

Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 15. septembra 2022 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe – Predaj nehnuteľnosti medzi zdaniteľnými osobami – Predávajúci, ktorý je predmetom konkurzného konania – Vnútroštátna prax spočívajúca v odmietnutí práva kupujúceho na odpočítanie dane z dôvodu, že vedel alebo mal vedieť o ťažkostiach predávajúceho pri platení DPH splatnej na výstupe – Podvod a zneužitie práva – Podmienky“

Vo veci C-227/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva) z 31. marca 2021 a doručený Súdnemu dvoru 9. apríla 2021, ktorý súvisí s konaním:

UAB „HA.EN.“

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory C. Lycourgos, sudcovia S. Rodin, J.-C. Bonichot, L. S. Rossi a O. Spineanu-Matei (spravodajkyňa),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- UAB „HA.EN.“ v zastúpení: G. Kaminskas a Z. Stuglytė, advokatai,
- litovská vláda, v zastúpení: K. Dieninis a V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, splnomocnení zástupcovia,
- česká vláda, v zastúpení: O. Serdula, M. Smolek a J. Vlášil, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 5. mája 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou UAB „HA.EN.“ a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Národná daňová inšpekcia pri Ministerstve financií Litovskej republiky, ďalej len „daňový orgán“) vo veci odmietnutia práva na odpustenie dane z pridanej hodnoty (DPH) z dôvodu údajného zneužitia práva, ktorého sa dopustila HA.EN.

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenia 7 a 42 smernice o DPH znejú:

„(7) Aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca.

...

(42) Členské štáty by mali mať v osobitných prípadoch možnosť označiť za osobu zodpovednú za platenie dane príjemcu dodávaného tovaru alebo služieb. Týmto by sa malo pomôcť členským štátom pri zjednodušení predpisov a v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani v určených sektoroch a pri určitých typoch transakcií.“

4 Článok 168 tejto smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpustiť z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...“

5 Článok 193 uvedenej smernice stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď dá platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199b a článku 202.“

6 Článok 199 ods. 1 tej istej smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej bola vykonaná ktorákoľvek z týchto dodávok:

...

g) dodanie nehnuteľného majetku, ktorý bol predaný dlžníkom uznaným súdom [dlžníkom vykonateľnej pohľadávky – *neoficiálny preklad*] v konaní o nútenom predaji.“

7 článok 273 smernice o DPH znie:

„členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého [rovnosti – *neoficiálny preklad*] zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

...“

Litovské právo

8 § 58 ods. 1 Lietuvos Respublikos pridėtinėis vertėis mokesčio įstatymas (zákon Litovskej republiky o dani z pridanej hodnoty) v znení zákona č. IX-751 z 5. marca 2002 stanovuje:

„Osoba registrovaná na účely DPH má právo na odpočítanie DPH na vstupe alebo dovoze v súvislosti s nadobudnutými alebo dovezenými tovarmi alebo službami, ak sú tieto tovary alebo služby určené na použitie na účely jej nasledujúcich činností: ...dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré podliehajú DPH;

...“

9 § 719 ods. 1 Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodeksas (Občiansky súdny poriadok Litovskej republiky) v znení zákona č. XII-889 z 15. mája 2014 (čalej len „Občiansky súdny poriadok“) stanovuje:

„Ak je dražba vyhlásená za neúspešnú pre nezáujem uchádzačov..., majetok sa prevedie na osobu, ktorá žiada o exekúciu, za vyvolávaciu predajnú cenu nehnuteľnosti v dražbe.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

10 Zmluvou z 21. septembra 2007 UAB „Medicinos Bankas“ (čalej len „banka“) poskytla úver spoločnosti UAB „Sonstinėis bėstai“ (čalej len „predávajúca“) na činnosť rozvoja nehnuteľností. S cieľom zabezpečiť riadne plnenie tejto zmluvy predávajúca v banke zriadila zmluvné hypotekárne záložné právo na pozemok vo Vilniuse (Litva), na ktorom sa nachádzala rozostavaná budova.

