

Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (czwarta izba)

z dnia 15 wrzeŹnia 2022 r.(*)

OdesŹanie prejudycjalne – Podatek od wartoŹci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia naliczonego VAT – SprzedaŹ nieruchomoŹci miŹdzy podatnikami – SprzedajŹcy objŹty postŹpowaniem upadŹoŹciowym – Praktyka krajowa polegajŹca na odmówieniu nabywcy prawa do odliczenia ze wzglŹdu na to, Źe wiedziaŹ on lub powinien byŹ wiedzieŹ o trudnoŹciach sprzedajŹcego w zapŹaceniu naleŹnego VAT – Oszustwo i naduŹycie prawa – PrzesŹanki

W sprawie CŹ227/21

majŹcej za przedmiot wnioŹek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹoŹony przez Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (naczelny sŹd administracyjny Litwy) postanowieniem z dnia 31 marca 2021 r., które wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 9 kwietnia 2021 r., w postŹpowaniu:

UAB „HA.EN.”

przeciwko

ValstybinŹ mokesŹiŹ inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansŹ ministerijos,

TRYBUNAŹ (czwarta izba),

w skŹadzie: C. Lycourgos, prezes izby, S. Rodin, J.-C. Bonichot, L.S. Rossi i O. SpineanuŹMatei (sprawozdawczynie), sŹdziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzglŹdniajŹc pisemny etap postŹpowania,

rozwaŹywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu UAB „HA.EN.” – G. Kaminskas oraz Z. StuglytŹ, advokatai,
- w imieniu rŹdu litewskiego – K. Dieninis oraz V. KazlauskaitŹŹŠvenŹionienŹ, w charakterze peŹnomocnikŹw,
- w imieniu rŹdu czeskiego – O. SerduŹa, M. Smolek oraz J. VlŹŹil, w charakterze peŹnomocnikŹw,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. JokubauskaitŹ oraz L. Lozano Palacios, w charakterze peŹnomocnikŹw,

po zapoznaniu siŹ z opiniŹ rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 5 maja 2022 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy UAB „HA.EN.” a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (krajowym inspektoratem podatkowym przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie odmowy prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) ze względu na zarzucane HA.EN. nadużycie prawa.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motywy 7 i 42 dyrektywy VAT mają następujące brzmienie:

„(7) Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na drogę produkcji i dystrybucji.

[...]

(42) W określonych przypadkach państwa członkowskie powinny mieć możliwość wyznaczenia odbiorcy dostaw towarów lub świadczenia usług jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT. Powinno to pomóc państwom członkowskim w uproszczeniu zasad oraz zwalczaniu uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania stwierdzonych w niektórych sektorach lub w zakresie pewnych rodzajów transakcji”.

4 Artykuł 168 tej dyrektywy przewiduje:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należny lub zapłacony w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

5 Artykuł 193 omawianej dyrektywy stanowi:

„Kiedy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba, w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202”.

6 Artykuł 199 ust. 1 owej dyrektywy stanowi:

„Państwa członekowskie mogą postanowić, że osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest podatnikiem-odbiorcą następujących transakcji:

[...]

g) dostawy nieruchomości zbywanych przez dłużnika z tytułu wyroku w ramach procedury przymusowej licytacji”.

7 Zgodnie z brzmieniem art. 273 dyrektywy VAT:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

[...]”.

Prawo litewskie

8 Artykuł 58 ust. 1 Lietuvos Respublikos pridtinis vertis mokesio įstatymas (ustawy Republiki Litewskiej o podatku od wartości dodanej) w brzmieniu nadanym ustawą nr IX-751 z dnia 5 marca 2002 r. stanowi:

„Podatnik zidentyfikowany dla celów VAT może odliczyć naliczony VAT lub VAT od przywozu w odniesieniu do towarów lub usług nabytych lub przywiezionych, w przypadku gdy owe towary lub usługi są przeznaczone do wykorzystania przy następujących rodzajach działalności podatnika VAT: [...] dostawie towarów lub świadczeniu usług, od których pobiera się VAT;

[...]”.

