigheden, at HA.EN. – ved at gennemføre transaktionen vedrørende erhvervelsen af den omhandlede faste ejendom, selv om HA.EN. havde kendskab til eller burde have haft kendskab til, at sælgeren ikke ville indbetale momsen vedrørende transaktionen til statskassen – handlede i ond tro og misbrugte rettigheder. Det var baseret på denne begrundelse, at HA.EN. ved afgiftsmyndighedens afgørelse af 12. juli 2017 blev nægtet ret til at fradrage den indgående moms, blev pålagt morarenter på 38 148,46 EUR og blev pålagt en bøde på 284 694 EUR.

17 HA.EN. indgav en klage over afgiftsmyndighedens afgørelse til Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Republikken Litauens regerings udvalg for skattetvister), der ved afgørelse af 22. januar 2018 annullerede dele af afgiftsmyndighedens afgørelse hvad angår de opkrævede morarenter og den pålagte bøde, men – idet udvalget for skattetvister fandt, at sagsøgeren havde misbrugt rettigheder – stadfæstede afgiftsmyndighedens afgørelse, for så vidt som HA.EN. blev nægtet ret til at fradrage moms.

18 HA.EN. indbragte afgørelsen fra Republikken Litauens regerings udvalg for skattetvister for Vilniaus apygardos administracinis teismas (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen), som ved dom af 14. november 2018 stadfæstede afgiftsmyndighedens position og forkastede søgsmålet som ugrundet.

19 Den 12. december 2018 anlagde HA.EN. sag ved den forelæggende ret, Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol), som ved afgørelse af 13. maj 2020 gav HA.EN. delvist medhold, ophævede dommen afsagt af Vilniaus apygardos administracinis teismas (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius) og hjemviste sagen til denne ret, idet det bl.a. blev anført, at det påhviler denne ret at vurdere betingelserne og karakteristikaene for, at der i den konkrete sag foreligger misbrug af rettigheder.

20 Efter en fornyet vurdering af afgiftstvisten fastslog Vilniaus apygardos administracinis teismas (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius) ved dom af 3. september 2020 på ny, at HA.EN. havde misbrugt rettigheder, og at det derfor var berettiget, at afgiftsmyndigheden nægtede HA.EN. ret til fradrag for indgående moms. HA.EN. indbragte herefter på ny sagen for den forelæggende ret.

21 Den forelæggende ret har anført, at eftersom fakturaen vedrørende tvangsauktionen angav et nettobeløb på 4 519 008,26 EUR og et momsbeløb på 948 991,74 EUR, har HA.EN. betalt

momsen. På dette grundlag er den forelæggende ret af den opfattelse, at der ikke a priori var noget, der gjorde det muligt for afgiftsmyndighederne at fastslå, at de materielle og formelle betingelser, der er fastsat i momsdirektivet for HA.EN.'s udøvelse af sin fradragsret, ikke var opfyldt.

22 Den forelæggende ret ønsker ikke desto mindre oplyst, om afgiftsmyndigheden med henblik på at nægte HA.EN. ret til at fradrage momsen vedrørende erhvervelsen af den omhandlede faste ejendom berettiget kunne påberåbe sig den omstændighed, at HA.EN. vidste eller burde vide, at sælgeren på grund af sine økonomiske vanskeligheder og sin potentielle insolvens ikke ville eller ikke kunne indbetale momsen til statskassen.

23 På denne baggrund har Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (øverste forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [momsdirektivet], sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, fortolkes således, at [momsdirektivet] er eller ikke er til hinder for nationale myndigheders praksis, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes retten til fradrag for indgående moms, når denne person ved erhvervelsen af fast ejendom havde (eller burde have haft) kendskab til, at leverandøren som følge af sin insolvens ikke ville (eller ikke ville være i stand til at) indbetale den udgående moms til [statskassen]? «

Om det præjudicielle spørgsmål

24 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 168, litra a), sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national praksis, hvorefter køberen i forbindelse med salg af en fast ejendom mellem afgiftspligtige personer nægtes ret til at fradrage den indgående moms alene af den grund, at køberen vidste eller burde have vidst, at sælgeren var i økonomiske vanskeligheder eller insolvent, og at denne omstændighed kunne have til følge, at sælgeren ikke ville eller ikke kunne indbetale momsen til statskassen.