11 Zmluvou o postúpení pohľadávky uzavretou 27. novembra 2015 HA.EN. nadobudla od banky, ktorá poskytla úver, za protihodnotu všetky finančné pohľadávky vyplývajúce zo zmluvy o úvere uzatvorenej medzi touto bankou a predávajúcou, ako aj všetky práva zriadené na zabezpečenie plnenia záväzkov vrátane zmluvného hypotekárneho záložného práva. Pri uzavretí tejto zmluvy HA.EN. okrem iného potvrdila, že sa oboznámila s hospodárskou a finančnou situáciou, ako aj s právnym postavením predávajúcej, a potvrdila, že si je vedomá toho, že predávajúca je platobne neschopná a vedie sa voči nej reštrukturalizačné konanie na Vilniaus apygardos teismas (Krajský súd Vilnius, Litva). Zmluvou uzavretou 18. decembra 2015 banka previedla na HA.EN. hypotekárne záložné právo zriadené na majetok predávajúcej.

12 Dražba časti nehnuteľného majetku predávajúcej (čalej len „dotknutá nehnuteľnosť“) bola uverejnená aktom súdneho úradníka 23. mája 2016, ale žiadny kupujúci neprejavil záujem o nadobudnutie tejto nehnuteľnosti. Keďže táto dražba nebola úspešná, spoločnosť HA.EN. sa v

rámci dražobného postupu navrhlo prevzatie dotknutej nehnuteľnosti za vyvolávaciu cenu, čo by viedlo k uspokojeniu časti jej pohľadávok. HA.EN. uplatnila toto právo a prevzala dotknutú nehnuteľnosť.

13 Na tento účel 21. júla 2016 súdny úradník vydal akt, v ktorom konštatoval prevod vlastníckeho práva k dotknutej nehnuteľnosti na HA.EN.

14 Dňa 5. augusta 2016 predávajúca vystavila faktúru, v ktorej uviedla, že vlastníctvo predmetného nehnuteľného majetku bolo prevedené na HA.EN. na základe uvedeného aktu za celkovú sumu 5 468 000 eur, teda sumu 4 519 08,26 eura zvýšenú o DPH vo výške 989 991,74 eura. HA.EN. zapísala túto faktúru do svojho účtovníctva a odpočítala DPH na vstupe uvedenú na tejto faktúre vo svojom daňovom priznaní k DPH za november 2016. Predávajúca tiež zapísala uvedenú faktúru do svojho účtovníctva a priznala DPH na výstupe uvedenú na tejto faktúre ako splatnú DPH vo svojom daňovom priznaní za august 2016, ale nikdy ju nezaplatila do štátnej pokladnice.

15 Dňa 1. októbra 2016 bol na majetok predávajúcej vyhlásený konkurz.

16 Dňa 20. decembra 2016 HA.EN. požiadala daňový úrad, aby jej vrátil nadmerný odpočet DPH vyplývajúci z odpočtu DPH zaplatenej na vstupe, teda 948 991,74 eura. Daňový úrad po vykonaní daňovej kontroly u spoločnosti HA.EN. dospel k záveru, že HA.EN. tým, že uzatvorila transakciu nadobudnutia predmetného nehnuteľného majetku, hoci vedela alebo mala vedieť, že predávajúca do štátnej pokladnice nezaplatí DPH, ktorá vznikla na základe tejto transakcie, nekonala v dobrej viere a dopustila sa zneužitia práva. Práve na základe tohto odôvodnenia daňový úrad rozhodnutím z 12. júla 2017 zamietol právo spoločnosti HA.EN. odpočítať túto DPH na vstupe, uložil jej sumu vo výške 38 114,46 eura ako úroky z omeškania a uložil jej pokutu vo výške 284 694 eur.

17 HA.EN. napadla toto rozhodnutie na Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky, ďalej len „komisia pre daňové spory“), ktorá rozhodnutím z 22. januára 2018 zrušila rozhodnutie daňového úradu, pokiaľ ide o úroky z omeškania a pokutu, avšak dospela k záveru, že HA.EN. sa dopustila zneužitia práva, a potvrdila toto rozhodnutie v rozsahu, v akom sa spoločnosť HA.EN. odmietlo právo na odpočítanie DPH.

18 HA.EN. podala proti tomuto rozhodnutiu komisie pre daňové spory žalobu na Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správny súd Vilnius, Litva), ktorý rozsudkom zo 14. novembra 2018 potvrdil stanovisko daňového úradu a zamietol žalobu ako nedôvodnú.

19 Dňa 12. decembra 2018 podala HA.EN. odvolanie na vnútroštátny súd, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva), ktorý jej uznesením z 13. mája 2020 čiastočne vyhovel, zrušil rozsudok Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správny súd Vilnius) a vrátil mu vec, pričom mu najmä oznámil, že musí overiť podmienky a vlastnosti existencie zneužitia práva v prejednávanej veci.