9 Artykuł 719 ust. 1 Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (kodeksu postępowania cywilnego Republiki Litewskiej) w brzmieniu nadanym ustawą nr XII-889 z dnia 15 maja 2014 r. stanowi:

„Jeśli licytacja zostaje uznana za nieważną z uwagi na brak licytanta [...], wówczas nieruchomości przechodzi za pierwotną cenę sprzedawcy nieruchomości na licytacji na osobę wszczynającą egzekucję”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

10 Umowa z dnia 21 września 2007 r. UAB „Medicinos Bankas” (zwany dalej „bankiem”) udzielił UAB „Sostinis bŕstai” (zwanej dalej „sprzedawcą”) kredytu na prowadzenie działalności deweloperskiej. W celu zabezpieczenia należącego wykonania umowy sprzedawca ustanowił na rzecz banku hipotekę umowną obejmującą działkę w mieście Wilno (Litwa) wraz ze znajdującym się na niej budynkiem w trakcie budowy.

11 Na podstawie umowy cesji wierzytelności z dnia 27 listopada 2015 r. HA.EN. przejął od banku, który udzielił kredytu, za opłatą, wszelkie roszczenia finansowe wynikające z umowy o kredyt zawartej między bankiem a sprzedawcą, wraz z wszelkimi prawami ustanowionymi w celu zabezpieczenia wykonania zobowiązania, w tym wspomnianą z hipotekę umowną. Zawierając tę umowę, HA.EN. potwierdził między innymi, że zapoznał się z sytuacją

ekonomiczno-finansow? i prawn? sprzedaj?cego oraz ?e ma ?wiadomo??, i? sprzedaj?cy jest niewyp?acalny i jest obj?ty post?powaniem restrukturyzacyjnym tocz?cym si? przed Vilniaus apygardos teismas (s?dem okr?gowym w Wilnie, Litwa). Na mocy umowy zawartej w dniu 18 grudnia 2015 r. bank przeniós? na HA.EN. hipotek? ustanowion? na nieruchomo?ci sprzedaj?cego.

12 Zarz?dzeniem komornika z dnia 23 maja 2016 r. og?oszono licytacj? cz??ci nieruchomo?ci sprzedaj?cego (zwanej dalej „rozpatrywana? nieruchomo?ci?”), jednak ?aden nabywca nie wykaza? ni? zainteresowania. W zwi?zku z tym, ?e licytacja nie dosz?a do skutku, wzgl?dem HA.EN. z?o?ono ofert? przejcia rozpatrywanej nieruchomo?ci za pierwotn? cen? sprzeda?y nieruchomo?ci na licytacji, co mia?o tym samym zaspokoi? cz??? roszcze? HA.EN. HA.EN. wykona?a to prawo i przejj?a rozpatrywan? nieruchomo??.

13 W tym celu w dniu 21 lipca 2016 r. komornik s?dowy sporz?dzi? akt stwierdzaj?cy przeniesienie w?asno?ci rozpatrywanej nieruchomo?ci na HA.EN.

14 W dniu 5 sierpnia 2016 r. sprzedaj?cy wystawi? faktur?, na której wskaza?, ?e na mocy owego aktu przeniesiono w?asno?? nieruchomo?ci na HA.EN. za ??czn? kwot? 5 468 000 EUR, czyli 4 519 008,26 EUR wraz z VAT w wysoko?ci 948 991,74 EUR. HA.EN. zaksi?gowa?a t? faktur? i odliczy?a naliczony VAT wskazany na niej w deklaracji VAT za listopad 2016 r. Równie? sprzedaj?cy zaksi?gowa? ow? faktur? i zadeklarowa? nale?ny VAT wskazany na niej w deklaracji VAT za sierpie? 2016 r., ale nie wp?aci? tej kwoty do bud?etu pa?stwa.