25 Indledningsvis skal det bemærkes, at i overensstemmelse med Domstolens faste praksis udgør afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen. Fradragsordningen, som momsdirektivets artikel 168 henhører under, tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt selv er momspligtig (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 26 og 27 og den deri nævnte retspraksis). Som Domstolen gentagne gange har fastslået, udgør den i momsdirektivets artikel 167 ff. fastsatte fradragsret en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses (dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

26 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at spørgsmålet om, hvorvidt leverandøren af varerne har indbetalt den moms, der skyldes for salgstransaktioner, til statskassen, er uden betydning for den afgiftspligtige persons ret til at fradrage den betalte indgående moms (dom af 22.10.2015, PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis). Hvis retten til momsfradrag blev betinget af leverandørens faktiske forudgående betaling af denne moms, ville det medføre, at den afgiftspligtige person ville blive

pålagt en økonomisk byrde, som ikke tilkommer ham, og som fradragsordningen netop har til formål at undgå (jf. i denne retning dom af 29.3.2012, Véleclair, EU:C:2012:183, præmis 30).

27 Samtidig er bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, og Domstolen har gentagne gange fastslået, at EU-retten ikke kan gøres gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Det tilkommer dermed de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (dom af 10.7.2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

28 Eftersom nægtelse af fradragsretten er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som denne ret udgør, påhviler det imidlertid afgiftsmyndighederne i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person begik svig eller vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for fradragsretten, var led i svig. Det tilkommer herefter de nationale retter at efterprøve, om de pågældende afgiftsmyndigheder har godtgjort, at der foreligger sådanne objektive forhold (jf. i denne retning dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

29 Det er henset til denne retspraksis, at det skal afgøres, om de nationale afgiftsmyndigheder i tilfælde af, at en fast ejendom sælges af et selskab, der befinder sig i økonomiske vanskeligheder, gyldigt kan nægte køberen af denne ejendom ret til at fradrage den indgående moms med den begrundelse, at denne køber – på grund af sit kendskab til disse økonomiske vanskeligheder og de eventuelle konsekvenser heraf for indbetalingen af moms til statskassen – vidste eller burde have vidst, at vedkommende deltog i en transaktion, der var led i momssvig, eller misbrugte rettigheder.

30 Hvad i første række angår erhververen af den faste ejendoms eventuelle deltagelse i en transaktion, der er led i momssvig, skal det bemærkes, at Unionens finansielle interesser bl.a. omfatter momsindtægter (dom af 2.5.2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

31 Det skal ligeledes bemærkes, at begrebet »svig, der skader De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser«, som defineret i artikel 1 i konventionen udarbejdet på grundlag af artikel K.3 i traktaten om Den Europæiske Union om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser, undertegnet i Bruxelles den 26. juli 1995 og vedlagt som bilag til Rådets retsakt af 26. juli 1995 (EFT 1995, C 316, s. 48), bl.a. omfatter »enhver forsætlig handling eller undladelse vedrørende [...] anvendelse eller forelæggelse af falske, urigtige eller ufuldstændige erklæringer eller dokumenter, som medfører en uretmæssig formindskelse af indtægterne på De Europæiske Fællesskabers almindelige budget eller på budgetter, der forvaltes af eller for De Europæiske Fællesskaber«. Følgelig, og som det fremgår af det foregående punktum, omfatter begrebet enhver forsætlig handling eller undladelse, der skader provenuet af anvendelsen af en ensartet sats på de harmoniserede momsregningsgrundlag, der er fastlagt i henhold til EU-retlige regler (jf. i denne retning dom af 8.9.2015, Taricco m.fl., C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 41).

32 Domstolen har allerede fastslået, at for så vidt som den afgiftspligtige person behørigt har opfyldt sin pligt til angivelse af moms, kan undladelse af at indbetale den behørigt angivne moms ikke i sig selv udgøre momssvig, uafhængigt af om denne undladelse er forsætlig eller ej (jf. i denne retning dom af 2.5.2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, præmis 38-41).

33 Det kan derfor ikke lægges til grund, at en afgiftspligtig domsskyldner – som står over for økonomiske vanskeligheder, og som led i en ved lov fastsat tvangsauktionsprocedure sælger en af sine ejendomme med henblik på at afvikle sin gæld og derefter angiver den moms, der skyldes

på dette grundlag, men som efterfølgende på grund af disse vanskeligheder ikke helt eller delvist kan indbetale den nævnte moms – alene på grund af denne omstændighed gør sig skyldig i momssvig. Følgelig kan det så meget desto mere ikke foreholdes erhververen af en sådan ejendom, at vedkommende vidste eller burde have vidst, at ved at erhverve denne ejendom deltog vedkommende i en transaktion, der var led i momssvig.