20 Po novom preskúmaní daňového sporu Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správny súd Vilnius) rozsudkom z 3. septembra 2020 znovu konštatoval, že HA.EN. sa dopustila zneužitia práva, a v dôsledku toho rozhodol, že daňový úrad bol oprávnený odmietnuť jej právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. HA.EN. teda podala na vnútroštátny súd nové odvolanie.

21 Vnútroštátny súd uvádza, že vzhľadom na to, že faktúra týkajúca sa transakcie núteného predaja uvádzala istú sumu 4 519 08,26 eura, ako aj sumu DPH vo výške 948 991,74 eura, HA.EN. skutočne znášala DPH. Na tomto základe sa vnútroštátny súd domnieva, že *a priori* ni

neumožňovalo daťovému úradu dospieť k záveru, že neboli splnené materiálne a formálne podmienky na uplatnenie práva spolonosti HA.EN na odpoítanie DPH.

22 Vnútroštátny súd sa však pýta, či sa daťový úrad na to, aby mu odmietol priznať právo na odpoet DPH týkajúcej sa nadobudnutia predmetného nehnuteľného majetku, mohol dôvodne odvolávať na skutočnosť, že HA.EN. vedela alebo musela vedieť, že predávajúca z dôvodu svojich finančných ťažkostí a svojej potenciálnej platobnej neschopnosti nezaplatí alebo nebude schopná zaplatiť DPH do štátnej pokladnice.

23 Za týchto okolností Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa [smernica o DPH] v spojení so zásadou daťovej neutrality vykladať v tom zmysle, že zakazuje alebo nezakazuje postup vnútroštátnych orgánov, ktoré odopru zdaniteľnej osobe právo na odpoítanie DPH zaplatenej na vstupe, ak táto osoba pri nadobúdaní nehnuteľného majetku vedela (alebo mala vedieť), že dodávateľ z dôvodu svojej platobnej neschopnosti nezaplatí (alebo nebude môcť zaplatiť) DPH do štátneho rozpoťtu?“

O prejudiciálnej otázke

24 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má ťlánok 168 písm. a) smernice o DPH so zreteľom na zásadu daťovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi spoívajúcej v tom, že v rámci predaja nehnuteľného majetku medzi zdaniteľnými osobami sa kupujúcemu odmietne právo na odpoítanie DPH zaplatenej na vstupe len z toho dôvodu, že vedel alebo mal vedieť, že predávajúci je vo finančných ťažkostiach, či dokonca v platobnej neschopnosti, a že táto okolnosť mohla mať za následok, že tento predávajúci nezaplatí alebo nebude schopný zaplatiť DPH do štátnej pokladnice.

25 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdného dvora právo zdaniteľných osôb odpoítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoloného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Cieľom režimu odpoítania dane, do ktorého patrí ťlánok 168 smernice o DPH, je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoloný systém DPH tak zabezpečuje daťovú neutralitu, pokiaľ ide o daťovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, body 26 a 27, ako aj citovanú judikatúru). Ako Súdny dvor opakovane rozhodol, právo na odpoítanie dane stanovené v ťlánku 167 a nasl. smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (rozsudok zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 33 a citovaná judikatúra).

26 Súdny dvor v tejto súvislosti už rozhodol, že otázka, či dodávateľ tovaru zaplatil DPH splatnú vo vzťahu k týmto transakciám predaja do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo zdaniteľnej osoby odpoítať DPH zaplatenú na vstupe (rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 45 a citovaná judikatúra). Podmienenie práva na odpoítanie DPH predchádzajúcim skutočným zaplatením uvedenej DPH dodávateľom tovaru by malo za následok, že zdaniteľná osoba znáša ekonomickú záťaž, ktorá jej neprináleží a ktorej sa má práve režimom odpoťtu predchádzať (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, bod 30).

27 Zároveň boj proti podvodom, daťovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom, ktorý smernica o DPH výslovne uznáva a podporuje. Súdny dvor v ustálenej judikatúre rozhodol, že

osoby podliehajúce súdnej právomoci sa noriem práva Únie nemôžu dovoľávať podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť právo na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudok z 10. júla 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, bod 34 a citovaná judikatúra).

28 Keže však odmietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, prináleží daňovým orgánom, aby z právneho hľadiska dostatočne preukázali objektívne skutočnosti umožňujúce dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu alebo zneužitia práva, alebo vedela či mala vedieť, že uvedená transakcia zakladajúca právo na odpočítanie dane bola súčasťou podvodu. Vnútroštátnym súdom následne prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 50 a citovanú judikatúru).