15 W dniu 1 pa?dziernika 2016 r. wobec sprzedaj?cego zosta?o wszcz?te post?powanie upad?ociowe.

16 W dniu 20 grudnia 2016 r. HA.EN. zwróci?a si? do organu podatkowego o zwrot nadwy?ki VAT wynikaj?cej z odliczenia naliczonego VAT, czyli 948 991,74 EUR. Po przeprowadzeniu kontroli podatkowej w HA.EN. organ podatkowy uzna?, ?e zawieraj?c transakcj? nabycia omawianej nieruchomo?ci, mimo ?e wiedzia?a lub powinna by?a wiedzie?, i? sprzedaj?cy nie uiszcza na rzecz skarbu pa?stwa VAT zwi?zanego z t? transakcj?, HA.EN. dzia?a?a w z?ej wierze i dopu?ci?a si? nadu?ycia prawa. To w?a?nie na podstawie tego uzasadnienia organ podatkowy decyzj? z dnia 12 lipca 2017 r. odmówi? HA.EN. prawa do odliczenia owego naliczonego VAT, obci??y? j? kwot? 38 148,46 EUR tytu?em odsetek za zw?ok? w zap?acie VAT i na?o?y? na ni? grzywn? w wysoko?ci 284 694 EUR.

17 HA.EN. zaskar?y?a t? decyzj? do Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybs (komisji ds. sporów podatkowych przy rz?dzie Republiki Litewskiej), która decyzj? z dnia 22 stycznia 2018 r. uchyli?a decyzj? organu podatkowego w zakresie odsetek za zw?ok? i grzywny, lecz uzna?a, ?e HA.EN. dopu?ci?a si? nadu?ycia prawa, i utrzyma?a t? decyzj? w mocy w zakresie, w jakim odmówiono w niej spó?ce HA.EN. odliczenia podatku VAT.

18 HA.EN. wnios?a skarg? na t? decyzj? komisji ds. sporów podatkowych przy rz?dzie Republiki Litewskiej do Vilniaus apygardos administracinis teismas (okr?gowego s?du administracyjnego w Wilnie, Litwa), który wyrokiem z dnia 14 listopada 2018 r. potwierdzi? stanowisko organu podatkowego i oddali? skarg? jako bezzasadn?.

19 W dniu 12 grudnia 2018 r. HA.EN. wniosł skargę do sądu odsyłającego, Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (naczelnego sądu administracyjnego Litwy), który postanowieniem z dnia 13 maja 2020 r. częściowo uwzględnił skargę, uchylił wyrok Vilniaus apygardos administracinis teismas (okręgowego sądu administracyjnego w Wilnie) i przekazał mu sprawę do ponownego rozpoznania, wskazując w szczególności, że powinien on zbadać przesłanki i cechy nadużycia prawa w niniejszej sprawie.

20 Po ponownym rozpoznaniu sporu podatkowego Vilniaus apygardos administracinis teismas (okręgowy sąd administracyjny w Wilnie) wyrokiem z dnia 3 września 2020 r. ponownie uznał, że HA.EN. dopuścił się nadużycia prawa, i orzekł w konsekwencji, że organ podatkowy zasadnie odmówił jej prawa do odliczenia naliczonego VAT. W konsekwencji HA.EN. wniosł nową skargę do sądu odsyłającego.

21 Sąd odsyłający wskazał, że skoro faktura dotycząca transakcji przymusowej sprzedaży wskazywała kwotę netto 4 519 008,26 EUR oraz kwotę VAT w wysokości 948 991,74 EUR, to HA.EN. rzeczywiście zapłacił podatek VAT. Na tej podstawie sąd odsyłający stwierdza, że nic nie pozwala a priori organom podatkowym uznać, że materialne i formalne przesłanki przewidziane w dyrektywie VAT w celu skorzystania przez HA.E.N. z prawa do odliczenia nie zostały spełnione.

22 Niemniej jednak sąd odsyłający zastanawia się, czy w celu odmówienia prawa do odliczenia podatku VAT związanego z nabyciem spornej nieruchomości organ podatkowy mógł zasadnie powoływać się na okoliczności, że HA.EN. wiedziała lub powinna była wiedzieć, iż ze względu na trudności finansowe i potencjalną niewypłacalność sprzedawcy nie zapłaci lub nie będzie mógł zapłacić VAT na rzecz skarbu państwa.