34 Hvad i anden række angår spørgsmålet, om der foreligger et eventuelt misbrug af rettigheder for erhververen af den omhandlede faste ejendom, bemærkes, at EU-retten på momsområdet ikke giver afgiftspligtige personer ret til at fradrage indgående moms, når de transaktioner, der begrundet denne ret, udgør et misbrug (dom af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 85). Denne fradragsret kan nemlig ikke udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner, som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet ved denne rettighed (jf. i denne retning dom af 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 26).

35 På momsområdet kræver konstateringen af, at der foreligger misbrug, at to betingelser er opfyldt. For det første skal de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i momsdirektivet og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf, formelt er overholdt – indebære opnåelsen af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele. For det andet skal det fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner begrænser sig til at opnå denne afgiftsfordel (jf. i denne retning dom af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74 og 75, og af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis). I denne henseende tilkommer det den nationale ret i henhold til de nationale bevisregler at foretage prøvelse af, hvorvidt der foreligger faktiske omstændigheder, der udgør et misbrug. Imidlertid kan Domstolen i en præjudiciel forelæggelsessag i givet fald give nærmere oplysninger med henblik på at vejlede den nationale ret i dens fortolkning (jf. i denne retning dom af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 76 og 77).

36 Hvad angår den første betingelse skal det bemærkes, at selv hvis det antages, at det fradrag – som erhververen af en fast ejendom har søgt at foretage af den indgående moms, vedkommende har betalt ved erhvervelsen af denne ejendom – kan kvalificeres som en afgiftsfordel, kan denne ikke anses for at være i strid med de formål, der forfølges med momsdirektivet. Som generaladvokaten har anført i punkt 44-40 i forslaget til afgørelse, er det dette, der fremgår af momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g), som giver medlemsstaterne mulighed for at anvende ordningen med omvendt betalingspligt og fastsætte, at afgiftsskylden overflyttes til modtageren af ydelsen i tilfælde af levering af fast ejendom, der bliver solgt af en domsskyldner som led i en tvangsauktion. Selv om Republikken Litauen har valgt ikke at anvende denne ordning, vidner selve eksistensen af den mulighed, der er fastsat i denne bestemmelse, om, at EU-lovgiver ikke har anset fradraget for den moms, som erhververen af en fast ejendom som led i en tvangsauktion har betalt, for at være i strid med momsdirektivets formål.

37 Domstolen har ganske vist i præmis 42-45 i dom af 20. maj 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), i det væsentlige fastslået, at momsdirektivet ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en medkontrahent til en momsbetalingspligtig person, som det er blevet godtgjort vidste eller burde have vidst, at denne betalingspligtige person ikke ville betale denne afgift, samtidig med at medkontrahenten selv udøvede sin ret til fradrag for indgående moms, anses for solidarisk hæftende meddebitor for den ikke-betalte moms og renterne på denne.

38 Af de grunde, som generaladvokaten har anført i punkt 46 og 47 i forslaget til afgørelse, skal det imidlertid fastslås, at situationen for en afgiftspligtig person, der køber en fast ejendom efter en

tvangsauktionsprocedure, der er indført ved lov under de offentlige myndigheders kontrol, ikke er sammenlignelig med situationen for medkontrahenten til den hovedskyldner, der er omhandlet i den sag, der gav anledning til den førnævnte dom. Det kan således ikke udledes alene af de økonomiske vanskeligheder, som en skyldner står over for, når vedkommendes ejendom sælges ved tvangsfuldbyrdelse, at vedkommende havde en ulovlig hensigt om ikke at betale moms. Det kan derfor ikke alene på dette grundlag lægges til grund, at køberen af denne ejendom misbrugte rettigheder ved at gennemføre en kommerciel transaktion med skyldneren.

39 I henhold til den anden betingelse for at konstatere misbrug af rettigheder skal det fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med den pågældende transaktion begrænser sig til at opnå en afgiftsfordel. I denne henseende skal det først bemærkes, at det fremgår af de sagsakter, som Domstolen råder over, at i hovedsagen var HA.EN. sælgerens kreditor og havde pant i den omhandlede ejendom, som var genstand for en tvangsauktion. På denne baggrund må en kreditors overtagelse af en fast ejendom, i hvilken kreditoren havde en sådan panteret, efter en auktion, der ikke førte til salg, anses for grundlæggende at kunne begrundes med – ikke opnåelsen af nogen afgiftsfordel – men med, at kreditoren ønsker at fyldestgøres i hele eller i en del af sin fordring af en skyldner, der var genstand for en omstrukturingsprocedure, ved de lovlige midler, som kreditoren råder over, såsom en tvangsauktion.