29 Práve s prihliadnutím na túto judikatúru je potrebné určiť, či v prípade predaja nehnuteľnosti spoločnosťou vo finančných ťažkostiach môžu vnútroštátne daňové orgány platne odoprieť nadobúdateľovi tejto nehnuteľnosti právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že vzhľadom na to, že mu boli známe tieto finančné ťažkosti a ich prípadné dôsledky na zaplatenie DPH do štátnej pokladnice, vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje transakcie, ktorá je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, alebo sa dopúšťa zneužitia práva.

30 V prvom rade, pokiaľ ide o prípadnú účasť nadobúdateľa nehnuteľnosti na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, treba pripomenúť, že medzi finančné záujmy Únie patria okrem iného príjmy z DPH (rozsudok z 2. mája 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, bod 27 a citovaná judikatúra).

31 Treba tiež pripomenúť, že pojem „podvody, ktoré majú dopad na finančné záujmy Európskych spoločností“, ako je definovaný v článku 1 dohovoru vypracovaného na základe článku K.3 Zmluvy o Európskej únii o ochrane finančných záujmov Európskych spoločností, podpísaného v Bruseli 26. júla 1995 a pripojeného k aktu Rady z 26. júla 1995 (Ú. v. ES C 316, 1995, s. 48; Mim. vyd. 19/008, s. 57), sa vzťahuje najmä na „každý úmyselný čin alebo opomenutie týkajúce sa... používania alebo predkladania nepravých, nesprávnych alebo neúplných výkazov alebo dokumentov, ktoré majú za následok spreneveru alebo nezákonný úbytok zdrojov zo všeobecného rozpočtu Európskych spoločností alebo rozpočtov spravovaných Európskymi spoločnosťami alebo v ich mene“. Ako teda vyplýva z predchádzajúceho bodu, tento pojem zahŕňa každé úmyselné konanie alebo opomenutie, ktoré zasahuje do príjmov pochádzajúcich z uplatnenia jednotnej sadzby na harmonizovaný vymeriavací základ DPH stanovený v súlade s pravidlami Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i., C-105/14, EU:C:2015:555, bod 41).

32 Súdny dvor už rozhodol, že pokiaľ zdaniteľná osoba riadne splnila svoju oznamovaciu povinnosť v oblasti DPH, samotné nezaplatenie DPH, ktorá bola riadne priznaná, nemôže bez ohľadu na úmyselnú alebo neúmyselnú povahu takéhoto opomenutia predstavovať podvod vo vzťahu k DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. mája 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, body 38 až 41).

33 Preto sa nemožno domnievať, že zdaniteľná osoba, ktorá je dlžníkom vykonanej pohľadávky a eľí finančným ťažkostiam, a v rámci konania o nútenom predaji podľa zákona predá časť svojho majetku s cieľom splatiť svoje dlhy, a následne DPH prizná, ale z dôvodu týchto ťažkostí ju nemôže zaplatiť v celom rozsahu alebo sčasti, sa z tohto jediného dôvodu stáva vinnou z podvodu vo vzťahu k DPH. V dôsledku toho za takýchto okolností nemožno nadobúdateľovi takého tovaru o to viac vytykať, že vedel alebo mal vedieť, že nadobudnutím

tohto tovaru sa zúžuje na transakcii, ktorá je súasťou podvodu vo vzahu k DPH.

34 V druhom rade, pokia ide o existenciu prípadného zneužitia práva na strane nadobúdateľa dotknutej nehnuteľnosti, treba pripomenúť, že právo Únie v oblasti DPH bráni právu zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ak transakcie zakladajúce toto právo predstavujú zneužitie práva (rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 85). Toto právo sa totiž nemôže vzahovať na zneužívajúce konanie hospodárskych subjektov, teda na transakcie, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale len s cieľom zneužitím získať výhody stanovené uvedeným právom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, bod 26).