23 W tych okolicznościach Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (naczelną sąd administracyjny Litwy) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy [dyrektywa VAT] w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że (nie) stoi ona na przeszkodzie praktyce organów krajowych, zgodnie z którą odmawia się podatnikowi prawa do odliczenia naliczonego VAT, jeżeli nabywając nieruchomość, wiedział on (lub powinien był wiedzieć), że dostawca, z uwagi na swoją niewypłacalność, nie wpłaci (lub nie będzie w stanie wpłacić) do budżetu państwa należnego VAT?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

24 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy VAT w świetle zasady neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie praktyce krajowej polegającej, w ramach sprzedaży nieruchomości pomiędzy podatnikami, na odmówieniu nabywcy prawa do odliczenia naliczonego VAT z tego tylko powodu, iż wiedział on lub powinien był wiedzieć, że sprzedawca znajduje się w trudnej sytuacji finansowej względnie w stanie niewypłacalności i że okoliczność ta może skutkować tym, że sprzedawca nie zapłaci lub nie będzie mógł zapłacić VAT na rzecz skarbu państwa.

25 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawodawcę Unii. System odliczeń, do którego należy art. 168 dyrektywy VAT, ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy.

Wspólny system VAT zapewnia w ten sposób neutralność działania gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że działanie ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 26, 27 i przytoczone tam orzecznictwo). Jak wielokrotnie orzeka Trybuna, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integralny mechanizm VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu (wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W tym względzie Trybuna orzekła już, że kwestia, czy dostawca towarów zapłaci VAT należny z tytułu transakcji sprzedaży na rzecz skarbu państwa, czy też nie, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia naliczonego VAT (wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo). Uzależnienie prawa do odliczenia VAT od uprzedniej rzeczywistej zapłaty tego podatku przez dostawcę towarów skutkowałoby naruszeniem na podatnika ciężej ekonomicznego, do ponoszenia którego nie jest on zobowiązany, a którego uniknięcie stanowi właśnie cel systemu odliczeń (zob. podobnie wyrok z dnia 29 marca 2012 r., Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, pkt 30).

27 Niemniej jednak zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę VAT, a Trybuna wielokrotnie orzeka, że podatnicy nie mogą w sposób oszukawczy lub stanowiący nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. W związku z tym krajowe organy i sądy powinny odmówić korzyści w postaci prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie wykazane, że prawo to powoływane jest w sposób oszukawczy lub stanowiący nadużycie (wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Jednakże ponieważ odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od zasady podstawowej, jak jest istnienie takiego prawa, organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik dopuścił się oszustwa względnie nadużycia prawa lub że wiedział względnie powinien być wiedział, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiążąca się z oszustwem. Następnie do sądów krajowych należy kontrola, czy odnośne organy podatkowe wykazały istnienie takich obiektywnych przesłanek (zob. podobnie wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 To właśnie w świetle tego orzecznictwa należy ustalić, czy w przypadku sprzedaży nieruchomości przez spółkę znajdującą się w trudnej sytuacji finansowej krajowe organy podatkowe mogą zgodnie z prawem odmówić nabywcy tej nieruchomości prawa do odliczenia naliczonego VAT na tej podstawie, że ze względu na jego wiedzę o tych trudnościach finansowych i ich ewentualnych konsekwencjach dla zapłaty podatku VAT na rzecz skarbu państwa wiedział on lub powinien być wiedział, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w VAT lub że dopuszcza się nadużycia prawa.