40 Henset til det forhold, at transaktionen finder sted som led i en procedure, der er oprettet ved lov, og som ganske vist finder anvendelse i en undtagelsessituation, nemlig en erhvervsdrivendes insolvens, men som ikke desto mindre er uløseligt forbundet med erhvervslivet, og henset til det a priori legitime formål, som transaktionen forfølger, kan en sådan transaktion ikke sidestilles med et rent kunstigt arrangement, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene foretages med henblik på at opnå en afgiftsfordel, som princippet om forbud mod misbrug medfører et forbud mod (jf. i denne retning dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis, og af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

41 I denne henseende synes køberens kendskab til sælgerens økonomiske vanskeligheder, dennes potentielle insolvens eller, som i det foreliggende tilfælde, indledningen af en omstrukturingsprocedure, samt til den eventuelle betydning af sådanne omstændigheder for indbetalingen til statskassen af momsen vedrørende transaktionen, at udgøre en omstændighed, der er uløseligt forbundet med tvangsauktionsproceduren, og er ikke i sig selv tilstrækkelig til at godtgøre den omhandlede transaktions karakter af misbrug og dermed til at begrunde nægtelsen af fradragsretten.

42 I lyset af det ovenstående kan en medlemsstats afgiftsmyndigheder ud fra et EU-retligt synspunkt ikke med føje fastslå, at den omstændighed alene, at erhververen i forbindelse med salget af en fast ejendom mellem afgiftspligtige personer efter en ved lov fastsat tvangsauktionsprocedure vidste eller burde have vidst, at sælgeren havde økonomiske vanskeligheder, og at dette kunne have til følge, at sidstnævnte ikke ville indbetale momsen til statskassen, indebærer, at køberen har misbrugt rettigheder, og dermed nægte denne køber retten til at fradrage den indgående moms.

43 En sådan national praksis er ligeledes i strid med princippet om afgiftsneutralitet, for så vidt som den indebærer, at købere af fast ejendom ikke har ret til at fradrage den indgående moms, som de har betalt som led i en tvangsauktion, hvilket svarer til at pålægge dem denne afgift, mens princippet om afgiftsneutralitet netop tilsigter helt at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed (jf. i denne retning dom af 13.3.2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

44 Den nævnte nationale praksis indebærer, at sådanne købere bærer den risiko, som sælgerens insolvens medfører for den faktiske indbetaling af momsen til statskassen, men som det imidlertid i princippet tilkommer statskassen at påtage sig.

45 En sådan konklusion gælder så meget desto mere, eftersom Republikken Litauen har valgt ikke at gøre brug af den mulighed, som momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g), giver for til under disse præcise omstændigheder at anvende ordningen med omvendt betalingspligt, som netop har til hensigt at imødegå risikoen for momsskyldnerens insolvens (jf. i denne retning dom af 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, præmis 28).

46 Som generaladvokaten har anført i punkt 47, 51 og 52 i forslaget til afgørelse, kan den nævnte praksis, for så vidt som den indebærer, at afgiftspligtige personer, der har erhvervet en fast ejendom som led i en tvangsauktion, fratages deres fradragsret, ligeledes medvirke til at begrænse kredsen af potentielle købere. En sådan praksis er følgelig i strid med det formål, der forfølges med denne type procedurer, nemlig den bedst mulige realisering af skyldnerens aktiver med henblik på bedst muligt at fyldestgøre skyldnerens kreditorer. Denne praksis fører desuden til at isolere erhvervsdrivende, der står over for økonomiske vanskeligheder, og at hindre deres mulighed for at gennemføre transaktioner på en måde, der ikke er i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, idet dette princip er til hinder for sondringer mellem afgiftspligtige personer afhængigt af deres økonomiske situation.

47 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 168, litra a), sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national praksis, hvorefter køberen i forbindelse med salg af en fast ejendom mellem afgiftspligtige personer nægtes ret til at fradrage den indgående moms alene af den grund, at køberen vidste eller burde have vidst, at sælgeren var i økonomiske vanskeligheder eller insolvent, og at denne omstændighed kunne have til følge, at sælgeren ikke ville eller ikke kunne indbetale momsen til statskassen.

Sagsomkostninger

48 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national praksis, hvorefter køberen i forbindelse med salg af en fast ejendom mellem afgiftspligtige personer nægtes ret til at fradrage den indgående merværdiafgift (moms) alene af den grund, at køberen vidste eller burde have vidst, at sælgeren var i økonomiske vanskeligheder eller insolvent, og at denne omstændighed kunne have til følge, at sælgeren ikke ville eller ikke kunne indbetale

momsen til statskassen.

Underskrifter

* Processprog: litauisk.