35 Na to, aby bola konštatovaná existencia zneužívajúceho konania v oblasti DPH, je potrebné, aby boli splnené dve podmienky. Na jednej strane predmetné transakcie napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice o DPH a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu musia viesť k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane zo všetkých objektívnych skutočností musí vyplývať, že hlavný cieľ predmetných transakcií sa obmedzuje na získanie tejto daňovej výhody (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75, ako aj z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 54 a citovanú judikatúru). V tomto rámci prináleží vnútroštátnemu súdu, aby v súlade s dôkaznými pravidlami vnútroštátneho práva overil, či sú splnené skutočnosti predstavujúce zneužívajúce konanie. Súdny dvor však pri rozhodovaní v prejudiciálnom konaní môže v prípade potreby poskytnúť objasnenia, ktoré majú vnútroštátny súd viesť pri jeho výklade (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, body 76 a 77).

36 Pokia ide o prvú podmienku, treba konštatovať, že aj za predpokladu, že odpočítanie DPH zamýšľané nadobúdateľom nehnuteľnosti, ktorú zaplatil na vstupe pri prevzatí tejto nehnuteľnosti, by mohlo byť kvalifikované ako daňová výhoda, ktorú nemožno považovať za v rozpore s cieľmi sledovanými smernicou o DPH. Ako zdôraznila generálna advokátka v bodoch 40 až 44 svojich návrhov, práve na to poukazuje článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, ktorý umožňuje členským štátom využiť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti a preniesť bremeno DPH na zdaniteľnú osobu, ktorá je príjemcom transakcie podliehajúcej tejto dani, v prípade dodania nehnuteľnosti predanej dlžníkom vykonateľnej pohľadávky v rámci konania o nútenom predaji. Hoci sa Litovská republika rozhodla nepoužiť tento mechanizmus, samotná existencia možnosti stanovenej v tomto ustanovení svedčí o tom, že normotvorca Únie nepovažoval odpočítanie DPH zaplatenej nadobúdateľom nehnuteľného majetku v rámci konania o nútenom predaji za odporujúce cieľom smernice o DPH.

37 Je pravda, že v bodoch 42 až 45 rozsudku z 20. mája 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), Súdny dvor v podstate rozhodol, že smernica o DPH nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zmluvný partner osoby povinnej zaplatiť DPH, o ktorom sa zistilo, že vedel alebo mal vedieť, že táto osoba túto daň nezaplatí, pričom sám uplatnil svoje právo na odpočítanie dane na vstupe, považuje za solidárne zodpovedného za nezaplatenú DPH a za jej zvýšenie.

38 Z dôvodov, ktoré generálna advokátka uviedla v bodoch 46 a 47 svojich návrhov, však treba konštatovať, že situácia zdaniteľnej osoby, ktorá nadobudne nehnuteľnosť na základe konania o nútenom predaji podľa zákona pod dohľadom orgánov verejnej moci, nie je porovnateľná so situáciou zmluvného partnera hlavného dlžníka DPH, o ktorú išlo vo veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok. Iba z finančných ťažkostí, ktorým čelí dlžník, ktorého majetok sa predáva formou núteného výkonu, nemožno vyvodíť jeho nezákonný úmysel nezaplatiť DPH. Na tomto jedinom základe sa teda nemožno domnievať, že nadobúdateľ tejto veci sa tým, že s ním

uskutoční obchodnú transakciu, dopustí zneužitia práva.

39 Podľa druhej podmienky predstavujúcej zneužitie práva musí zo všetkých objektívnych skutočností vyplývať, že hlavný cieľ predmetnej transakcie sa obmedzuje na získanie daňovej výhody. V tejto súvislosti treba najprv uviesť, že zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že vo veci samej bola HA.EN. veriteľkou predávajúcej a disponovala záložným právom k dotknutej nehnuteľnosti, ktorá bola predmetom núteného predaja. Za týchto okolností treba konštatovať, že prevzatie takto založenej nehnuteľnosti veriteľom v dôsledku neúspešnej dražby, môže byť v podstate odôvodnené nie získaním akejkoľvek daňovej výhody, ale jeho vôľou vymáhať celú alebo časť svojej pohľadávky od dlžníka v situácii reštrukturalizačného konania pod dohľadom súdu, a to prostredníctvom právnych prostriedkov, ktoré má k dispozícii, ako je konanie o nútenom predaji.

40 Vzhľadom na skutočnosť, že k nemu dochádza v rámci konania podľa zákona, ktoré sa má síce uplatniť vo výnimočnom kontexte, a to v kontexte platobnej neschopnosti hospodárskeho subjektu, ktorý je však vlastný hospodárskemu životu, a vzhľadom na *a priori* legitímny cieľ, ktorý sleduje, nemožno takúto transakciu považovať za čisto umelú konštrukciu bez hospodárskej reality, ktorá je vykonaná výlučne s cieľom získať daňovú výhodu, ktorú zakazuje zásada zákazu zneužívajúcich praktík (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. decembra 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 35 a citovanú judikatúru, ako aj z 20. mája 2021, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, bod 35 a citovanú judikatúru).