30 W pierwszej kolejności, co się tyczy ewentualnego udziału nabywcy nieruchomości w transakcji związanej z oszustwem w VAT, należy podkreślić, że interesy finansowe Unii obejmują między innymi wpływy pochodzące z VAT (wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Należy również przypomnieć, że pojęcie „nadużycia finansowe naruszające interesy finansowe Wspólnot Europejskich”, zdefiniowane w art. 1 przyjętej na podstawie art. K.3 Traktatu o Unii Europejskiej Konwencji w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, podpisanej w Brukseli w dniu 26 lipca 1995 r. i załączony do aktu Rady z dnia 26 lipca 1995 r. (Dz.U. 1995, C 316, s. 48), obejmuje w szczególności jakiegokolwiek „umyślne działania lub

zaniechania dotyczącego [...] wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, niecisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów, które mają na celu sprzeniewierzenie lub bezprawne zatrzymanie środków z budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetów zarządzanych przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu”. Pojęcie to obejmuje w związku z tym wszelkie umyślne działania lub zaniechania wpływające na przychody pochodzące z zastosowania jednolitej stawki podatku do zharmonizowanej podstawy opodatkowania VAT ustalonej według zasad Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 41).

32 Trybunał orzekł już, że w zakresie, w jakim podatnik należyście wypełnić swoje obowiązki w zakresie deklaracji VAT, sam brak zapłaty prawidłowo zadeklarowanego VAT nie może, niezależnie od umyślnego lub nieumyślnego charakteru takiego zaniechania, stanowić oszustwa w zakresie VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 38–41).

33 W związku z tym nie można uznać, by podatnik będący dłużnikiem wierzytelności podlegającej wykonaniu, który napotyka na trudności finansowe i sprzedaje w ramach uregulowanej ustawą procedury przymusowej licytacji jedno ze swoich dóbr w celu spłacenia długów, a następnie deklaruje VAT należny z tego tytułu, lecz nie może, ze względu na te trudności, wywiżyć się w całości lub w części z zapłaty VAT, by z tego tylko powodu winny oszustwa w zakresie VAT. W konsekwencji w takich okolicznościach nie można tym bardziej zarzucać nabywcy takiego dobra, że wiedział on lub powinien był wiedzieć, iż nabywając to dobro, uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT.

34 W drugiej kolejności, co się tyczy ewentualnego nadużycia prawa przez nabywcę spornej nieruchomości, należy przypomnieć, że prawo Unii w dziedzinie VAT sprzeciwia się prawu podatnika do odliczenia naliczonego VAT, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie (wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 85). Prawo to nie może bowiem rozciągać się na stanowienie nadużycie praktyki podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które są przeprowadzane nie w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyjątkowo w celu skorzystania w sposób stanowiący nadużycie z korzyści przewidzianych w tym prawie (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, pkt 26).

35 W dziedzinie VAT dla stwierdzenia wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie wymagane jest spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze, wymagane jest, aby sporne transakcje, pomimo ich spełniania formalnych przesłanek przewidzianych w odpowiednich przepisach dyrektywy VAT i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowałe uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że zasadniczy cel spornych transakcji ogranicza się do uzyskania korzyści podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74, 75; a także z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo). W tym kontekście do sądu krajowego należy zbadać, zgodnie z regułami dowodowymi przewidzianymi w przepisach krajowych, czy spełnione są przesłanki praktyki stanowiącej nadużycie. Jednakże Trybunał, orzekając w przedmiocie odesłania prejudycjalnego, może w danym przypadku dostarczyć wskazówek stanowiących pomoc dla sądu krajowego w dokonywanej przez niego interpretacji (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 76, 77).

36 W przedmiocie pierwszej przesłanki należy stwierdzić, że nawet przy założeniu, iż dane przez nabywcę nieruchomości odliczenie VAT naliczonego przy przejęciu tej nieruchomości może zostać zakwalifikowane jako korzyść podatkowa, nie może być ona uznana za sprzeczną z celami

realizowanymi przez dyrektywę VAT. Jak podkreśliła Rzecznik Generalna w pkt 40–44 opinii, z art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT wynika, że państwa członkowskie mogą skorzystać z mechanizmu odwrotnego obciążenia i przenieść ciężar VAT na podatnika będącego odbiorcą transakcji podlegającej temu podatkowi w przypadku dostawy nieruchomości sprzedanej przez dłużnika wierzytelności podlegającej wykonaniu w ramach procedury przymusowej licytacji. Choć Republika Litewska postanowiła nie zastosować tego mechanizmu, to jednak samo istnienie uprawnienia przewidzianego w tym przepisie świadczy o tym, że prawodawca Unii nie uznał odliczenia VAT zapłaconego przez nabywcę nieruchomości w ramach procedury przymusowej licytacji za sprzeczne z celami dyrektywy VAT.

37 Prawdą jest, że w pkt 42–45 wyroku z dnia 20 maja 2021 r., ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397) Trybunał orzekł w istocie, że dyrektywa VAT nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których kontrahent podatnika zobowiązanego do zapłaty VAT, co do którego ustalono, że kontrahent ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż ów zobowiązany do zapłaty nie uiści tego podatku, a jednocześnie który to kontrahent sam skorzystał z prawa do odliczenia podatku naliczonego, jest uważany za współdłużnika solidarnego z tytułu niezapłaconego VAT i związanych z nim dodatkowych opłat.

38 Jednakże z powodów przedstawionych przez Rzecznik Generalny w pkt 46 i 47 opinii należy stwierdzić, że sytuacja podatnika, który nabywa nieruchomości w wyniku przewidzianej ustawą procedury przymusowej licytacji pod kontrolą organów publicznych, nie jest porównywalna z sytuacją kontrahenta głównego dłużnika VAT rozpatrywaną w sprawie, w której zapadł ów wyrok. Z samych trudności finansowych, na jakie napotyka dłużnik, którego towar został sprzedany w drodze przymusowej egzekucji, nie można bowiem wywnioskować bezprawnego zamiaru nieuiszczenia VAT. Na tej tylko podstawie nie można zatem uznać, że dokonując z nim transakcji handlowej, nabywca tego towaru dopuszcza się nadużycia prawa.

39 Zgodnie z drugą przesłanką nadużycia prawa z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że zasadniczy cel spornej transakcji ogranicza się do uzyskania korzyści podatkowej. W tym względzie należy przede wszystkim zauważyć, że z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, iż w sprawie w postępowaniu głównym HA.EN. byłaby wierzycielem sprzedającego i posiadałaby hipotekę na rozpatrywanej nieruchomości, która byłaby przedmiotem przymusowej licytacji. W tych okolicznościach należy uznać, że przejście przez wierzyciela, w wyniku bezskutecznej licytacji, nieruchomości, na której dysponował on taką gwarancją, może zasadniczo być uzasadnione nie uzyskaniem jakiegokolwiek korzyści podatkowej, lecz chęcią odzyskania od dłużnika znajdującego się w stanie upadłości całości lub części wierzytelności za pomocą środków prawnych, jakimi wierzyciel ten dysponuje, takich jak procedura przymusowej licytacji.

40 Biorąc pod uwagę fakt, że ma ona miejsce w ramach postępowania uregulowanego przez ustawę, które wprowadzić ma być stosowane w okolicznościach wyjtkowych, a mianowicie w kontekście niewypłacalności podmiotu gospodarczego, lecz nierozzerwalnie związanych z życiem gospodarczym, i zważywszy na a priori uzasadniony cel, którego realizacją służy, transakcja taka nie może być utożsamiana z czysto sztuczną strukturą oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i utworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, niedozwoloną na mocy zasady zakazu stosowania praktyk stanowiących nadużycie (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W tym względzie wiedza nabywcy o trudnościach finansowych sprzedającego, jego ewentualnej niewypłacalności lub, jak w niniejszym przypadku, o wszczęciu postępowania

upadłościowego, jak również o ewentualnym wpływie takich okoliczności na zapłatę na rzecz skarbu państwa VAT związanej z transakcją wydaje się stanowić okoliczność nierozdzielnie związana z procedurą przymusowej licytacji i nie może sama w sobie wystarczyć do wykazania nieuczciwego charakteru rozpatrywanej transakcji, a tym samym do uzasadnienia odmowy prawa do odliczenia.