41 V tejto súvislosti vedomosť nadobúdateľa o finančných ťažkostiach predávajúceho, jeho potenciálnej platobnej neschopnosti alebo o začatí reštrukturalizačného konania pod dohľadom súdu, ako aj o prípadnom vplyve takýchto okolností na zaplatenie DPH v súvislosti s transakciou do štátnej pokladnice, sa zdá byť okolnosťou, ktorá je vlastná konaniu o nútenom predaji a sama osebe nemôže stažiť na preukázanie zneužívajúcej povahy predmetnej transakcie, a teda na odôvodnenie odmietnutia práva na odpočítanie dane.

42 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa daňové orgány členského štátu nemôžu z hľadiska práva Únie oprávnené domnievať, že v rámci predaja nehnuteľného majetku medzi zdaniteľnými osobami v nadväznosti na konanie o nútenom predaji podľa zákona samotná skutočnosť, že nadobúdateľ vedel alebo mal vedieť o finančných ťažkostiach predávajúceho, čo mohlo mať za následok, že tento predávajúci nezaplatí DPH do štátnej pokladnice, znamená, že tento nadobúdateľ sa dopustil zneužitia práva, a teda mu odmietnuť právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

43 Takáto vnútroštátna prax by bola tiež v rozpore so zásadou daňovej neutrality, keďže znamená, že nadobúdatelia nehnuteľností nie sú oprávnení odpočítať DPH, ktorú zaplatili na vstupe v rámci konania o nútenom predaji, čo znamená, že znášajú bremeno tejto dane, zatiaľ čo cieľom zásady daňovej neutrality je práve zbaviť podnikateľa celého bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41 citovanú judikatúru).

44 Uvedená prax znamená, že takíto nadobúdatelia znášajú riziko, ktoré so sebou prináša platobná neschopnosť predávajúceho, pokiaľ ide o skutočné zaplatenie DPH do štátnej pokladnice, pričom toto riziko má v zásade znášať štátna pokladnica.

45 Takýto záver platí o to viac, že Litovská republika sa rozhodla nevyužiť možnosť stanovenú článkom 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH zaviesť za týchto konkrétnych okolností mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, ktorého cieľom je práve zmišovať riziku platobnej neschopnosti dlžníka DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júna 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, bod 28).

46 Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 47, 51 a 52 svojich návrhov, uvedená prax tým, že zbavuje zdaniteľné osoby, ktoré nadobudli nehnuteľný majetok v rámci konania o nútenom predaji, ich práva na odpočítanie, môže tiež prispieť k obmedzeniu okruhu potenciálnych nadobúdateľov. Preto je v rozpore s cieľom sledovaným týmto typom konaní, ktorým je optimálne zhodnotenie majetku dlžníka s cieľom čo najlepšie uspokojiť veriteľov. Okrem toho sa snaží oddeliť hospodárske subjekty, ktoré čelia finančným ťažkostiam, a brániť ich schopnosti uskutočňovať transakcie spôsobom, ktorý nie je v súlade so zásadou daňovej neutrality, keďže táto zásada bráni rozlišovaniu medzi zdaniteľnými osobami podľa ich finančnej situácie.

47 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 168 písm. a) smernice o DPH v spojení so zásadou daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi spočívajúcej v tom, že v rámci predaja nehnuteľného majetku medzi zdaniteľnými osobami sa kupujúcemu odmietne právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe len z toho dôvodu, že vedel alebo mal vedieť o finančných ťažkostiach predávajúceho, čo mohlo mať za následok, že tento predávajúci nezaplatí alebo nebude schopný zaplatiť DPH do štátnej pokladnice.

O trovách

48 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadou daňovej neutrality

sa má vykladať v tom zmysle, že:

bráni vnútroštátnej praxi spočívajúcej v tom, že v rámci predaja nehnuteľného majetku medzi zdaniteľnými osobami sa kupujúcemu odmietne právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe len z toho dôvodu, že vedel alebo mal vedieť o finančných ťažkostiach predávajúceho, čo mohlo mať za následok, že tento predávajúci nezaplatí alebo nebude schopný zaplatiť DPH do štátnej pokladnice.

Podpisy

* Jazyk konania: litovčina.