42 W świetle powyższego organy podatkowe państwa członkowskiego nie mogą, z punktu widzenia prawa Unii, zasadnie uznać, że w ramach sprzedaży nieruchomości pomiędzy podatnikami w wyniku zorganizowanej w drodze ustawy procedury przymusowej licytacji sam fakt, iż nabywca wiedział lub powinien był wiedzieć, że sprzedający ma trudności finansowe i że może to skutkować tym, iż sprzedający nie zapłaci VAT na rzecz skarbu państwa, oznacza, że nabywca ten dopuścił się nadużycia prawa, i w konsekwencji odmówił mu prawa do odliczenia naliczonego VAT.

43 Taka praktyka krajowa byłaby również sprzeczna z zasadą neutralności podatkowej, ponieważ oznaczałaby, że nabywcy nieruchomości nie są uprawnieni do odliczenia VAT naliczonego w ramach procedury przymusowej licytacji, co oznaczałoby obciążenie ich ciężarem tego podatku, podczas gdy zasada neutralności podatkowej ma w szczególności na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2014 r., *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Wspomniana praktyka sprowadza się do obciążenia takich nabywców ryzykiem, jakie niewypłacalności sprzedającego oznacza dla rzeczywistej zapłaty VAT na rzecz skarbu państwa, które to ryzyko powinien jednak co do zasady ponosić skarb państwa.

45 Taki wniosek nasuwa się tym bardziej, że Republika Litewska postanowiła nie wykonać przewidzianego w art. 199 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT uprawnienia do ustanowienia w tych konkretnych okolicznościach mechanizmu odwrotnego obciążenia, którego celem jest w szczególności zniwelowanie ryzyka niewypłacalności dłużnika VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 13 czerwca 2013 r., *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, pkt 28).

46 Jak zauważyła Rzecznik Generalna w pkt 47, 51 i 52 opinii, wspomniana praktyka, w zakresie, w jakim prowadziła do odebrania prawa do odliczenia podatnikom, którzy nabyli nieruchomości w ramach procedury przymusowej licytacji, mogłaby również przyczynić się do ograniczenia kręgu potencjalnych nabywców. W związku z tym byłaby ona sprzeczna z celem realizowanym przez ten rodzaj postępowania, a mianowicie optymalnym uprzedzeniem aktywów dłużnika w celu jak najlepszego zaspokojenia wierzycieli. Zmierzalaby ona ponadto do izolacji podmiotów gospodarczych borykających się z trudnościami finansowymi i do ustanawiania przeszkód dla ich zdolności do dokonywania transakcji, w sposób niezgodny z zasadą neutralności podatkowej, która to zasada sprzeciwia się różnicowaniu podatników w zależności od ich sytuacji finansowej.

47 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 168 lit. a) dyrektywy VAT w świetle zasady neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie praktyce krajowej polegającej, w sytuacji sprzedaży nieruchomości pomiędzy podatnikami, na odmówieniu nabywcy prawa do odliczenia naliczonego VAT z tego tylko powodu, iż wiedział on lub powinien był wiedzieć, że sprzedający znajduje się w trudnej sytuacji finansowej względnie w stanie niewypłacalności i że okoliczność ta może skutkować tym, że sprzedający nie zapłaci lub nie będzie mógł zapłacić VAT na rzecz skarbu państwa.

W przedmiocie kosztów

48 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w świetle zasady neutralności podatkowej

należy interpretować w ten sposób, że:

stoi on na przeszkodzie praktyce krajowej polegającej, w sytuacji sprzedaży nieruchomości pomiędzy podatnikami, na odmówieniu nabywcy prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) z tego tylko powodu, iż wiedział on lub powinien był wiedzieć, że sprzedawca znajduje się w trudnej sytuacji finansowej względnie w stanie niewypłacalności i że okoliczności te mogą skutkować tym, że sprzedawca nie zapłaci lub nie będzie mógł zapłacić VAT na rzecz skarbu państwa.

Podpisy

* Język postępowania: litewski.